

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
«СЕВЕРО-КАВКАЗСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Направление подготовки 080100.62 – Экономика

Профили подготовки:
«Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит»,
«Мировая экономика», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Бакалавриат

Ставрополь
2014

УДК 336.22 (075.8)
ББК 65.261.4 я73
Н 23

Печатается по решению
редакционно-издательского совета
Северо-Кавказского федерального
университета

Н 23 Налоги и налогообложение: учебное пособие / В. В. Кузьменко, Н. С. Бескоровайна, С. Н. Блудова, М. Ф. Кобылатова, Е. Н. Куц, Н. Е. Марченко, В. А. Молодых, А. А. Рубежной, В. Б. Саркисов, А. И. Сосин, Е. В. Хохлова. – Ставрополь: Изд-во СКФУ, 2014. – 283 с.

В пособии дается общее представление о сущности и содержании налогов и налогообложения, его принципах, классификации налогов и сборов и выполняемых ими функциях в рыночной экономике. Раскрывается содержание налоговой системы, дается характеристика всех налогов и сборов РФ. Особое внимание уделено вопросам организации налогового администрирования.

Предназначено для студентов бакалавриата, обучающихся по направлению подготовки 080100.62 – Экономика.

УДК 336.22 (075.8)
ББК 65.261.4 я73

Авторский коллектив:

д-р экон. наук, профессор **В. В. Кузьменко**,
д-р экон. наук, профессор **Н. С. Бескоровайна**,
канд. экон. наук, доцент **С. Н. Блудова**,
канд. экон. наук, доцент **М. Ф. Кобылатова**,
канд. экон. наук, доцент **Е. Н. Куц**,
канд. экон. наук, профессор **Н. Е. Марченко**,
канд. экон. наук, доцент **В. А. Молодых**,
канд. экон. наук, доцент **А. А. Рубежной**,
канд. экон. наук, доцент **В. Б. Саркисов**,
канд. экон. наук, доцент **А. И. Сосин**,
канд. экон. наук, доцент **Е. В. Хохлова**

Рецензенты:

д-р экон. наук, профессор **В. Н. Ткаченко**,
д-р экон. наук, профессор **О. И. Шаталова**

© ФГАОУ ВПО «Северо-Кавказский
федеральный университет», 2014

ПРЕДИСЛОВИЕ

В пособии в концентрированной форме представлены теоретические и методические основы формирования налоговых обязательств по отдельным российским налогам. Особое внимание уделяется содержанию налогового администрирования, организационным основам деятельности налоговых органов, формам и методам налогового контроля, правам и обязанностям участников налоговых отношений. Рассматриваются основные аспекты уплаты налогов: определение объекта налогообложения, налоговой базы и суммы налогов, сроков их уплаты и др.

Дисциплина относится к вариативной части профессионального цикла (Б 3. В 1). Ее освоение происходит в 4 семестре.

Для успешного изучения дисциплины необходимо знать основы следующих предметов: «Макроэкономика», «Микроэкономика», «Теория и история налогообложения».

Знание основных тем курса необходимо для успешного изучения дисциплин: «Бухгалтерский учет», «Финансы», «Анализ хозяйственной деятельности».

Цель курса – дать общее представление о налогообложении, особенностях построения налоговой системы в России и практических навыках по расчету сумм налогов.

Основные **задачи** изучения дисциплины:

– изучение действующей системы налогов и сборов, анализ политики государства в области налогообложения в условиях рыночной экономики;

– изучение правового обеспечения налогообложения предпринимательской деятельности;

– освоение методики исчисления отдельных налогов.

Формируемые компетенции:

общекультурные

– ОК-5 – умение использовать нормативные правовые документы в своей деятельности;

– ОК-11 – осознание социальной значимости своей будущей профессии, обладание высокой мотивацией к выполнению профессиональной деятельности;

профессиональные

– ПК-5 – способность выбрать инструментальные средства для обработки экономических данных в соответствии с поставленной задачей, проанализировать результаты расчетов и обосновать полученные выводы;

– ПК-7 – способность анализировать и интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчетности предприятий различных форм собственности, организаций, ведомств и использовать полученные сведения для принятия управленческих решений.

Студент должен уметь самостоятельно изучать новые нормативные документы, рассчитать суммы налогов, иметь собственные представления о путях совершенствования методов налогообложения, разбираться в налоговых последствиях хозяйственных решений.

ГЛАВА 1

НАЛОГИ В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СИСТЕМЕ ОБЩЕСТВА

1.1. Введение в теорию налога и налогообложения

Исторически возникновение налогов относится к периоду разделения общества на социальные группы и появления государства. На ранних ступенях государственной организации начальной формой налогообложения можно считать жертвоприношение. Не следует думать, что оно было основано исключительно на добровольных началах. Жертвоприношение было неписанным законом и таким образом становилось принудительной выплатой или сбором. Причём процентная ставка сбора была определенной.

По мере развития государства возникала «светская десятина», которая взималась в пользу владетельных князей наряду с десятиной церковной. Данная практика существовала в различных странах на протяжении многих столетий: от Древнего Египта до средневековой Европы.

В конце XVII – начале XVIII вв. в европейских странах стало формироваться административное государство, которое создало чиновничий аппарат и ввело достаточно стройную и рациональную налоговую систему, состоящую из прямых и косвенных налогов. Из косвенных налогов особую роль играл акциз. Размеры акциза колебались обычно от 5 до 25 %. Какого-либо научного обоснования размеров налогообложения не было.

Из прямых налогов основная масса доходов приходилась на подушный и подоходный налоги. От них были освобождены дворянство и духовенство. Зато буржуазия и крестьянство отдавали государству в виде прямых налогов 10–15 % всех своих доходов. Тогда же началось теоретическое осмысление роли косвенных налогов в финансировании расходов государства.

Английский экономист У. Петти (1623–1687), известный как автор теории трудовой стоимости, обосновывал в своей работе «Трактат о налогах и сборах» преимущества косвенного налогообложения. Он доказывал: «Доводы в пользу акциза сводятся к следующему.

Во-первых, естественная справедливость требует, чтобы каждый платил в соответствии с тем, что он действительно потребляет. Вследствие этого такой налог вряд ли навязывается кому-либо насильно и его чрезвычайно легко платить тому, кто довольствуется предметами естественной необходимости.

Во-вторых, этот налог, если только он не сдается на откуп, а регулярно взимается, располагает к бережливости, что является единственным способом обогащения народа, как это ясно видно на примере голландцев и евреев и всех других, наживших большие состояния.

В-третьих, никто не уплачивает вдвое или дважды за одну и ту же вещь, поскольку ничто не может быть потреблено более одного раза.

В-четвертых, при этом способе обложения можно всегда иметь превосходные сведения о богатстве, росте, промыслах и силе страны в каждый момент. В силу всех этих причин при акцизе требуются не отдельные соглашения с семьями и не сдача всего налога на откуп, а собирание его особыми чиновниками, которые, будучи полностью заняты, не потребуют и четвертой части расходов, каких требует взимание наших теперешних многочисленных и многообразных налогов» [10].

Практика налогообложения развивалась в соответствии с теорией. Так, назначенный в 1769 г. министром финансов Франции аббат Тэрре отдавал предпочтение косвенным налогам, поскольку считал, что «Налоги на расходы наименее обременительны... они взимаются постепенно и, так сказать, незаметно» [7]. Аббат Тэрре исходил из целесообразности дифференциации косвенных налогов: продукты первой необходимости (зерно) должны быть от него освобождены, скот должен облагаться очень незначительно, вино – немного больше, грубые ткани – очень мало, а предметы роскоши – очень высоко и т. д.

Уже в конце XVIII в. закладывались основы современного государства, проводящего активную экономическую, в том числе финансовую и налоговую, политику.

На протяжении XIX в. главным источником доходов оставались государственные прямые и косвенные налоги. Основным прямым налогом была подушная подать. Количество плательщиков определялось по ревизским переписям.

Определённый этап в налаживании финансовой системы страны наступил после провозглашения новой экономической политики, когда были сняты запреты на торговлю, на местный кустарный промысел. Была разработана система налогов, займов, кредитных организаций, приняты меры по укреплению денежной единицы.

В 1923–1925 гг. существовали следующие виды налогов.

1. *Прямые налоги.* К ним относились сельскохозяйственный, промысловый, подоходно-имущественный, рентные налоги, гербовый сбор и тому подобные пошлины, наследственные пошлины.

2. *Косвенные налоги:* акцизы и таможенное обложение.

В дальнейшем финансовая система нашей страны эволюционировала в направлении, противоположному процессу общемирового развития. От налогов она перешла к административным методам изъятия прибыли предприятий и перераспределения финансовых ресурсов через бюджет страны.

В 70–80-е годы в западных странах распространилась и получила признание бюджетная концепция А. Лэффера. А. Лэффер исходил из того, что налоговые поступления являются продуктом двух основных факторов: налоговой ставки и налоговой базы. Рост налогового бремени может приводить к увеличению государственных доходов только до какого-то предела, пока не начнет сокращаться облагаемая налогом часть национального производства. Когда этот предел будет превышен, рост налоговой ставки приведет не к увеличению, а к сокращению доходов бюджета (так называемая кривая Лэффера). В связи с этим задачу оживления деловой активности предстоит решать путем облегчения налогового гнета. Снижение ставки налогообложения приводит к росту производства, который в дальнейшем компенсирует временное уменьшение поступлений. Повышение роста производства без инфляции достигается главным образом умелым манипулированием налоговыми ставками, налоговыми льготами и прогрессивностью налогообложения.

Во второй половине 80 – начале 90-х годов XX в. ведущие страны мира, такие как США, Великобритания, Германия, Франция, Япония, Швеция и некоторые другие, провели налоговые реформы, направленные на ускорение накопления капитала и стимулирование деловой активности. В этих целях снижены ставки налога на прибыль корпораций.

Одновременно в этих странах снижен верхний уровень налогообложения личных доходов физических лиц, расширены интервалы необлагаемого дохода.

Надо отметить, что снижение прямых налогов потребовало некоторого увеличения косвенных налогов – таких как налог на добавленную стоимость, налог с продаж. Введен налог на добавленную стоимость в Швейцарии. Наблюдается увеличение земельного налога в ряде стран.

Реформам сопутствует усиление системы контроля за соблюдением налогового законодательства и ужесточение экономических и административных санкций по отношению к нарушающим его юридическим и физическим лицам.

Налоги представляют собой один из основных методов мобилизации государственных доходов. В условиях частной собственности и рыночных отношений налоги становятся главным методом сбора доходов в государственные бюджеты. Как часть распределительных отношений общества, налоги всегда отражают закономерности производства. Смена общественно-экономических формаций, изменения функций и роли государства влияют на конкретные формы налоговых изъятий. При феодализме доминировали различного рода натуральные сборы и повинности населения. С расширением функций феодального государства, образованием централизованных государств постепенно возрастает роль денежных налогов в формировании государственной казны.

В соответствии с п. 1 ст. 8 НК РФ под *налогом* понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. Приведенное определение позволяет сформулировать основные признаки налога, оно указывает на обязательность и индивидуальную безвозмездность платежа, учитывает его форму (денежную) и указывает на цели его взимания.

Под налогом понимается *платеж*, т. е. обязательство, исполняемое в денежной форме путем уплаты наличных или путем перечисления безналичных денежных средств.

Указание на то, что налог представляет собой платеж, взимаемый с *организаций и физических лиц*, означает, что обязанности по уплате налога определенного вида могут быть возложены: 1) на организации, 2) на физических лиц, 3) одновременно на организации и физических лиц. Определение не предусматривает возложение обязанности по уплате какого-либо налога на объединение организаций (ассоциацию предприятий и организаций), объединение физических лиц (ассоциацию, профессиональный союз, общину, семью), на часть организации (подразделение, филиал).

В современной литературе о налогах приводится большое количество различного рода определений налогов. При этом во всех определениях неизменно подчеркивается, что налог – *платеж обязательный*. Другими словами, платежи, которые не являются для плательщиков обязательными, не относятся к налоговым. К налогам не относятся любые добровольные выплаты, взносы, отчисления.

К налоговым отношениям не применяются нормы гражданского законодательства, так как *налоговые отношения не основываются на равенстве сторон*.

Данный платеж является *индивидуально безвозмездным*, т. е. налоговое обязательство (обязательство по внесению платежа) возникает у конкретного лица (физического или юридического), которое обязано лично исполнить соответствующее налоговое обязательство и несет полную ответственность за его неисполнение или ненадлежащее исполнение, и государство или органы местного самоуправления не обязаны предоставлять налогоплательщику никаких компенсаций или услуг взамен этого платежа. Индивидуальная безвозмездность налогового платежа означает, что лицо, уплатив налог, не может претендовать на индивидуально определенное встречное предоставление каких-либо прав, благ или услуг. Как член общества налогоплательщик может получать права, услуги, имущество или иные блага за счет средств, собранных при налогообложении, но такое предоставление не обусловлено уплатой налога конкретным налогоплательщиком.

Налог представляет собой платеж, взимаемый в форме отчуждения *денежных средств*. Другими словами, законодатель не предусмотрел взимание налогов в какой-либо иной форме, кроме денежной.

Отчуждаемые денежные средства *должны принадлежать налогоплательщику либо на праве собственности, либо на праве оперативного управления, либо на праве хозяйственного ведения.* Право собственности, право хозяйственного ведения и право оперативного управления представляют собой институты гражданского права (см. ст. 209, 216, 294, 296 ГК РФ). В соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ для целей налогообложения они имеют то же значение, что и в гражданском законодательстве.

Налоги представляют собой платеж, взимаемый *в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.* Ограничение целей взимания налогов, установленное законодателем, означает, что к налогам не должны относиться обязательные платежи, взимаемые с иными целями (например, с целями содержания каких-либо отдельных государственных органов).

Приводимое в НК РФ легальное определение налога вызывает многочисленные возражения у специалистов. Можно отметить, например, что оно не позволяет выявить различия между налогом и конфискацией. К конфискации в полной мере применимо определение, данное в п.1 ст. 8 НК РФ. Трудно также выявить различия между налогом и штрафом за неисполнение налоговых обязательств.

В отдельных определениях налога указывается, что налоги – это платежи, взимаемые в установленном законом порядке. Это справедливо в том смысле, что в цивилизованном государстве обязанности по уплате налогов должны устанавливаться законом. Однако включение в определение слов «платежи, взимаемые в установленном законом порядке» сильно ограничивает значение термина «налог». В ряде современных государств налоги могут вводиться постановлениями высшей исполнительной власти. Иначе говоря, от того, что обязанность по внесению какого-либо платежа не была установлена законодательной властью, соответствующий платеж не теряет своего налогового характера.

В других определениях можно встретить указание на то, что налоги – это платежи, взимаемые с юридических и физических лиц. В данном случае вряд ли правомерно ограничивается само понятие «налог». Обязанность по уплате налогов может возлагаться не только на отдельных физических лиц, но и на различного рода их

объединения, не являющиеся юридическими лицами в соответствии с гражданским законодательством. Например, во Франции подоходный налог взимается с совокупного (объединенного для целей обложения) дохода всех членов семьи (домохозяйства). До XX в. налоги часто взимались не только с отдельных лиц, но и с таких объединений физических лиц, как общины и гильдии. Кроме того, существовали налоги, плательщиками которых выступали отдельные административно-территориальные единицы.

Часто отмечается, что налоги – это денежные платежи (взимаются в денежной форме). Разумеется, в современных условиях большинство налоговых выплат осуществляется в денежной форме. Однако, с одной стороны, история содержит многочисленные примеры осуществления налоговых выплат в натуральной форме, а с другой стороны, многие современные налоговые системы в определенных случаях допускают уплату налогов путем предоставления государству товаров или услуг.

Натуральная форма уплаты налогов наиболее характерна для отраслей добывающей промышленности. В России в конце 1990-х гг. стали использоваться соглашения о разделе продукции, в соответствии с которыми взимание ряда федеральных, региональных и местных налогов и сборов заменяется разделом произведенной продукции между государством и инвестором.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Что являлось начальной формой налогообложения на ранних ступенях государственной организации в обществе?
2. Какие налоги на протяжении XIX в. являлись главным источником доходов государства?
3. Дайте определение налога.

1.2. Сущность налогов и функции налогов

Налогообложение является одной из важнейших функций государства и одновременно выступает средством финансового обеспечения его деятельности. Правомерны слова К. Маркса о том, что «налог – это пятый Бог рядом с собственностью, семьей, порядком и религией» [9].

Налоги – один из основных способов формирования доходов бюджетов. Как правило, налоги взимаются с целью обеспечения платежеспособности различных уровней государственной власти. Однако налоговые платежи могут подлежать зачислению не только в государственные (федеральные и региональные) бюджеты или бюджеты органов местного самоуправления, они могут выступать средством образования различного рода фондов. Налог не перестает быть налогом только на основании того, что законодатель устанавливает необходимость зачисления выплачиваемых сумм помимо бюджетных счетов на счета каких-либо организаций.

В Российской Федерации в 1990-е гг. велись острые дискуссии, следует ли относить к налогам платежи в государственные социальные внебюджетные фонды. Если считать, что к налогам относятся только платежи, суммы по которым зачисляются в государственные бюджеты и бюджеты органов местного самоуправления, то платежи в государственные социальные внебюджетные фонды следует исключать из числа платежей налогового характера. Государство вправе самостоятельно устанавливать, куда будут зачисляться суммы тех или иных платежей. Аналогичные выплаты в США зачисляются в федеральный бюджет, а во Франции – во внебюджетные фонды. Природа этих платежей не изменяется в зависимости от адресности их зачисления. Аналогичная ситуация возникает с платежами в государственные целевые внебюджетные фонды (например, дорожные).

Возможна такая ситуация: законодательством установлена обязательность внесения каких-либо платежей, но при этом у плательщика существует право выбора определения адресности этих платежей. Это возникает, например, при обязательном страховании определенных видов имущества, а также гражданской ответственности. Платежи по страхованию в этих случаях не относятся к налоговым, так как плательщик может заключить договор страхования на различных условиях и с различными страховыми компаниями. В тех же случаях, когда на плательщика возлагается обязанность перечислять средства в определенный законом фонд, соответствующие платежи приобретают характер налоговых.

Обязательными платежами, взимаемыми на основе государственного принуждения, являются также алименты (средства,

которые в установленных законом случаях одни физические лица обязаны выплачивать на содержание других физических лиц). Эти платежи в число налоговых не включаются.

В экономическом смысле налоги представляют собой способ перераспределения новой стоимости – национального дохода, выступают частью единого процесса воспроизводства и специфической формой производственных отношений. При перераспределении национального дохода налоги обеспечивают государственную власть частью новой стоимости в денежной форме. Часть национального дохода, перераспределенная с помощью налогов, становится централизованным фондом финансовых ресурсов государства. Процесс принудительного отчуждения части национального дохода имеет одностороннюю направленность – от налогоплательщика к государству.

Налоговые доходы государства формируются за счет новой стоимости, созданной в процессе производства (трудом, капиталом, природными ресурсами). Налоги выражают реально существующие денежные отношения, проявляющиеся в процессе изъятия части стоимости национального дохода в пользу общегосударственных потребностей. Экономическое содержание налогов выражается во взаимоотношениях государства и хозяйствующих субъектов (физических и юридических лиц) по поводу формирования государственных финансов. Налоговые отношения как часть финансовых отношений находятся в постоянном изменении.

Функция налога – это проявление его сущности в действии, способ выражения его свойств. Функция показывает, каким образом реализуется общественное назначение данной экономической категории как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов. Отсюда возникает главная распределительная функция налогов, выражающая их сущность как особого централизованного (фискального) инструмента распределительных отношений в обществе.

Основная функция налогов – *фискальная* – состоит в том, чтобы обеспечивать государство денежными средствами. Посредством фискальной функции реализуется главное назначение налогов – формирование финансовых ресурсов государства, аккумулируемых в бюджете и внебюджетных фондах. Собранные с помощью налогов

средства расходуются государством на содержание административно-управленческого аппарата, безопасность, реализацию внутренней и внешней политики, выплаты по государственному долгу, на социальную сферу и т. д.

Распределительная функция налогов обладает рядом свойств, характеризующих многогранность ее роли в воспроизводственном процессе. Изначально распределительная функция налогов носила чисто фискальный характер: наполнять государственную казну, чтобы иметь возможность содержать армию, чиновничий аппарат, а со временем и социальную сферу (просвещение, здравоохранение и т. д.). Но с тех пор как государство посчитало необходимым активно участвовать в организации хозяйственной жизни в стране, у функции появилось регулирующее свойство, которое осуществляется через налоговый механизм.

Регулирующая функция налогов находит свое проявление в дифференциации условий налогообложения. Взимая налоги, государство всегда влияет на поведение экономических субъектов – физических и юридических лиц. Государство может устанавливать разные условия налогообложения для различных категорий плательщиков, для осуществления одних и тех же видов деятельности на отдельных территориях. Конкретные условия налогообложения могут либо способствовать, либо препятствовать концентрации производства и капитала, повышать или сдерживать экономическую активность в отдельные периоды. Налоги влияют на уровень и структуру совокупного спроса, они могут способствовать расширению производства в отдельных отраслях или тормозить его. Размеры налогов часто определяют не только уровень оплаты труда, но и его формы. От налогов зависит соотношение между издержками производства и ценами товаров и услуг.

В налоговом регулировании возникла *стимулирующая подфункция*, которая реализуется через систему льгот, преференций (предпочтений).

Влияние условий налогообложения на различные сферы экономической и социальной жизни чрезвычайно разнообразны. Налоги традиционно используются как средство демографической политики: различные государства с помощью налоговых льгот пытаются либо стимулировать, либо сдерживать рост населения. Во многих

странах налоги рассматриваются как средство привлечения капитала в отсталые и слабо развитые регионы, а также для вытеснения промышленного производства из гипертрофированных мегаполисов.

В отдельных изданиях по налогам можно встретить упоминание о такой функции налогов, как социальная, которая реализуется посредством неравного налогообложения разных сумм доходов. На наш взгляд, в этом случае правомерно говорить все же о регулирующей функции налогов. В России также традиционно распространено утверждение о наличии у налогов контрольной функции. Однако ни один автор не может объяснить, каким образом обязательные платежи что-либо контролируют сами по себе. Контроль над налогообложением, а отчасти и за распределением средств осуществляют не сами налоги, а налоговые органы.

Вопросы для самоконтроля

1. Какова основная функция налогов и что она собой представляет?
2. В чем сущность регулирующей функции налогов?
3. Что собой представляет социальная функция налогов?

1.3. Участники налоговых отношений

В налоговых отношениях государству противостоят люди. Основой этих отношений для государства является **право налогообложения**, право взимать налоги, а для людей – обязанность платить налоги. При этом для людей обязанность платить налоги может возникать на основании некоторого их гражданского, семейного или имущественного статуса, или в результате их действий [2]. В первом случае объектом обложения выступает либо сам человек (*подушные налоги*), либо его имущество (поимущественные и подоходные налоги), во втором – его действия (налоги на сделки). В процессе своей деятельности люди могут объединять свои усилия, свои интересы или свое имущество в форме предприятий, которые могут, при соблюдении некоторых условий, выступать в качестве самостоятельных субъектов гражданского права (частных юридических лиц). Налоговое право обычно признает такие предприятия отдельными налогоплательщиками – но при установлении определенных ограничений, которые призваны затруднить использование

этой юридической формы в целях уклонения их собственниками от исполнения своих налоговых обязательств. В частности, законом определены конкретные ситуации, при которых такое юридическое лицо признается «транспарентным» (т. е. не существующим для целей применения соответствующего налогового закона). В этом случае все налоговые обязательства, возникающие в результате действий этого предприятия (или просто по факту его существования), переносятся непосредственно на его собственников.

Среди подобных ситуаций можно выделить, например, действия собственника (собственников) предприятия с целью его преднамеренного банкротства, укрытие единоличного предпринимателя под формой юридического лица в целях использования преимуществ ограничения его финансовой ответственности и т. п. При этом некоторые формы юридического лица (например, полное, или неограниченное, партнерство) в одних странах признаются самостоятельными налогоплательщиками, а в других – нет. В некоторых странах предпринимателям предоставляется право выбора: представлять ли свое предприятие в качестве отдельного налогоплательщика перед налоговыми органами или нет (правда, этот выбор должен быть обоснован и, как правило, не может быть потом изменен без согласия налогового органа).

В большинстве стран гражданство не является существенным условием, влияющим на определение его налогового статуса. Налоговое право всякого государства имеет строго территориальное применение, поэтому любой человек (независимо от его гражданства), находящийся на его территории, может быть признан налоговым обязанным по законам этого государства. Поэтому лицо, имеющее гражданство какой-либо страны, но находящееся на территории другой страны, оказывается в зоне действия ее налогового права, и освобождается, как правило, от обязательств по налоговому праву перед страной его гражданства. Такая норма непреложно действует в отношении любых форм налогов на потребление, на сделки, на имущество и т. д. Однако в отношении подоходных налогов, объектом обложения которыми являются доходы, получаемые за достаточно длительные периоды времени, государствам приходится договариваться между собой о признании некоторых «критичных» периодов времени, по истечении которых конкретное лицо переходит под

налоговую юрисдикцию страны местонахождения. Поскольку налоговое право в большинстве стран имеет дело не с гражданами этой страны, а с людьми независимо от их гражданства, то вместо термина «гражданин» используется понятие «лицо» (физическое или юридическое). При этом для тех налогов, которые имеют в качестве объекта обложения имущество или конкретную сделку, не устанавливая каких-то особых «личных» норм или скидок для лиц, имеющих отношение к этому объекту обложения, принято употреблять термин *«налогоплательщик»*, без выделения конкретно физических или юридических лиц (которыми часто не исчерпывается перечень лиц, способных вступать в соответствующие сделки или владеть соответствующим имуществом).

Необходимо отметить, что наличие у лица паспорта другой страны не дает никаких особых прав и не освобождает ни от каких налоговых обязанностей, которые установлены законом в стране местонахождения (временного или постоянного) данного лица. Единственным исключением является положение дипломатов, законно аккредитованных на представление интересов своего государства перед властями страны пребывания. Однако и для последних налоговые иммунитеты предоставляются только на основании соответствующих законных оснований (международного соглашения, признанных обеими сторонами положений международного права или на оформленных документально отношениях «взаимности»).

Таким образом, под *налоговыми отношениями* обычно понимаются особого рода общественные отношения отдельного лица (лиц) и государства, по условиям которых это лицо (лица) обязуется, на основе принятого в установленном порядке закона, передавать государству часть своего имущества. Сторонами налоговых отношений являются налогоплательщики – отдельные лица и создаваемые ими субъекты права (предприятия со статусом юридических лиц или иные приравненные к ним в целях налогообложения имущественные объекты) и государства – в лице их налоговых органов. Первую сторону могут также представлять, в соответствии с нормами налогового законодательства, их налоговые представители, а функции второй могут исполнять их налоговые агенты.

Налоговые отношения для налогоплательщиков порождают налоговые обязательства (налоговые повинности), а для государства

– право взимать налоги и осуществлять связанные с этим правом административные, учетные, контрольные и иные действия.

Налоговые отношения должны быть четко определены законом в части формы, размеров и сроков исполнения налоговых обязательств налогоплательщиков. При этом все имеющиеся в законодательстве противоречия должны трактоваться в пользу налогоплательщика – вплоть до освобождения последнего от обязательств, связанных с данным налогом.

Налоговые отношения порождают для налогоплательщика прямые налоговые обязательства: когда плательщиком налога по закону признается сам этот налогоплательщик (налоги с физических лиц, их имущества и доходов), и косвенные налоговые обязательства – когда плательщиком налога является имущественный объект, принадлежащий налогоплательщику (полностью или частично) или контролируемый им (налоги с наследств, с предприятий, имеющих статус юридических лиц, и трастов).

Различают *юридические и экономические налоговые отношения*. Юридические налоговые отношения касаются исключительно уплаты налогов (т. е. возникновению и исполнению налоговых обязательств), а экономические налоговые отношения охватывают также и вопросы использования собираемых государством налоговых доходов (возврат части налогов в виде прямых трансфертов, субсидий, социальных пособий и т. д.). В рамках экономических налоговых отношений важную роль имеет обязанность государства использовать полученные в виде налогов средства исключительно на цели, утвержденные бюджетными законами.

Правовую основу юридических налоговых отношений составляют конституционные нормы, определяющие права и обязанности граждан, роль и функции государства и его органов, собственно законодательство о налогах и сборах, а также другие законодательные и нормативные акты, регулирующие имущественные, семейные и иные отношения граждан. Правовой основой экономических налоговых отношений являются, дополнительно к уже перечисленным законодательным актам, законы о бюджете и бюджетной системе, а также законы о государственном (обязательном) социальном страховании и социальном обеспечении.

Права государства в налоговых отношениях строго ограничены его национальной территорией (налоговая юрисдикция государства), однако в субъектном смысле налоговые отношения имеют вненациональный характер: любой гражданин может быть стороной налоговых отношений как со своим, так и с другими государствами; государство на своей территории может иметь в числе своих налогоплательщиков как своих граждан, так и граждан других государств.

Хотя государство как субъект публичного международного права пользуется иммунитетом от налогообложения других государств, однако в сфере хозяйственной деятельности одно государство (в лице его органов) может быть обязанным плательщиком по налогам другого государства.

Налоговые отношения в современных государствах, как правило, имеют *денежную форму*. В денежной форме осуществляются: а) оценка объекта обложения; б) исчисление налоговых обязательств; в) применение санкций по налоговым нарушениям. Учетной единицей является национальная, международная (евро – в Западной Европе) или иностранная денежная единица (например, при налогообложении экспортно-импортных операций). Расчеты по налогам также производятся обычно в форме денежных платежей в национальной денежной единице. Вместе с тем при определенных условиях допускается уплата налога в иностранной валюте или путем непосредственного изъятия имущества налогоплательщика.

НК РФ формулирует только юридические налоговые отношения, причем в их урезанной форме – как «отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах» (ст. 2). Последнее, как разъясняется в ст. 1 НК РФ, состоит из самого Кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах, законодательства субъектов РФ о налогах и сборах субъектов РФ и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах. Конституционные нормы налоговых отношений, гражданско-правовое законодательство, регулирующее отношения собственности, нормы семейного права и другие, без которых невозможно применение положений налогового обязательства, формально остаются вне системы налоговых отношений. Кроме того, вне налоговых отношений, регулируемых НК РФ, оказывается и такая форма налогообложения, как таможенные пошлины.

В соответствии со ст. 9 НК РФ, участниками налоговых отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются:

– налогоплательщики, налоговые агенты – организации и физические лица;

– налоговые органы (Федеральная налоговая служба РФ);

– таможенные органы (Федеральная таможенная служба РФ).

Организации и физические лица в соответствии с Налоговым кодексом РФ могут быть налогоплательщиками или плательщиками сборов, а также налоговыми агентами.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с законодательством возложена обязанность уплачивать налоги и сборы. Филиалы и территориально обособленные подразделения организаций исполняют обязанности этих организаций – налогоплательщиков.

Налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет или во внебюджетный фонд налогов. Действующим законодательством установлено, что налоговыми агентами являются организации и физические лица – предприниматели в отношении:

– налога на доходы физических лиц;

– налога на добавленную стоимость с оборотов по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ иностранными юридическими лицами, не состоящими на налоговом учете, и услуг по аренде федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие налоговые отношения Вы знаете?
2. Что может выступать объектом обложения?
3. Какую форму принимают налоговые отношения?

1.4. Элементы налога

В НК РФ используется термин «элемент налогообложения». Под элементом обычно понимается составная часть сложного целого. **Элементами налогообложения** следует считать отдельные нормы законодательства, правила, процедуры, категории, понятия,

которые в совокупности определяют условия обложения налогом.

Для всех видов налогов установлены обязательные элементы налогообложения (см. п. 1 ст. 17 НК РФ): объект налогообложения, налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога.

Налогоплательщики не отнесены НК РФ к «элементам налогообложения», но они, так же как и обязательные элементы налогообложения, должны быть определены в актах законодательства о налоге для того, чтобы налог считался установленным.

К основным началам налогообложения можно отнести также общие условия установления налогов и сборов [13]. Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Если хотя бы один из элементов налогообложения по конкретному налогу не определен в актах законодательства о налогах и сборах, то такой налог не является законно установленным.

К **объектам налогообложения** относятся операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, услуг), иные экономические основания, с наличием которых у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога. Работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы. Услугой признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения. Объекты федеральных, региональных и местных налогов определяются исключительно федеральным законодателем. Это одна из гарантий недопущения многократного налогообложения, когда один и тот же объект облагается несколькими налогами одновременно.

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

Налоговая ставка – это величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Различают твердые, пропорциональные, прогрессивные и регрессивные налоговые ставки.

Налоговым периодом является период времени (обычно календарный месяц, календарный квартал, календарный год), по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога применительно к определенному налогу. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

Порядок исчисления налога – это определенные законом методические правила расчета величины налога. Обязанность по исчислению налогов возлагается на налогоплательщика, налогового агента или на налоговый орган (налоговое уведомление).

Порядок и сроки уплаты налога. Уплата налога может производиться в наличной или безналичной форме как разовой уплатой всей суммы, так и авансовыми платежами либо иным образом в установленные законодательством сроки применительно к каждому налогу. Конституционный Суд РФ постановлением от 12 октября 1998 г. № 24-П признал, что конституционная обязанность налогоплательщика – юридического лица по уплате налога считается исполненной в день списания с его расчетного счета в кредитном учреждении денежных средств при наличии на этом счете достаточного денежного остатка независимо от времени зачисления сумм на соответствующий бюджетный счет.

Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке по частям (уплатой авансовых платежей в течение налогового периода, по окончании которого производится перерасчет). Конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому налогу.

Сроки уплаты налога устанавливаются и изменяются нормативными правовыми актами о налогах и сборах применительно к каждому налогу и сбору. Как правило, срок уплаты налога соответствует моменту завершения налогового либо отчетного периода. Срок уплаты налога определяется календарной датой или истечением периода, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно совершиться.

Налоговые льготы занимают особое место в элементах налогообложения, поскольку налог может считаться установленным и при отсутствии налоговых льгот. Льготами по налогам и сборам

признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Налоговые льготы не могут носить индивидуального характера (ст. 56 НК РФ).

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Что такое «элемент налогообложения»? Назовите элементы налогообложения в соответствии с НК РФ.
2. В каком случае налог считается установленным?
3. В чем заключается обязательное условие установления сборов?

1.5. Принципы налогообложения

Под принципами налогообложения понимаются основные исходные положения системы налогообложения. Впервые принципы налогообложения были сформулированы А. Смитом, который считал основными принципами налогообложения *справедливость, определенность, удобство* для налогоплательщика и *экономии* на издержках налогообложения. Эти классические принципы были сформулированы Смитом в вышедшей в 1776 г. книге «Исследование о природе и причинах богатства народов» следующим образом:

Подданные государства должны по возможности соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, т. е. соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства. Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа – все это должно быть ясно и определено для плательщика и для всякого другого лица. Там, где этого нет, каждое лицо, облагаемое данным налогом, отдается в большей или меньшей степени во власть сборщика налогов, который может отягощать налог для всякого неугодного ему плательщика или включать для себя угрозой такого отягощения подарок или взятку.

Неопределенность обложения развивает наглость и содействует подкупности того разряда людей, которые и без того не пользуются популярностью даже в том случае, если они не отличаются наглостью и подкупностью. Точная определенность того, что каждое

отдельное лицо обязано платить, в вопросе налогового обложения представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности, как это, по моему мнению, явствует из опыта всех народов, составляет гораздо меньшее зло, чем весьма малая степень неопределенности.

Каждый налог должен взиматься в то время или тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его. Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит государственному казначейству.

Налог может брать или удерживать из карманов народа гораздо больше того, что он приносит в казну государства следующими путями: во-первых, его собирание может требовать большого числа чиновников, жалованье которых в состоянии поглощать большую часть той суммы, какую приносит налог, и вымогательства которых могут обременить народ дополнительным налогом. Во-вторых, он может затруднять приложение труда населением и препятствовать занятию теми промыслами, которые дают средства к существованию и работу множеству людей. Обязывая людей платить, он может тем самым уменьшать или даже уничтожать фонды, которые позволяли бы им осуществлять эти платежи с большей легкостью. В-третьих, конфискациями, другими наказаниями, которым подвергаются несчастные люди, пытающиеся уклониться от уплаты налога, он часто разоряет их и таким образом уничтожает ту выгоду, которую общество могло бы получить от приложения их капиталов. Неразумный налог создает большое искушение для контрабанды, а кары за контрабанду должны усиливаться в соответствии с искушением. Вопреки всем обычным принципам справедливости закон сначала создает искушение, а затем наказывает тех, кто поддается ему, и притом он усиливает наказание соответственно тому самому обстоятельству, которое, несомненно, должно было бы смягчать его, а именно соответственно искушению совершить преступление. Очевидная справедливость и польза этих положений обращали на себя большее или меньшее внимание всех народов».

Принципы налогообложения, обоснованные Адамом Смитом в конце XVIII в., были расширены и систематизированы немецким ученым-экономистом Адольфом Вагнером, который объединил их

в четыре группы. Система принципов А. Вагнера представлена в табл. 1.

На современном этапе *принципы налогообложения* – это основополагающие и руководящие идеи, ведущие положения, определяющие начала осуществления налоговых отношений.

Таблица 1

Принципы налогообложения, предложенные А. Вагнером

Финансовые принципы организации налогообложения	Достаточность налогообложения Эластичность (подвижность) налогообложения
Народнохозяйственные принципы	Надлежащий выбор источника налогообложения (в частности, решение вопроса – должен ли налог падать только на доход или капитал отдельного лица либо населения в целом). Правильная комбинация различных налогов в такую систему, которая бы считалась с последствиями и условиями их предложения
Этические принципы (принципы справедливости)	Всеобщность налогообложения. Равномерность налогообложения
Административно-технические правила (принципы налогового управления)	Определенность налогообложения. Удобство уплаты налога. Максимальное уменьшение издержек взимания

Таким образом, правильно организованная налоговая система должна отвечать следующим основным принципам:

- налоговое законодательство должно быть стабильно;
- взаимоотношения налогоплательщиков и государства должны носить правовой характер;
- тяжесть налогового бремени должна равномерно распределяться между категориями налогоплательщиков и внутри этих категорий;
- взимаемые налоги должны быть соразмерны доходам налогоплательщиков;

- способы и время взимания налогов должны быть удобны для налогоплательщика;
- существует равенство налогоплательщиков перед законом (принцип недискриминации);
- издержки по сбору налогов должны быть минимальны;
- нейтральность налогообложения в отношении форм и методов экономической деятельности;
- доступность и открытость информации по налогообложению;
- соблюдение налоговой тайны.

Рассмотрим кратко содержание этих основных принципов.

Под *стабильностью* налогового законодательства понимается неизменность норм и правил, регулирующих сферу налоговых взаимоотношений. В соответствии с этим принципом изменения в законодательство о налогах не должны вноситься в течение финансового года, а правила, дающие льготы и преференции, не должны изменяться (отменяться) до того срока, который первоначально был установлен законодателем. Не меньшее значение имеет и стабильность налогового законодательства в течение ряда лет, т. е. реформы и изменения существенного характера не могут проводиться каждый год. Всеми крупными инвесторами в мире нестабильность налогового законодательства рассматривается как основание для отнесения страны (или территории) к зонам, неблагоприятным для инвестирования и предпринимательства.

Пересмотр норм налогового законодательства во всех развитых странах осуществляется в соответствии с действующими процедурами по утверждению законов. В большинстве стран изменение норм налогового права невозможно не только в текущем финансовом году, но и в году наступающем. Во всех странах действуют нормы, в соответствии с которыми обязательно должен существовать длительный период между моментом принятия каких-либо налоговых изменений и моментом вступления их в силу.

Правовой характер взаимоотношений государства и налогоплательщиков может существовать только в странах, где невозможно издание актов правового характера в сфере налогообложения отдельными государственными учреждениями. В правовом государстве все взаимоотношения налогоплательщиков и государства могут регулироваться только законами.

Правительство имеет право лишь предлагать какие-либо изменения, но силу закона эти изменения могут принимать лишь после их утверждения высшим законодательным органом. Принцип правовых взаимоотношений предполагает также взаимную ответственность сторон в сфере налогового права.

Нарушения принципа правового характера взаимоотношений налогоплательщиков и государства выражаются в налоговом произволе властей и могут проявляться как на уровне актов центральных органов исполнительной власти, так и на уровне правотворчества органов местного самоуправления.

Принцип распределения тяжести налогового бремени не является жестким при построении налоговой системы, но его несоблюдение или частые грубые нарушения приводят к такому тяжелому последствию, как массовое уклонение от уплаты налогов. Добиться равенства, справедливости и научной обоснованности в распределении налогового бремени не удавалось и не удастся ни одному государству в мире. Вероятно, никто и никогда не создаст налоговую систему, которая подходила бы для всех налогоплательщиков и всеми гражданами страны воспринималась как справедливая. Но законодатель любой страны должен стремиться к тому, чтобы не допустить значительной неравномерности в распределении тяжести налогового бремени по разным категориям налогоплательщиков, различающихся по социальному составу, роду занятий, месту жительства и т. д., а также не допустить разного уровня налогообложения лиц с приблизительно равными доходами. Пропорциональность взимаемых с помощью налогов доходов разных категорий населения не должна быть обязательной целью законодателя, тем не менее, значительные диспропорции являются нежелательными.

Грубейшим нарушением принципа равномерности распределения тяжести налогового бремени является уклонение от уплаты налогов. Распространение массовых уклонений от уплаты налогов свидетельствует об отсутствии контроля государства за сферой налогообложения.

Принцип соразмерности взимаемых налогов с доходами налогоплательщиков заключается не только в том, что после уплаты налога у налогоплательщика должны оставаться средства, достаточные для нормальной жизнедеятельности и расширения

экономической деятельности, но и в том, что в отдельные периоды, а именно в период внесения налоговых платежей, последние не должны превышать уровня текущих поступлений. В противном случае возникает возможность массовых банкротств, обусловленных налоговым фактором.

Соблюдение *принципа создания максимальных удобств для налогоплательщиков* – важная задача государства, стремящегося к экономическому росту. Удобства налогоплательщика – это не только установление сроков внесения налоговых платежей, возможности получения отсрочек и рассрочек, но и понятность норм и правил налогового законодательства. Доступность норм и правил налогового законодательства для всех категорий налогоплательщиков является целью законодателей во всех странах мира, однако ни в одной стране эту цель нельзя считать достигнутой. Минимальными требованиями в этой области можно считать следующие:

- каждый используемый термин должен иметь свое единственное значение, установленное законом;

- количество издаваемых законодательных актов не должно быть чрезмерным;

- законодательные акты и нормы, содержащиеся в них, не должны противоречить друг другу;

- тексты законов должны быть понятны человеку со средним для данной страны уровнем образования;

- при изменении каких-либо норм в законодательных актах, опубликованных в предыдущие годы, должен публиковаться их новый измененный текст.

Один из важнейших принципов построения налоговых систем – *принцип равенства налогоплательщиков перед законом*. Про этот принцип можно сказать, что он неуклонно соблюдается в подавляющем большинстве развитых стран и практически всегда нарушается в бедных странах. Под равенством налогоплательщиков понимаются их общие и равные права и ответственность в сфере налогообложения. Ни для кого не должны предусматриваться такие права или ответственность, которые не могли бы быть распространены на других. Нарушение принципа равенства налогоплательщика перед законом проявляется в налоговой дискриминации, которая может выражаться по половому, расовому, национальному, сословному, возрастному или иным признакам.

К наиболее грубым проявлениям налоговой дискриминации относятся индивидуальные налоговые льготы, т. е. какие-либо преимущества, предоставляемые не категории налогоплательщиков, а определенному лицу или определенным лицам. Запреты на предоставление индивидуальных льгот содержатся в законодательстве подавляющего большинства стран.

Принцип сведения к минимуму издержек по сбору налогов и контролю за соблюдением налогового законодательства, иначе называемый *принципом рентабельности* налоговых мероприятий, представляет собой вполне разумное выражение чаяний налогоплательщиков о том, чтобы не все поступления по налогам использовались для сбора налогов. Подобная ситуация нередко возникала в истории в сфере налогообложения отдельных видов недвижимого имущества, где расходы государства на разработку и заполнение документации, обмеры, обсчеты, аэрофотосъемки, перерасчеты в сочетании с многочисленными льготами для широкого круга категорий налогоплательщиков приводили к тому, что сумма налоговых поступлений была меньше осуществленных затрат. Традиционно высокими издержками отличается система налогообложения доходов физических лиц, особенно в условиях относительно низкого уровня доходов среднего класса. С большими издержками связаны, как правило, все вновь вводимые налоги, а также существенные изменения, требующие замены старых форм отчетности.

Принцип нейтральности налогообложения в отношении форм и методов экономической деятельности не противоречит регулирующей функции налогов. Условия налогообложения влияют на принятие решений в экономике наряду с такими факторами, как стоимость сырья, издержки по оплате труда, уровень процентных ставок, темпы инфляции.

Оправданным является использование налогов для стимулирования притока капитала в передовые отрасли промышленности, создания благоприятных условий для национальных производителей товаров и услуг, для сдерживания перенаселения столиц или сверхкрупных городов, снижения потребления промышленными предприятиями энергетических и природных ресурсов. Налоги могут быть эффективным средством предотвращения переноса на территорию страны вредных производств и притока низкокачественных

товаров. При этом налоги не должны влиять на формы предпринимательской деятельности и поведение граждан в тех случаях, когда в таком влиянии нет смысла. Приобретение оборудования, сырья, материалов, иностранной валюты, привлечение кредитов, создание новых предприятий, подразделений, филиалов, учреждение различного рода объединений, ассоциаций и фондов предприятия должны осуществляться на основе целей и задач повышения эффективности, а не в зависимости от условий налогообложения, особенностей или специфических требований налогового законодательства.

Об отсутствии нейтральности налогообложения в отношении форм экономической деятельности можно говорить в тех случаях, когда условия налогообложения индивидуальных, семейных предприятий и акционерных обществ существенно различаются. Основное внимание при создании предприятия должно уделяться распределению участия в капитале, увязке взаимных обязательств, учету специфики отрасли и условиям распределения дохода, а не расчетам того, сколько придется платить налогов при выборе того или иного варианта организационной формы предприятия.

Свидетельство грубого нарушения принципа нейтральности налогов в отношении форм и методов экономической деятельности – быстрое распространение (часто в абсурдных количествах) банков, бирж, страховых компаний, инновационных фирм, предприятий с высокой долей инвалидов и пенсионеров, «предприятий с иностранными инвестициями», т. е. таких предприятий, для которых установлены отличные от общих условия налогообложения (способы определения налоговой базы, специфические льготы, особые порядки уплаты налогов).

К основным последствиям нарушения принципа нейтральности налогообложения в отношении форм и методов экономической деятельности относятся: искажение данных и материалов государственной статистики, большое число «бумажных предприятий», резкое увеличение доли мнимых сделок. Получая незначительные суммы от регистрации новых юридических лиц, государство теряет колоссальные налоговые поступления, а также возможности по эффективному регулированию предпринимательской деятельности в стране.

К числу основных принципов построения цивилизованной налоговой системы можно отнести также *принцип доступности и*

открытости информации по налогообложению, а также информации о расходовании средств налогоплательщиков. Открытость и доступность информации по всем вопросам налогообложения представляет самый жесткий принцип, он должен выполняться неукоснительно. Суть его заключается в том, что не должно существовать ни одного документа по вопросам налогообложения, который был бы не доступен любому налогоплательщику. Применение этого принципа на практике означает обязанность налоговых органов предоставлять любую информацию по вопросам регламентации налоговой сферы любому лицу, пожелавшему ее получить. Открытость и доступность информации может ограничиваться лишь областью правил по контролю за взиманием налогов и отдельными данными о поступлениях по определенным категориям налогоплательщиков и по отдельным территориям и регионам.

Принцип соблюдения налоговой тайны является обязательным для налоговых органов правового государства. В ряде стран действует категорический запрет на разглашение и публикацию сведений не только по отдельным налогоплательщикам, но и по ряду категорий налогоплательщиков, если число плательщиков определенной категории является ограниченным или каким-либо образом можно вычислить экономические показатели одного из них.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Когда возникает ситуация, при которой законодательством установлена обязательность внесения каких-либо платежей, но при этом у плательщика существует право выбора определения адресности этих платежей?
2. Что из себя представляют налоги в экономическом смысле?
3. Перечислите принципы налогообложения и прокомментируйте их.

ГЛАВА 2 НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РФ

2.1. Понятие налоговой системы и ее свойства

В действующем законодательстве понятие налоговой системы отсутствует, ранее же в Законе «Об основах налоговой системы» налоговая система определялась как совокупность налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей, взимаемых в установленном порядке. Данное определение представляется узким, так как в нем все сведено к простой совокупности налогов, взимаемых на территории Российской Федерации. В широком смысле налоговая система – это совокупность существующих в данный момент в конкретном государстве существенных условий налогообложения юридических и физических лиц.

Эти условия изложены в части первой НК РФ и включают:

1. Виды налогов и сборов (ст. 12): федеральные (ст. 13), региональные (ст. 14), местные (ст. 15).

2. Основания возникновения (изменения, прекращения) обязанностей по уплате налогов и сборов (ст. 44) и порядок исполнения этих обязанностей (ст. 45–51);

3. Права и обязанности: налогоплательщиков (ст. 21, 23), налоговых органов (ст. 31–33), других участников налоговых отношений (ст. 34, 36).

4. Формы и методы налогового контроля (ст. 82): учет налогоплательщиков (ст. 83), виды проверок (ст. 87–89), порядок проведения экспертизы (ст. 95) и др.

5. Формы ответственности за совершение налоговых правонарушений (ст. 116–129, ст. 132–136).

6. Порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц (ст. 137–139).

Обязанность по уплате конкретного налога (сбора) возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения у него объекта налогообложения.

Указанная обязанность приостанавливается по решению налогового органа в отношении налогоплательщиков – физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а принадлежащих им денежных средств недостаточно для

исполнения указанной обязанности. При принятии в установленном порядке решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов возобновляется со дня принятия указанного решения.

Налоговая обязанность прекращается при наступлении хотя бы одного из нижеперечисленных юридических фактов:

- 1) уплаты налога (сбора) налогоплательщиком или плательщиком сбора;
- 2) смерти налогоплательщика или признания его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством;
- 3) ликвидации организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами);
- 4) наступления иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора.

Как правило, налогоплательщик или налоговый агент исчисляет размер (сумму) своего налогового обязательства самостоятельно.

В случае когда исчисление налога осуществляется налоговыми органами, не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление (уведомление об уплате налога). В этом документе указываются размер налога, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога.

Налогоплательщик должен уплатить налог в установленный надлежащий срок или (при желании) досрочно. При нарушении этого правила налогоплательщиком уплачиваются *пени* за просрочку налогового платежа. Неуплаченная или не полностью уплаченная сумма налога в установленный срок именуется *недоимкой*, наличие которой служит основанием для принудительного взыскания с налогоплательщика соответствующих денежных сумм налоговым органом.

Наличие недоимки по тому или иному налогу служит основанием для принудительного взыскания налоговым органом с налогоплательщика соответствующих денежных сумм. Налоговым органом налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) направляется письменное извещение о неуплаченной сумме налога,

а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и набежавшие на нее пени – требование об уплате налога (сбора).

Принудительные меры применяются налоговыми органами в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения налогоплательщиком требования об уплате налога (сбора), пени.

Налоговое взыскание может быть обращено:

1) на денежные средства, находящиеся на счетах налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в кредитных организациях;

2) на имущество налогоплательщика;

3) на права (требования) по неисполненным денежным обязательствам (дебиторскую задолженность).

По общему правилу, взыскание недоимки с организации производится в бесспорном порядке.

Взыскание неуплаченного налога с физического лица производится только в судебном порядке.

Налоговый орган по месту учета налогоплательщика производит зачет и возврат излишне уплаченного налога (сбора) или пени. Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом факте излишней уплаты им налога не позднее одного месяца со дня обнаружения такого факта. Если обнаружены факты, свидетельствующие о возможной излишней уплате налога, налоговый орган вправе направить налогоплательщику предложение о проведении совместной выверки уплаченных налогов. Результаты такой выверки оформляются актом, подписываются налоговым органом и налогоплательщиком. Сумма излишне уплаченного налога может быть:

– направлена на погашение недоимки, пеней;

– зачтена в счет предстоящих платежей по этому или иным налогам;

– возвращена налогоплательщику.

Права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов рассматриваются в параграфе 6.3 настоящего пособия.

Форма налогового контроля – это способ организации контрольных действий. По смыслу ст. 82 НК РФ, формой налогового контроля является комплекс мероприятий, осуществляемых налоговыми органами на постоянной основе:

– налоговые проверки;

- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов;
- проверка данных учета и отчетности;
- осмотр и обследование помещений и территорий, используемых для извлечения доходов;
- другие формы.

Основной формой налогового контроля является *налоговая проверка*. Это процессуальное действие налоговых органов по контролю правильности исчисления, своевременности уплаты налогов, осуществляемое путем сопоставления фактических данных с данными, отраженными в документах налогоплательщика (бухгалтерского и налогового учета).

Цель налоговой проверки – контроль соблюдения налогового законодательства. Объектом налоговой проверки является совокупная деятельность налогоплательщика – как финансово-хозяйственная, так и непосредственно связанная с исчислением и уплатой налогов.

Налоговые проверки подразделяются на камеральные и выездные.

Налоговая система должна обладать двумя основными свойствами: продуктивностью и эластичностью.

Продуктивность означает, что налоговые поступления должны полностью покрывать обыкновенные расходы государства. Исследования показали, что система будет непродуктивной, если издержки по взиманию налогов превышают 7 % от величины налоговых поступлений.

На продуктивность налогообложения влияет размер налоговой ставки. Есть определенная зависимость между величиной ставки и суммой поступлений в бюджет (кривая Лаффера).

На продуктивность налоговой системы влияет неотвратимость платежа. Всегда есть эффект уклонения, когда субъект обложения не уплачивает налог и при этом не переносит эту уплату на другое лицо.

Эластичность характеризует способность налоговой системы к быстрому расширению в случае чрезвычайных дополнительных расходов государства.

Существует несколько способов увеличения эластичности:

- путем простого повышения ставки изъятий нескольких налогов (например, налога на доходы физических лиц, на имущество предприятий);

– путем увеличения доли косвенных налогов (таможенных пошлин, акцизов) в общей величине Фискальных поступлений.

Эластичность налоговой системы имеет свои пределы. По расчетам западных экономистов, если налоговые изъятия превышают 50–70 % от совокупного дохода плательщика, то налоговая система становится неспособной к дальнейшему расширению.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Назовите условия, характеризующие налоговую систему.
2. Каковы основания для возникновения, изменения и прекращения обязанностей по уплате налогов и сборов?
3. Перечислите мероприятия, относящиеся к числу форм налогового контроля.
4. Что представляет собой налоговая проверка, ее цель и объект?

2.2. Классификация налогов

В каждой стране взимается большое число разнообразных налогов и сборов, которые различаются как по названиям, так и по способам взимания. Нередко налоги отдельных стран бывают похожи по названиям, но существенно не совпадают по условиям и деталям принципиального характера. В связи с этим изучение налоговых систем разных стран и их сравнительный анализ требуют соблюдения общих принципов и правил группировки налоговых платежей, их классификаций.

Под *классификацией налогов* понимается их группировка обусловленная определенными целями и задачами. Поскольку цели и задачи законодателей, налоговых органов, статистических организаций, налогоплательщиков, исследователей – всех, кто имеет дело с подобными классификациями, различаются между собой, существует множество различных видов и типов классификаций налогов. Чтобы избежать ошибок при сопоставлении налоговых систем разных стран, а также уровня налогообложения, тяжести налогового бремени по отдельным группам налогов, необходим правильный подбор статистического материала, учет особенностей подходов и методов, применяющихся в разных странах или разными учреждениями при проведении группировок налогов.

Искажения, возникающие в результате использования при международных сравнениях несопоставимых данных, приводят

не только к неверным теоретическим выводам, но и могут быть причиной крупных практических просчетов. Особенно это важно помнить при образовании зарубежных филиалов и дочерних компаний. Относительно низкий уровень поступлений в центральный (федеральный) бюджет, даже в сочетании с относительно низкими ставками корпорационного налога, ни в коем случае нельзя воспринимать как основание для вывода о том, что в стране существует благоприятный (или льготный) режим налогообложения прибылей юридических лиц. В стране могут существовать самостоятельные местные или региональные (штатные, земельные, кантональные, провинциальные) налоги на доходы юридических лиц либо местные надбавки к центральным налогам, могут действовать дополнительное налогообложение доходов от денежных капиталов, самостоятельное налогообложение отдельных видов прироста капитала, однако статистика в соответствии с особыми целями и задачами не включает указанные виды обложения в раздел «Налоги на доходы корпораций».

Анализируя данные сравнительной статистики в области налогообложения, надо всегда помнить о том, что конкретные виды налогообложения существенно различаются и это может приводить к значительным расхождениям при международных сопоставлениях даже в тех случаях, когда применяется единая методика группировки налогов, сборов и платежей обязательного характера.

Первая классификация налогов была построена на основе критерия перелагаемости налогов, который первоначально еще в 17 в. был привязан к доходам землевладельца (поземельный налог – это прямой налог, остальные – косвенные). Впоследствии А. Смит, исходя из факторов производства (земля, труд, капитал), дополнил доход землевладельца доходами с капитала и труда и соответственно двумя прямыми налогами – на предпринимательскую прибыль владельца капитала и на заработную плату наемного работника. Косвенные же налоги, считал А. Смит, – это те налоги, которые связаны с расходами и перелгаются таким образом на потребителя.

Классификация налогов на прямые и косвенные исходя из доходно-расходного критерия, не утратила своего значения и используется для оценки степени переложения налогового бремени на потребителя товаров и услуг.

Все действующие классификации налогов можно свести к нескольким основным типам. В российской литературе о налогах доминирует классификация, которую можно определить как традиционную. Эта классификация представляет собой довольно сложный вариант группировки налогов одновременно по методам их взимания, характеру применяемых ставок, объектам налогообложения и налогоплательщикам. В основе этой системы лежит деление всех налогов на три класса:

- 1) прямые налоги;
- 2) косвенные налоги;
- 3) пошлины и сборы.

Под *прямыми налогами* понимаются налоги на доходы и имущество, под *косвенными* – налоги на товары и услуги. В разряд пошлин и сборов включаются все остальные налоги, не попавшие в два первых разряда.

Прямые налоги в свою очередь подразделяются на реальные и личные. Разделение налогов на реальные и личные основывается на том, что *реальными* налогами облагаются отдельные вещи, принадлежащие налогоплательщикам, а *личными* налогами – совокупность доходов или имущество налогоплательщика.

Группу прямых реальных налогов образуют поземельный, подомовой налоги, налоги на доходы от денежных капиталов на ценные бумаги. В группу прямых личных доходов включают подоходный налог с физических лиц, налоги на прибыль (доход) акционерных обществ (корпорационный), налог на доходы от денежных капиталов, налог на прирост капитала, налог на сверхприбыль, подушный налог. К личным налогам относятся также налог на имущество и налог на наследство и дарение. Если строго следовать системе разделения налогов на реальные и личные, то к личным поимущественным следует причислять лишь те, где объектом налогообложения выступает стоимость имущества. Иногда возникают сложности по поводу отнесения налога с наследств к той или иной подгруппе. Налогом на наследство может облагаться доля наследства, приходящаяся каждому наследнику. В этом случае налог следует относить к подгруппе личных налогов. Налогом может облагаться и само наследство целиком, а доля каждого из наследников уже не подлежит налогообложению. Такой налог следует относить к реальным налогам.

В налоговых законодательствах разных стран можно встретить различные трактовки и определения косвенных налогов. Международные организации, проводящие сопоставления налоговых систем и тенденций в динамике налоговых доходов, тоже применяют различные методики группировок. Важно помнить об этих отличиях при сопоставлении данных из разных источников.

Основные виды косвенного налогообложения – это акцизы, налог с оборота, налог с продаж, налог на добавленную стоимость, а также отдельные виды пошлин и сборов.

Понятие «акцизы» может иметь как расширенное, так и узкое толкование. В группу акцизов могут включаться все виды налогов на товары и услуги (расширенное толкование). Узкое толкование термина «акцизы» предусматривает отнесение к данной группе лишь налогов, взимаемых в виде надбавок к ценам или тарифам на отдельные конкретные товары и услуги.

НДС нередко рассматривают как разновидность налога с оборота и объединяют эти два налога в одну группу, противопоставляя этим видам налогообложения индивидуальные акцизы.

К группе косвенных налогов помимо индивидуальных акцизов и общих налогов на товары и услуги (налог с оборота, налог на добавленную стоимость, налог с продаж) следует относить также налоги, взимаемые со стоимости товаров при пересечении границы (таможенная пошлина). Иногда товары, ввозимые на территорию государства, облагаются индивидуальными акцизами, в других случаях ставки таможенного тарифа устанавливаются на уровне, примерно соответствующем уровню ставок индивидуальных акцизов на товары, производимые внутри страны. Общее у этих двух видов налогообложения состоит в том, что налоговую базу образует стоимость, исчисленная на основании специальных методик. Различие заключается в том, что налоговая база по акцизам рассчитывается на основе стоимости производства (издержек производства) либо применяются твердые ставки акциза к единице обложения, а при обложении таможенными пошлинами налоговая база рассчитывается на основе таможенной стоимости товара. К акцизам также относятся различного рода «внутренние» налоги на отдельные виды товаров. Например, во Франции используется внутренний налог на нефтепродукты.

Из действующих российских налогов к косвенным налогам следует также относить налог на рекламу. По своей экономической природе данный налог представляет собой налог, взимаемый со стоимости рекламных услуг, т. е. это практически индивидуальный акциз, но не на товары, а на услуги. К косвенным видам налогообложения относились взимаемые в 1990-е гг. в Российской Федерации налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров (налог мог взиматься по ставке, не превышающей 10% от суммы сделки), целый ряд местных сборов: лицензионный сбор на право торговли винно-водочными изделиями; лицензионный сбор на право проведения местных аукционов и лотерей; сбор со сделок, совершаемых на биржах; сбор на право проведения кино- и телесъемок; сбор за открытие игорного бизнеса.

При использовании традиционной классификации налогов иногда в особую группу выделяют пошлины и сборы, т. е. эти виды обязательных платежей налогового характера не относят ни к прямым, ни к косвенным налогам. Однако подавляющее большинство видов пошлин и сборов следует относить к косвенным видам налогообложения. Например, в НК РФ предусмотрены федеральные, региональные и местные лицензионные сборы. Лицензионный сбор представляет собой сбор за право осуществления какого-либо вида деятельности или производства и (или) реализации каких-либо товаров или услуг. Суммы, уплаченные по лицензионным сборам, юридические лица (предприятия и организации) обычно включают в издержки производства (обращения), т. е. происходит переложение налога.

К недостаткам традиционной классификации следует отнести путаницу, которая порождается включением или невключением в число налогов взносов на социальное страхование и других взносов и сборов обязательного характера. Доля взносов социального характера в общем размере платежей обязательного характера в большинстве стран составляет от 25 до 40 %. Иными словами, в современных условиях суммы поступлений от таких платежей нередко превышают совокупное поступление от всех видов налогов на доходы и имущество.

В одних странах упомянутые обязательные отчисления производятся в не зависящие от государственного бюджета фонды,

в других – они поступают непосредственно в федеральный бюджет, в третьих странах встречаются элементы двух вышеуказанных систем (смешанный вариант). Как сторонники включения, так и сторонники невключения обязательных взносов на социальное страхование и иные социальные цели в число налогов приводят весьма убедительные аргументы. Сторонники включения таких взносов в число налогов справедливо отмечают их обязательный характер, жесткую законодательную регламентацию, говорят о том, что плательщику в принципе все равно, пойдут его деньги в бюджет или какой-нибудь независимый фонд. Сторонники невключения, несомненно, правы, когда напоминают о возвратном (в перспективе) характере таких отчислений, особенно для лиц, занятых наемным трудом, т. е. о том, что если все обязательные платежи называть налогами, то возникнет смешение понятий, определяющих разные предметы и процессы. Наконец, они указывают на то, что в ряде стран в системах взносов на социальное страхование есть элементы выбора и добровольности, что несовместимо с платежами налогового характера. С 2000 г. данная теоретическая проблема в России утратила практический смысл в связи с тем, что взносы в государственные фонды социального назначения были заменены единым социальным налогом.

Сложности обеспечения четкой классификации увеличиваются и в связи с тем, что в ряде стран параллельно со взносами на социальное страхование (обязательными и добровольными) существуют налоги на выплачиваемую заработную плату (на фонд заработной платы). Последние могут иметь характер целевых налогов, что сближает их со взносами социального назначения.

Пошлины и сборы составляют самую сложную проблему при использовании традиционной классификации. Они включаются то в группу косвенных, то в группу прямых налогов, либо в самостоятельную группу. К прямым налогам иногда относятся и пошлины на обращение имущества, которые только наименованием «пошлина» отличаются от налогов на переход имущества (на перевод прав на имущество).

В зависимости от органа, определяющего порядок взимания, налоги в РФ подразделяются на *федеральные, региональные и местные* (рис. 1).

Федеральные налоги и сборы

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

Региональные налоги

- налог на имущество организаций;
- налог на игорный бизнес;
- транспортный налог

Местные налоги

- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц

Рис 1. Федеральные, региональные и местные налоги в РФ

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены Налоговым Кодексом и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Региональными налогами признаются налоги, которые установлены Налоговым Кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации.

Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов Российской Федерации в соответствии с Налоговым Кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налогах.

При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации определяются следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, налоговые льготы, основания и порядок их применения. Иные

элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются Налоговым Кодексом.

Местными налогами признаются налоги, которые установлены настоящим Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с Налоговым Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.

Для определенных отраслей производства и видов деятельности с учетом их важности с точки зрения социально-экономического развития страны или их особой роли в воспроизводственном процессе, или наличия особенностей в формировании и распределении прибавочного продукта в мировой практике налогообложения применяются специальные налоговые режимы. Специальные режимы, более простые и льготные, устанавливаются также для предприятий малого бизнеса. В силу политических и социально-экономических причин в большинстве развитых стран применяются особые льготные режимы для сельскохозяйственных предприятий.

Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает также специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождения от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов.

К специальным налоговым режимам относятся:

- 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- 2) упрощенная система налогообложения;
- 3) патентная система налогообложения;
- 4) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- 5) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие виды налогов и сборов устанавливаются в Российской Федерации?

2. Как распределяются налоги по уровням бюджетной системы?
3. Что включает классификация налогообложения по объектам налогообложения?
4. На какие три класса происходит деление всех налогов одновременно по методам их взимания, характеру применяемых ставок, объектам налогообложения и налогоплательщикам?

2.3. Налоговая политика

В каждой стране налоговые системы подвержены непрерывному процессу совершенствования, оказывая влияние на экономические и социальные условия развития, и приспосабливаясь к ним. Создавая налоговую систему страны, государство стремится использовать ее в целях определенной финансовой политики. В связи с этим она становится относительно самостоятельным направлением – налоговой политикой.

Налоговая политика государства имеет относительно самостоятельное значение, поскольку от ее результатов в значительной степени зависит то, какие коррективы вынуждено вносить государство в свою экономическую политику. Она должна строиться на компромиссе интересов государства и налогоплательщиков – физических и юридических лиц. Интересы государства базируются на принципе достаточности налогообложения.

Законодательно закреплённого понятия «налоговая политика» в нашей стране не существует. Исключение составляет лишь упоминание его в ст. 15 Федерального конституционного закона «О Правительстве Российской Федерации», где говорится, что Правительство РФ разрабатывает и реализует налоговую политику. Употребляется данный термин без раскрытия его сути и в некоторых подзаконных актах.

В последнее время развитые страны, проводя налоговую политику, стали активно вмешиваться в функционирование рынка, регулировать рост производства, способствовать приоритетному развитию отдельных отраслей, влиять на инвестиционную политику и структурную перестройку экономики. В этой связи представляется логичным рассмотрение налоговой политики как выходящей за рамки мероприятий в области налогов.

Таким образом, наиболее полным является следующее определение: налоговая политика представляет собой совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы страны, создающей условия для своевременной и полной уплаты налогов и сборов в целях обеспечения финансовых потребностей публичной власти, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов.

Налоги должны обеспечивать поступление в бюджет такого объема ресурсов, который является достаточным для выполнения принятых на себя государством обязанностей. Одновременно налогообложение не должно подрывать мотивацию к эффективной и легитимной деятельности участников материального производства.

Налоговая политика включает в себя три звена:

- выработку научно обоснованных концепций развития налогов, которые формируются с учетом требований объективных экономических законов, глубокого анализа состояния развития страны, исходя из потребностей населения;

- определение основных направлений использования налогов на перспективу и текущий период с учетом путей достижения поставленных финансовой политикой целей, международных факторов и возможностей роста финансовых ресурсов;

- осуществление практических действий, направленных на достижение поставленных целей.

Обоснованный подход к выработке налоговой политики предполагает ее соответствие закономерностям общественного развития, постоянный учет выводов финансовой теории. На выбор конкретного варианта решения в области налоговой политики влияют следующие факторы:

- общая экономическая ситуация в стране, характеризующаяся темпами роста (падения) ВВП;

- уровень инфляции;

- кредитно-денежная политика государства;

- соответствие между сферой производства, находящейся под государственным контролем, и приватизированным сектором.

Все специалисты в области налогов подчеркивают правовую природу налоговой политики и то, что налоговое право служит отправным моментом в осуществлении налоговой политики.

В этой связи налоговую политику можно рассматривать как комплекс правовых действий органов власти и управления, определяющий целенаправленное применение налоговых законов.

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

Субъектами государственной налоговой политики являются различные уровни управления, обладающие налоговым суверенитетом в пределах полномочий, установленных налоговым законодательством, и имеющие возможность воздействовать на экономические интересы налогоплательщиков.

Состав субъектов налоговой политики определяется типом государственного устройства (унитарным, федеративным) и дифференциацией уровней управления. Субъектами налоговой политики (в зависимости от типа государственного устройства) выступают федерация, субъекты федерации (земли, республики, входящие в федерацию, области и другие) и муниципалитеты (города, районы и др.). В Российской Федерации субъектами налоговой политики являются Федерация, республики, области, края, автономные области, города федерального значения – Москва и Санкт-Петербург, а также местное самоуправление – города, районы, районы в городах. Каждый субъект налоговой политики обладает налоговым суверенитетом в пределах их полномочий, установленных налоговым законодательством.

Масштаб их влияния на государственную налоговую политику в целом определяется уровнем децентрализации налоговых полномочий, набором методов и инструментов, используемых в практической реализации налогового федерализма.

Как правило, субъекты налоговой политики имеют полномочия по установлению особенностей исчисления налоговой базы, налоговых ставок и состава льгот в отношении тех перечней налогов, которые закреплены за каждым субъектом налоговым законодательством. Соотношение значимости налогов, входящих в перечень федеральных, региональных и местных налогов, в первую очередь фискальной значимости их налоговых баз, и определяет масштаб влияния каждого субъекта на государственную налоговую политику в целом. Доминирующее влияние оказывает федеральный

уровень, который, кроме того, имеет полномочия и по установлению самого перечня налогов. Значительно меньшее воздействие оказывают законодательные органы субъектов Федерации, еще меньшее – представительные органы местного самоуправления.

Выбор конкретных форм и методов определяется целями, которые ставит перед собой государство, разрабатывая и реализуя налоговую политику. Среди них выделяют следующие группы целей: фискальные, экономические, социальные, экологические, международные.

Налоговая политика относится к косвенным методам государственного регулирования, так как она лишь обеспечивает условия экономической заинтересованности или незаинтересованности в деятельности юридических и физических лиц и не строится на базе властно-распорядительных отношений.

В большинстве случаев формы и методы налоговой политики определяются в зависимости от сложившегося в данном государстве административно-территориального устройства, политического строя, наличия или отсутствия, а также характера взаимодействия разных форм собственности национальных интересов и целей и некоторыми другими положениями.

Являясь составной частью экономической и финансовой политики, налоговая политика в полной мере зависит от форм и методов государственной экономической и финансовой политики. В зависимости от того, в каком состоянии находится экономика государства на данном этапе своего развития, от целей, которые государство считает приоритетными, используются различные методы осуществления налоговой политики.

На практике выделяют следующие формы налоговой политики.

1. Политика максимальных налогов. При ее реализации государство устанавливает высокие налоговые ставки, сокращает налоговые льготы и вводит большое количество налогов, стремясь получить от налогоплательщиков максимальное количество финансовых ресурсов, не отслеживая последствия проведения такой политики.

2. Политика экономического развития. В данном случае государство сознательно уменьшает налоговое бремя на налогоплательщиков, сокращает расходы, в первую очередь на социальные программы.

Целью данной политики является обеспечение приоритетного расширения капитала, стимулирование инвестиционной активности. Указанная политика проводится в то время стагнации экономики, грозящей перейти в экономический кризис.

3. Политика разумных налогов. Она является комбинированным вариантом первой и второй. Экономическая суть политики данного вида состоит в установлении достаточно высокого уровня налогообложения как юридических, так и физических лиц при проведении достаточно затратной для бюджета политики по социальной защите граждан.

Методы осуществления налоговой политики зависят от тех целей, которые стремится достичь государство, реализуя стратегию социально-экономического развития. В современной мировой практике наиболее широкое распространение получили следующие методы:

- изменение налоговой нагрузки на налогоплательщика;
- замена одних способов или форм налогообложения другими;
- изменение сферы распространения тех или иных налогов или же всей системы налогообложения;
- введение или отмена налоговых льгот и преференций, введение дифференцированной системы налоговых ставок.

Цели налоговой политики формируются под воздействием ряда факторов, важнейшими из которых являются экономическая и социальная ситуация в стране, расстановка социально-политических сил в обществе, обусловлены также социально-экономическим строением общества, стратегическими задачами развития экономики страны, международными финансовыми обязательствами государства. Поэтому при выработке налоговой политики преследуются весьма разнообразные цели:

- экономические – выражаются в повышении уровня развития экономики, оживлении деловой активности, стимулировании хозяйственной деятельности, ликвидации возникающих диспропорций;

- фискальные – выражаются в обеспечении потребностей всех уровней власти в финансовых ресурсах, достаточных для проведения экономической и социальной политики, а также в выполнении соответствующими органами власти и управления возложенных на них функций;

– социальные – выражаются в обеспечении государственной политики регулирования доходов, перераспределении национального дохода в интересах определенных социальных групп, сглаживании формирующегося неравенства;

– международные – выражаются в выполнении международных финансовых обязательств государства, укреплении экономических связей с другими государствами.

Участие государства в регулировании экономических процессов при проведении налоговой политики осуществляется с помощью таких налоговых инструментов, как налоговая ставка, налоговые льготы, налоговые санкции, налоговая база и некоторые другие.

Важным средством осуществления политики государства в области регулирования доходов является налоговая ставка, определяющая процент налоговой базы или ее части, денежная оценка которой является величиной налога. Изменяя ее правительство может, не изменяя всего массива налогового законодательства, осуществлять налоговое регулирование. Ощутимый эффект от проведения налоговой политики достигается за счет дифференциации налоговых ставок для некоторых категорий налогоплательщиков в отдельных регионах, для отдельных отраслей и предприятий. Ставка налога обеспечивает относительную мобильность финансового законодательства, позволяет правительству быстро и эффективно осуществить смену приоритетов в политике регулирования доходов.

Кроме налоговых ставок, эффективным средством реализации налоговой политики являются налоговые льготы, что связано с представлением полного или частичного освобождения от налогообложения отдельных категорий юридических и физических лиц.

Предоставляя налогоплательщикам те или иные налоговые льготы, государство, прежде всего, активизирует воздействие налогового регулятора на различные экономические процессы. При этом, следует отметить, что с совершенствованием налоговых механизмов, формы и способы предоставления льгот в любом государстве постоянно развиваются. К наиболее типичным и часто используемым формам налоговых льгот следует отнести:

– полное или частичное освобождение прибыли, дохода или другого объекта от налогообложения;

- отнесение убытков на доходы будущих периодов;
- применение сниженной налоговой ставки;
- полное или частичное освобождение от налогообложения для определенного вида деятельности или дохода от такой деятельности;
- освобождение от налога отдельных социальных групп населения;
- возможность получения отсрочки или рассрочки налогового платежа и т. д.

Наиболее частый объект налогового стимулирования – инвестиционная деятельность, поскольку во многих странах полностью или частично освобождается от налогообложения прибыль, направляемая на эти цели.

Отдельные налоговые льготы преследуют цель смягчения последствий экономических и финансовых кризисов. Для поощрения концентрации капитала, обновления производственных фондов, стимулирования внешнеэкономической деятельности государство использует такой вид налоговой льготы, как отсрочка платежа или освобождение от уплаты налога (налоговые каникулы).

Важным элементом налогового механизма являются налоговые санкции. Они, с одной стороны, являются инструментом в руках государства, нацеленным на обеспечение безусловного выполнения налогоплательщиком налоговых обязательств. С другой стороны, налоговые санкции нацеливают налогоплательщика на использование более эффективных форм хозяйствования. Налоговые санкции представляют собой косвенную форму использования налогового механизма, они непосредственно не воздействуют на эффективность хозяйствования. Кроме того, их действенность определяется эффективностью работы контролирующих органов.

Формирование налоговой базы также является серьезным инструментом налоговой политики государства, поскольку от этого зависит увеличение или уменьшение налоговых обязательств различных категорий налогоплательщиков. Это создает дополнительные стимулы или, наоборот, ограничения для расширения производства, инвестиционных проектов и соответствующего роста (снижения) экономического развития.

Налоговая политика относится к косвенным методам государственного регулирования, так как она лишь обеспечивает условия экономической заинтересованности или незаин-

тересованности в деятельности юридических и физических лиц и не строится на базе властно-распорядительных отношений. Одновременно налоговая политика как косвенный метод государственного регулирования более гибко воспринимается экономикой и поэтому более широко применяется в рыночных системах, чем методы прямого государственного регулирования.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Какова роль налоговой политики в обеспечении экономического роста?
2. Что представляет собой налоговая политика государства?
3. Что является основной целью налоговой политики государства?
4. Какие формы налоговой политики вы знаете? Дайте краткую характеристику каждой из них.
5. Каким образом можно классифицировать налоговую политику государства?
6. Какие принципы построения налоговой политики Вы знаете?
7. Назовите методы осуществления налоговой политики?
8. В чем заключается эффективность налоговой политики?

2.4. Гармонизация национальных налоговых систем в мировой экономике

Не вызывает сомнений, что процессы гармонизации, происходящие в рамках межгосударственной экономической интеграции, должны осуществляться согласованно, последовательно и синхронно. Это диктует, в свою очередь, необходимость использования системного подхода к работе по гармонизации национальных налоговых систем.

Гармонизация – это согласование общих подходов и концепций, совместная разработка правовых принципов и отдельных решений.

К основным принципам гармонизации могут быть отнесены:

- согласованность правового регулирования;
- синхронность принятия гармонизированных актов;
- последовательность этапов гармонизации;
- приоритетность международных договоров над национальным законодательством.

Можно выделить пять основных этапов процесса гармонизации.

Первый этап – определение требующих гармонизации отраслей законодательства, сфер в рамках отдельной отрасли и проблемных вопросов.

Второй этап – проведение сравнительно-правового анализа, результатом которого станет третий этап – определение согласованных перечней национальных законодательных и иных нормативно-правовых актов, подлежащих гармонизации.

Четвертый этап – синхронное принятие гармонизированных актов.

Пятый этап – контроль над реализацией решений по вопросам гармонизации.

Основаниями гармонизации служат заключенные международные договоры и собственная инициатива государств.

Основой гармонизации являются добровольность и самостоятельность государств в определении направлений и глубины участия в процессе сближения, гармонизации и унификации национальных налоговых законодательств, их постепенность и этапность реализации.

Целью гармонизации является установление единообразного (унифицированного) порядка регулирования межгосударственных налоговых отношений.

Основными направлениями гармонизации косвенного налогообложения являются исключение двойного налогообложения, выравнивание ставок НДС на импортируемую и производимую продукцию, унификация методики исчисления и перечня подакцизных товаров.

Работа по гармонизации прямых налогов ведется по следующим направлениям:

- построение рациональных систем налогообложения, направленных на стимулирование эффективного развития национальных экономик, снижение налоговой нагрузки на производящие сектор, стимулирование инвестиционной активности и т. д.;

- формирование согласованной системы налогового администрирования;

- отмена нерыночных налогов (отчисления в различные фонды и т. д.);

- унификация налоговых льгот;
- упрощение налогообложения малого предпринимательства.

Важную роль в регулировании международных экономических отношений играют международные налоговые соглашения. Целями заключения международных налоговых соглашений являются:

- 1) урегулирование двойного налогообложения;
- 2) защита интересов отечественных хозяйствующих субъектов, ведущих ВЭД в другом государстве, их недискриминация с точки зрения налогообложения;
- 3) борьба каждой страны с различными способами уклонения от налогообложения;
- 4) выработка процедуры урегулирования спорных вопросов, неизбежно возникающих во взаимоотношениях между государством и налогоплательщиками;

Вместе с тем следует подчеркнуть, что международные налоговые соглашения не создают новых налоговых законов, они лишь призваны обеспечить «мягкую» и надежную стыковку национальных налоговых законодательств. Поэтому основное правило международных налоговых соглашений состоит в том, что они не могут дать каждой стране больше прав и преимуществ, чем это предусмотрено ее национальным законодательством.

Международные налоговые соглашения, так же, как и налоговые законы, подлежат утверждению в законодательных органах стран-партнеров. Для налогоплательщиков международные налоговые соглашения полезны еще и тем, что открывают им возможность вынесения своего вопроса на уровень международного спора, т. е. на наднациональный уровень, сверх тех судебных и иных средств защиты, которые предоставляются им по национальному законодательству.

Все имеющиеся соглашения, которыми в той или иной форме регулируются налоговые вопросы, можно подразделить на две группы. Первая – это собственно налоговые соглашения, вторая – прочие международные соглашения и договоры, в которых наряду с другими решаются и налоговые вопросы.

Налоговые соглашения первой группы включают различные типы соглашений. Среди них можно выделить: соглашения об оказании административной помощи; ограниченные налоговые соглашения; общие налоговые соглашения; соглашения о налогах на наследства; соглашения о налогах по социальному страхованию.

В настоящее время все эти соглашения вытесняются сравнительно новой формой соглашения, которая стала часто применяться

лишь после первой мировой войны (в связи с широким распространением и ростом подоходных налогов) – общим налоговым соглашением (или конвенцией). Такие соглашения, как правило, охватывают все вопросы, относящиеся к взаимоотношениям государств по линии прямых налогов (на доходы и на имущество) и заменяют ранее заключенные ограниченные соглашения в этой сфере. Конкретное сотрудничество между налоговыми властями обычно регулируется специальными статьями такого общего соглашения (иногда в развитие этих статей заключаются специальные административные или рабочие соглашения) либо особыми соглашениями об административной помощи в налоговых вопросах.

Имеются и другие виды соглашений в сфере косвенного налогообложения. К ним, например, можно отнести директивы ЕЭС о «гармонизации» налогообложения в странах-членах ЕЭС: «О введении единого налога на добавленную стоимость».

Особо важное значение налоговых соглашений связано с решением проблемы урегулирования международных отношений по линии именно подоходных налогов.

В большинстве государств внутреннее законодательство предусматривает специальные меры по одностороннему устранению двойного налогообложения. Однако, как показывает практика, этого недостаточно для полного разрешения проблемы двойного налогообложения. Это связано с тем, что любые нормы и правила, устанавливаемые в одностороннем порядке, не могут учесть всех различий и особенностей систем налогообложения, существующих в других странах (разные налоговые ставки, правила и нормы определения облагаемого дохода, различные льготы, вычеты и т. д.). Все эти вопросы могут быть согласованы лишь в рамках двустороннего общего налогового соглашения, общая структура которого была впервые представлена в 1977 г. Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

Типовая модель конвенции ОЭСР представляет собой проект двустороннего налогового соглашения из 30 статей, который в большинстве случаев используется как базовый документ для подготовки и начала переговоров между заинтересованными государствами и не является для них строго обязательным. На практике договаривающиеся стороны все чаще отклоняются от рекомендаций, содержащихся в типовой модели.

В основу типовой модели заложен принцип резидентства, который предполагает, что, во-первых, страна-источник дохода ограничит сферу применения своей юрисдикции при налогообложении доходов, полученных из источников в этой стране, во-вторых, значительно снизит свой налог на эти доходы. Такой подход не учитывает интересов развивающихся стран. В связи с этим в 1980 г. была опубликована Типовая модель Конвенции ООН, которая рекомендована для проведения переговоров и заключения соглашений по налогам между развитыми и развивающимися странами. При всех особенностях и отличиях от модели ОЭСР модель ООН во многом сходна с ней, так как основывается на той же концептуальной и методологической базе, оперирует теми же категориями, использует те же термины.

Основные задачи, которые ставят перед собой государства, заключающие соглашение, сводятся к следующему:

1) определить схему устранения двойного налогообложения, что может быть достигнуто закреплением за каждым из договаривающихся государств исключительного права налогообложения того или иного вида дохода;

2) установить механизм устранения двойного налогообложения в тех случаях, когда право налогообложения дохода сохраняется за обоими государствами;

3) защитить налогоплательщиков одного государства от дискриминационного налогообложения в другой стране;

4) предусмотреть взаимный обмен информацией в целях обеспечения выполнения положений Конвенции, а также недопущения уклонения от налогообложения или злоупотребления положениями Конвенции.

В соответствии с этими задачами построена структура Конвенции. Условно ее положения можно разбить на три группы: сфера применения Конвенции; распределение прав налогообложения между договаривающимися государствами; устранение двойного налогообложения.

Первая группа, сфера применения Конвенции, включает определение лиц, к которым она применяется, и налоги, на которые она распространяется. Современные налоговые соглашения применяются к лицам, имеющим постоянное местопребывание (резидентам) в одном или обоих договаривающихся государствах.

Критерий резидентства каждая страна определяет в национальном законодательстве.

К налогам, на которые распространяются соглашения, относятся налоги на доходы (индивидуальный подоходный налог, налог на прибыль корпораций, доходы от капитала) и на капитал. Сложность возникает при идентификации разных видов налогов, действующих в договаривающихся государствах. Обычно соглашения содержат положение о том, что Конвенция будет применяться также к аналогичным налогам, которые могут быть установлены в будущем.

Конвенция содержит статьи «Общие определения», «Резидент», «Постоянное деловое учреждение», которые трактуют отдельные понятия. Например, статья «Общие определения» обеспечивает однозначное понимание таких ключевых категорий и терминов, как «лицо», «компания», «предприятие», «международные перевозки», «компетентный орган».

Статья «Резидент» (иногда ее еще называют «Постоянное местопребывание для целей налогообложения») регулирует порядок определения налогового статуса лица, являющегося резидентом обоих договаривающихся государств. В таком случае его постоянное местопребывание будет устанавливаться на основании таких критериев, как наличие постоянного жилища, местонахождение центра жизненных интересов, место обычного проживания лица, национальность (гражданство), место фактического управления. Если и в этом случае невозможно однозначно определить статус лица, стороны предусматривают решение вопроса по взаимному согласию.

Одной из основных категорий, используемых в налоговых соглашениях (во многих странах она существует и в национальном законодательстве), является постоянное деловое учреждение. Под постоянным деловым учреждением понимается либо место деятельности, через которое осуществляется коммерческая деятельность предприятия, либо сама эта деятельность, либо местный агент, действующий в интересах предприятия. Местом деятельности может быть контора, отделение, бюро, фабрика, цех, а также нефтяная или газовая скважина, карьер либо любое другое место добычи природных ископаемых. Наличие постоянного помещения и осуществление деятельности в этом помещении не являются

единственными и основными критериями для определения того, образует ли эта деятельность деловое учреждение для целей налогообложения. Гораздо более важным является характер деятельности, осуществляемой через деловое учреждение.

Вторую группу составляют статьи, регулирующие налогообложение различных видов доходов. Цель этих статей заключается в полном или частичном устранении двойного налогообложения. Это достигается следующим образом. В соответствии с концепцией Типовой модели конвенции право взимать налоги с доходов и капитала может быть предоставлено в зависимости от ситуации либо исключительно стране резидентства R (residence), т. е. стране, в которой лицо, получающее доход, имеет постоянное местопребывание, либо стране источников дохода S (source) при условии соответствующего зачета налога в стране резидентства налогоплательщика.

Например, если по условиям соглашения налог с какого-либо вида дохода взимается только в стране R, то страна S не имеет права облагать налогом этот доход. Таким образом, достигается полное устранение двойного налогообложения. Если же доход облагается в стране R, но может также по условиям соглашения облагаться налогом в стране S, то устранение двойного налогообложения достигается путем зачета уплаченного налога методом освобождения либо методом налогового кредита.

Некоторые категории доходов, получаемых в стране S лицом с постоянным местопребыванием в стране R, подлежат обложению налогом в особом порядке. Так, доходы лица от осуществления им зависимой личной деятельности (заработная плата, жалование и другое вознаграждение за работу по найму) облагаются налогом только в том государстве, резидентом которого это лицо является. Однако если такое лицо находилось в другом договариваемом государстве более 183 дней в налоговом году или его наниматель является резидентом другого государства или расходы по выплате заработной платы и другого вознаграждения несет деловое учреждение, которое наниматель имеет в другом государстве, доходы такого лица от работы по найму облагаются налогом в стране, в которой осуществляется его деятельность.

В отношении дивидендов и процентов Типовая модель конвенции рекомендует применять пониженные ставки налога в

стране-источнике: по дивидендам – до 15 %, по процентам – 10 % с валовой суммы процентов. На практике ставки налогов, устанавливаемые в соглашениях, часто отклоняются от рекомендаций ОЭСР. Анализ, проведенный экспертами этой организации, показал, что в последнее время в соглашениях стран – членов ОЭСР с развивающимися странами применялись следующие ставки: по роялти – от 10 до 30 % (вместо нулевой ставки, рекомендованной в Типовой модели ОЭСР); по процентам – 15 % (вместо 10 %); по дивидендам – 10 % (вместо 5 % по прямым инвестициям) и 15 % по портфельным инвестициям.

Третья группа определяет механизм устранения двойного налогообложения (статья 23 Типовой модели конвенции). В типовой модели предлагаются два варианта этой статьи (23А «Метод освобождения» и 23Б «Метод налогового кредита»), один из которых стороны могут принять за основу при обсуждении методов устранения двойного налогообложения. Желательно, чтобы договаривающиеся государства применяли одинаковые способы устранения двойного налогообложения, но на практике так бывает не всегда. В таких случаях договаривающиеся стороны могут использовать разные механизмы устранения, сделав соответственно отдельную запись для каждого государства.

Освобождение может предоставляться в двух формах:

– полное освобождение, при котором доход, полученный в стране S, не включается в налоговую базу при исчислении налога в стране R;

– освобождение с прогрессией, при котором доход, полученный в государстве S, не облагается налогом в стране R, но суммируется с другими доходами налогоплательщика для применения к нему более высокой ставки при прогрессивном налогообложении.

Второй метод устранения двойного налогообложения, рекомендуемый Типовой моделью конвенции, – налоговый кредит, или налоговый кредит на иностранный налог. Государство, предоставляющее налоговый кредит, включает полученный в государстве S доход, который может облагаться налогом в обоих государствах, в общий доход налогоплательщика для определения его налоговых обязательств в государстве R. Затем налог, уплаченный в стране S, вычитается из налога, исчисленного в государстве R.

Типовая модель конвенции рекомендует два основных варианта налогового кредита:

– полный кредит, при котором разрешается вычитать всю сумму налога, уплаченного в государстве S;

– обычный кредит, при котором разрешается вычитать налог, уплаченный в государстве S в сумме, не превышающей сумму налога, который был бы исчислен в стране R с дохода, полученного в государстве S.

На практике метод освобождения в отношении доходов, которые могут облагаться в обоих государствах, используется реже, чем налоговый кредит. Преимущество метода освобождения в том, что при его применении не требуется, чтобы налог фактически был уплачен в государстве S.

При использовании метода налогового кредита лишь немногие страны предоставляют полный кредит в отношении налогов, уплаченных за рубежом. Одна из причин, по которой большинство стран предпочитают пользоваться той или иной модификацией обычного кредита, заключается в том, что если ставка налога в государстве R ниже, чем в государстве S, то, разрешая вычет всей суммы иностранного налога из налога, подлежащего уплате в государстве R, государство тем самым допускает перераспределение налоговых поступлений в пользу бюджета государства S.

Страны, применяющие метод «налогового кредита», демонстрируют таким образом свое «беспристрастие» в отношении налогов, взимаемых за рубежом. Действительно, налогоплательщики стран с более высокими налоговыми ставками, получающие доходы из стран с более низкими налоговыми ставками, будут уплачивать в своей стране (в отношении указанных доходов) только сумму превышения налогов своей страны над налогами другой страны. Если же доходы налогоплательщиков за рубежом облагаются по более высоким ставкам, чем в своей стране, то какого-либо возмещения или компенсации для них не предусматривается. Таким образом, применение метода «налогового кредита» означает, что данная страна в своей налоговой политике придерживается принципа нейтралитета по отношению к капиталовложениям своих граждан и компаний за рубежом: не стремится их поощрять, но и воздерживается от дискриминирующих мер против них. Этот метод

применяется преимущественно в англосаксонских странах: США, Великобритании и др.

Австрия и Италия предоставляют налоговый кредит на основе фактической взаимности, т. е. при условии, что соответствующая страна предоставляет налоговый кредит для налогов, взимаемых в Австрии и Италии.

Ряд стран (Франция, Швейцария, Аргентина, Венесуэла и др.) в своей практике больше ориентируются на метод освобождения иностранных доходов от налогообложения. Как правило, такое освобождение распространяется лишь на некоторые строго определенные доходы: прибыли зарубежных «деловых учреждений», доходы от недвижимой собственности, расположенной за рубежом, дивиденды на инвестированные в других странах капиталы.

Есть и другие варианты налогового кредита. Например, США, использовавшие в свое время ограничение по странам, в настоящее время применяют общее ограничение, дополненное ограничениями по категориям дохода, суть которых состоит в том, что налоговый кредит предоставляется отдельно по видам доходов, сгруппированных в пять корзин в соответствии с разным налоговым режимом, применяемым к этим доходам. Эти группы включают:

- 1) пассивные доходы (дивиденды, проценты, роялти, рентные платежи и некоторые другие);
- 2) доходы от занятий банковской и другой финансовой деятельностью;
- 3) проценты, облагаемые налогом у источника в иностранном государстве по ставке 5% и выше;
- 4) доходы от международных перевозок;
- 5) дивиденды, полученные от контролируемой иностранной корпорации.

Последняя группа статей Конвенции регулирует такие вопросы, как устранение дискриминации, обмен информацией между компетентными органами, процедура взаимного согласия, дипломатические привилегии.

Таким образом, гармонизация является серьезным инструментом налоговой политики государства, которая создает предпосылки и дополнительные стимулы развития внешнеэкономической деятельности, расширения производства, реализации крупномасштабных международных инвестиционных проектов и, в конечном итоге, экономического роста.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение налоговой гармонизации.
2. Назовите этапы процесса налоговой гармонизации.
3. В чем заключается роль соглашений об избежании двойного налогообложения?
4. Охарактеризуйте виды международных соглашений об избежании двойного налогообложения.
5. Охарактеризуйте общие налоговые соглашения.
6. Опишите структуру типовой конвенции ОЭСР.
7. В чем заключается принцип резидентства?
8. Приведите понятие постоянного делового учреждения.
9. Опишите механизмы устранения двойного налогообложения.

ГЛАВА 3 ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

3.1. Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) является одним из наиболее трудных для понимания, сложных для исчисления, уплаты и, соответственно, контроля со стороны налоговых органов.

Он относится к тем налогам, которые имеют в России наиболее разветвленную сеть исключений из общих налоговых правил, множество льгот, а также огромное число понятий, с которыми процедура налогового изъятия непосредственно связана. Поэтому именно при исчислении и уплате НДС у налогоплательщика возникает много ошибок и неточностей. Тем не менее он успешно применяется в большинстве стран с рыночной экономикой.

Из всех налогов, формирующих современные налоговые системы развитых стран мира, НДС является, пожалуй, самым молодым. Его модель была разработана французским экономистом М. Лоре в 1954 г., и он впервые был введен во Франции в 1958 г.

В настоящее время в мировой практике наблюдается усиление роли косвенного налогообложения. В 50-е годы НДС взимался только во Франции, сейчас – в большинстве европейских стран. В апреле 1967 г. Совет ЕЭС объявил НДС основным косвенным налогом стран – членов ЕЭС. В настоящее время 20 из 24 стран – членов Организации экономического сотрудничества и развития приняли НДС как основной налог на потребление. Кроме того, он взимается еще в 35 странах Азии, Африки и Латинской Америки. Пока еще этот вид косвенного налогообложения не действует в Канаде, США, Австралии и Швейцарии. Значительное распространение НДС обусловлено многочисленными преимуществами данного налога по сравнению с другими.

Как известно, этим налогом облагается доход, идущий на конечное потребление. Однако доход, идущий на накопление и инвестирование, освобождается от налога, что косвенно стимулирует эти процессы. Преимуществом НДС является и то, что он позволяет значительно увеличить доходы государства от доходов, идущих на потребление, поскольку имеет более широкую, чем у других налогов, базу обложения.

Сущность данного налога состоит в том, что продавец не несет никакого экономического бремени при покупке товаров для своего производства, так как он получает возмещение от государства на любую сумму налога, которая была уплачена поставщикам. Механизм действия НДС заключается в переложении налога на конечного потребителя, который уплачивает этот налог в форме части продажной цены товара или услуги и не имеет возможности его компенсировать. Поэтому НДС является налогом на потребление, бремя которого несет конечный потребитель.

Особенностью НДС является такая его организация, при которой в общем случае продавец обязан уплатить в бюджет налог только с налоговой базы, равной той стоимости, которую он добавил к реализуемым товарам, выполненным работам и оказанным услугам – добавленной стоимости.

Таким образом, в данном случае под добавленной стоимостью понимаются в основном расходы на оплату труда, соответствующие им страховые платежи во внебюджетные фонды и прибыль предприятия.

Суть добавленной стоимости выявляется при анализе элементов затрат, которые включаются в себестоимость произведенной продукции (услуг).

В целях достижения результата уплаты налога именно с добавленной стоимости, технически налог сконструирован таким образом, что первоначальная сумма налога рассчитывается посредством умножения налоговой ставки на всю стоимость, за которую налогоплательщик продает товары, работы или услуги, но для определения величины налогового обязательства перед государством ему разрешается уменьшить первоначальную сумму налога на те суммы налога, которые он ранее оплатил своим поставщикам (подрядчикам), приобретая материальные ресурсы, работы или услуги, используемые потом в процессе их производства. Точно так же эта схема работает в случае, когда налогоплательщик перепродает приобретаемые им на стороне товары или услуги.

Существует *четыре основных метода взимания НДС.*

1. Прямой аддитивный, или балансовый метод. НДС исчисляется в виде доли в процентах от предварительно рассчитанной величины добавленной стоимости.

Примером взимания НДС на основе балансового метода является система НДС в Японии, где указанный налог был введен 1 апреля 1989 года, Единственным преимуществом применения бухгалтерской отчетности в целях расчета обязательств по НДС является использование тех же документов, что и для расчета налога на прибыль, что приводит к снижению расходов на налоговое администрирование.

2. Косвенный аддитивный. Расчет НДС делится на два этапа: сначала определяется величина налога по отдельным составляющим добавленной стоимости (зарплате, начислениям, прибыли и т. д.), а затем полученные величины складываются. Косвенный аддитивный метод назван так потому, что при его использовании не происходит расчета добавленной стоимости, а сразу рассчитывается сумма налоговых обязательств.

3. Прямой метод вычитания (иногда также называется налогом на трансферты предприятия).

4. Косвенный метод вычитания (или косвенный метод возмещения, или метод счетов-фактур, или зачетный метод по счетам). Первоначальная сумма налога рассчитывается умножением налоговой ставки на всю стоимость, по которой налогоплательщик реализует товары, работы, услуги, но для определения величины налогового обязательства перед государством ему разрешается уменьшить первоначальную сумму налога на те суммы налога, которые он ранее уплатил своим поставщикам, приобретая материальные ресурсы или услуги, работ, используемые потом в процессе производства продаваемых товаров или услуг, работ.

Наибольшее распространение в Европе, в том числе и в России, получил четвертый метод расчета налога на добавленную стоимость (косвенный метод вычитания). На практике его использование не требует определения собственно добавленной стоимости, вместо этого ставка налога применяется напрямую к его компонентам – затратам и произведенной продукции.

Применение данного метода обосновано практической целесообразностью. Во-первых, данный метод позволяет применить ставку налога непосредственно при акте купли-продажи, что дает преимущества технического и юридического характера. Наличие счета-фактуры, в котором сумма налога показывается отдельной

строкой, становится самым важным и принципиальным моментом совершения сделки и информации о налоговых обязательствах. Немаловажным является и то обстоятельство, что использование счета-фактуры с указанием совершенной сделки дает возможность контролировать движение товара с целью проверки, в том числе устраивать перекрестные проверки.

Во-вторых, чтобы использовать первый и второй методы расчета налога, т. е. методы, основанные на балансах, необходимо определить прибыль. Но поскольку в балансах компаний совершенные операции по продаже не подразделяются на виды товарной продукции в соответствии с различными ставками налога, а также не выделяются по видам товаров закупки, то становится ясно, что в этом случае применима лишь единая ставка налога на добавленную стоимость. Преимущества четвертого метода заключаются в возможности использования дифференцированной ставки НДС.

Косвенный метод возмещения или зачета предполагает, что можно использовать любой налоговый период, в то время как методы бухгалтерского баланса позволяют исчислять налоговые обязательства только за период сдачи бухгалтерской отчетности, что является их основным недостатком.

Плательщиками налога на добавленную стоимость признаются: организации; индивидуальные предприниматели; лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи перемещением товаров через таможенную границу Таможенного Союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного Союза и законодательством РФ о таможенном деле. Следует отметить, что лица, не указанные в качестве налогоплательщиков, не освобождаются от исполнения обязанностей налогового агента по исчислению и уплате НДС за представляемых ими лиц.

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей по НДС, если за 3 предшествующих последовательных календарных месяца сумма их выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн рублей.

Данное правило не распространяется:

– на организации и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев;

– организации, получившие статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов.

Объектом налогообложения признаются следующие операции:

– реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав; передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе;

– передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

– выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

– ввоз товаров на таможенную территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Не являются объектом налогообложения операции, не признаваемые реализацией товаров, работ, услуг, указанные в пункте 3 статьи 39 Налогового Кодекса:

– операции, связанные с обращением российской и иностранной валют;

– передача имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности;

– передача имущества, которая носит инвестиционный характер (например, вклады в уставный капитал хозяйственных обществ и товариществ и иные операции).

Кроме того, не признаются объектом налогообложения некоторые другие операции, в том числе: передача на безвозмездной основе объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения органам государственной власти и местного самоуправления; операции по реализации земельных участков (долей в них) и др.

Если территория РФ не признается местом реализации товаров (работ, услуг), то не возникает объект для исчисления НДС.

В целях налогообложения НДС в налоговую базу включаются:

– авансовые платежи в счет предстоящих поставок товаров;

– суммы финансовой помощи и некоторые иные доходы.

Датой реализации является наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки товаров или день оплаты товаров.

Законодательством определено большое количество операций, освобождаемых от налогообложения НДС в соответствии со ст. 149 НК РФ. По своему назначению эти освобождения можно подразделить на три группы:

- 1) социальные;
- 2) экономические;
- 3) прочие.

Значение освобождений социального характера состоит в том, что они призваны способствовать развитию отдельных социальных услуг, относительно низкому уровню цен на социальные товары и услуги, обеспечению налоговых преимуществ для определенных, нуждающихся в государственной поддержке групп населения. Например, не подлежит налогообложению реализация:

– медицинских товаров по перечню, утвержденному Правительством РФ (важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники (в соответствии с перечнем по Постановлению Правительства РФ от 17 января 2002 г. № 19), и некоторых медицинских услуг (за исключением косметических, ветеринарных и санитарно–эпидемиологических);

– услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси) – по тарифам, установленным органами местного самоуправления;

– услуг учреждений культуры и искусства и др.

Не облагаются операции по реализации предметов религиозного назначения, реализация отдельных товаров, работ и услуг общественными организациями инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 % и т. п.

Освобождения экономического характера применяются для стимулирования развития отдельных отраслей и экономических процессов. Среди перечня экономических льгот можно выделить освобождение от уплаты НДС работ по производству кинопродукции, по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания, услуг, оказываемых в аэропортах и воздушном пространстве по обслуживанию воздушных судов.

В группу прочих освобождений входят такие льготы, как освобождение от НДС:

- банками банковских операций (за исключением инкассации) различных денежных;
- страховых операций;
- операций, связанных с обращением ценных бумаг;
- проведение лотерей;
- услуги санаторно–курортных, оздоровительных организаций и некоторые другие.

Не подлежит обложению ввоз следующих товаров на территорию РФ:

- технологического оборудования, запасных частей к нему, ввозимых в качестве вклада в уставный капитал организации;
- валюты РФ, иностранной валюты, ценных бумаг – акций, облигаций, сертификатов, векселей;
- медицинских товаров, продукции морского промысла, выловленной рыбопромышленными предприятиями РФ, и др.

НДС уплачивается при ввозе товаров (помещении под таможенный режим выпуска для свободного обращения). При вывозе товаров с таможенной территории РФ в таможенном режиме экспорта НДС не уплачивается.

Если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций.

Налоговая база НДС в соответствии со ст. 153 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг). По общему правилу она рассчитывается налогоплательщиком самостоятельно. Особенности определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) регламентированы нормами ст. 154 НК РФ.

При применении налогоплательщиками при реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров (работ, услуг) различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок налога налоговая

база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке. Следовательно, для соблюдения данных требований налогоплательщик обязан вести документально подтвержденный раздельный учет реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам.

При ввозе товаров (за исключением случаев, указанных в гл. 21 НК РФ) налоговая база определяется как сумма:

- таможенной стоимости этих товаров;
- подлежащей уплате таможенной пошлины;
- подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

Налоговая база определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки, ввозимой на таможенную территорию РФ.

При реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками – иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога. Налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ с учетом гл. 21 НК РФ. Указанная налоговая база определяется налоговыми агентами, которыми признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории РФ товары (работы, услуги) у вышеуказанных иностранных лиц. Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога.

Принятая организацией учетная политика для целей налогообложения утверждается соответствующими приказами, распоряжениями руководителя организации.

Учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации и является обязательной для всех обособленных подразделений организации.

Налоговый период (ст. 163 НК РФ) (в том числе для налоговых агентов) устанавливается как квартал.

С 2001 г. применяются три ставки НДС (ст. 164 НК РФ).

По ставке 0 % производится обложение товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также реализация товаров, работ, услуг в некоторых других таможенных режимах и др. операций.

Кроме того, ставка 0 % установлена на реализацию работ, выполняемых в космическом пространстве, на реализацию драгоценных металлов из лома и отходов Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ и банкам, и на взаимных условиях при поставке товаров для официального пользования иностранными дипломатическими представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей.

Установление ставки в размере 0 % означает, что для налогоплательщика законодательно определены все элементы налогообложения, и, соответственно, для него сохраняются обязанности налогоплательщика НДС, в том числе и обязанности подачи в налоговые органы соответствующих форм налоговой отчетности по НДС.

По ставке 10 % облагается реализация продовольственных товаров и товаров для детей по наименованиям, перечисленным в ст. 164 НК РФ: скот и птица в живом весе; мясо и мясопродукты (с исключениями); молоко и молокопродукты; яйцо и яйцопродукты; масло растительное; маргарин; сахар; овощи и др. Перечень товаров для детей, по которым применяется ставка НДС в размере 10 % включает: трикотажные изделия; швейные изделия; головные уборы; обувь, за исключением спортивной, и другие товары.

Кроме того, по ставке 10 % облагается реализация:

– периодических печатных изданий за исключением печатных изданий рекламного или эротического характера (к печатным изданиям рекламного характера относятся издания, в которых реклама превышает 40 % объема одного номера периодического печатного издания);

– учебной и научной книжной продукции;

– лекарственных средств, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления;

– изделий медицинского назначения

– и др.

По ставке 18 % производится обложение реализации товаров во всех остальных случаях.

При получении финансовой помощи, процентов по векселям и облигациям, страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств, при реализации сельхозпродукции и продуктов ее переработки, при реализации имущества, а также при удержании налога налоговыми агентами используют расчетные ставки НДС, которые показывают долю НДС в процентах к общей стоимости реализованных товаров с учетом НДС. Если стоимость товара без НДС составляет 100 %, то цена реализации с учетом НДС в зависимости от установленной ставки (18 и 10 %) составит 118 или 110 %.

Таким образом, по товарам, работам и услугам, цены на которые установлены с включением НДС, при ставках НДС 18 % применяется расчетная ставка 15,25 %, при ставках НДС 10 % – 9,09 %.

Предприятия – плательщики налога должны выделять сумму налога на добавленную стоимость отдельной строкой во всех расчетных документах. При совершении операций по реализации товаров, работ и услуг все плательщики налога на добавленную стоимость обязаны составлять счета-фактуры, которые представляют собой важный формальный документ, служащий основанием для принятия предъявленных сумм НДС к вычету или возмещению

При реализации товаров (работ, услуг) выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти дней, считая с первого дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг).

Счет-фактура является налоговым документом, который служит основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав сумм НДС к вычету. Счет-фактура может быть составлен и выставлен на бумажном носителе и (или) в электронной форме. Счета-фактуры составляются в электронной форме по взаимному согласию сторон сделки и при наличии у указанных сторон совместимых технических средств и возможностей для приема и обработки этих счетов-фактур. Налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж.

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 налога выделяется отдельной строкой. Следует отметить, что при совершении товарообменных операций, проведении взаимозачета или использовании в расчетах ценных бумаг покупатель обязан уплатить предъявленную (и выделенную в счете-фактуре) сумму налога платежным поручением.

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 налога. При этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)».

При реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам (тарифам) соответствующая сумма налога включается в указанные цены (тарифы). При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма налога не выделяется.

Суммы налога, 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 России, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, в случаях:

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

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

- приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, лицами, не являю-

щимися налогоплательщиками в соответствии с гл. 21 НК РФ либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога;

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

Суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг) налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции:

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

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

– принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), – по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период.

В аналогичном порядке ведется раздельный учет сумм налога налогоплательщиками, переведенными на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности.

При этом налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

При отсутствии у налогоплательщика отдельного учета, сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается.

Налогоплательщик имеет право не применять указанные положения к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 % общей величины совокупных расходов на производство. При этом все суммы налога, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг) в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным ст. 172 НК РФ.

Банки, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды имеют право включать в затраты, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, суммы налога, уплаченные поставщикам по приобретаемым товарам (работам, услугам). При этом вся сумма налога, полученная ими по операциям, подлежащим налогообложению, подлежит уплате в бюджет.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на **налоговые вычеты** в размере сумм налога, предъявленных налогоплательщику и уплаченных им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории России либо уплаченных налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию России в таможенных режимах выпуска для свободного обращения, временного ввоза и переработки вне таможенной территории в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС, за исключением товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

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

Вычеты сумм налога в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по ставке 0%, производятся только при представлении в налоговые органы соответствующих документов и на основании отдельной налоговой декларации.

В случае отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского учета или учета объектов налогообложения налоговые органы имеют право исчислять суммы налога, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму разрешенных налоговых вычетов общая сумма налога.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения НДС, подлежит возмещению налогоплательщику.

Уплата налога производится по итогам каждого налогового периода не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Налогоплательщики обязаны представить в налоговые органы налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Возмещение налога. После представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению, при проведении камеральной налоговой проверки. Если нарушения не выявлены, то по окончании проверки в течение 7 дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм.

При наличии у налогоплательщика недоимки по налогу, иным федеральным налогам, задолженности по соответствующим пеням и штрафам, налоговым органом производится самостоятельно зачет суммы налога, подлежащей возмещению, в счет погашения долгов. Налоговый орган обязан сообщить в письменной форме налогоплательщику о принятом решении в течение 5 дней со дня его принятия.

Поручение на возврат суммы налога направляется налоговым органом в территориальный орган Федерального казначейства, который в течение 5 дней осуществляет возврат налогоплательщику суммы налога.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Дайте определение налоговой базы для исчисления НДС.
2. Перечислите операции, не подлежащие обложению НДС.
3. Какие ставки применяются по налогу на добавленную стоимость?
4. Назовите сроки уплаты НДС в бюджет.
5. Какие налоговые вычеты установлены по налогу на добавленную стоимость и каков порядок их применения?
6. Охарактеризуйте особенности уплаты НДС при перемещении товаров через российскую границу.

3.2. Акцизы

Акциз (фр. *accise*, от лат. *accido* – обрезаю) представляет собой разновидность косвенного налогообложения, который включаются в структуру цены подакцизной продукции, во многом определяя ее стоимость.

Акцизы являются самой древней формой налогообложения. Многовековая история использования этого налогов показала, что акцизы – это один из наиболее надежных источников доходов бюджета. Данный налог применяется в основном в отношении тех товаров, производство и реализация которых является сверхрентабельными. К тому же, у акцизов есть еще две важнейшие функции:

- 1) данный налог направлен на сдерживание потребления вредных для здоровья населения продуктов;
- 2) с его помощью в ряде стран осуществляется перераспределение доходов наиболее богатой части населения путем введения акцизов на отдельные особо дорогие товары.

Однако, несмотря на такие преимущества акцизов, экономическая мысль на протяжении веков не умалчивала и об отрицательных чертах косвенного налогообложения. Прежде всего, отмечался такой недостаток косвенных налогов, как их несправедливый характер, проявляющийся в регрессивности: «...падая на расходы, косвенные налоги далеко не пропорциональны доходам», – писал швейцарский экономист Ж. Сисмонди [1].

Российский публицист Н. И. Тургенев, соотнося практику применения косвенных налогов с научными принципами налогообложения, так же делал вывод о ее несоответствии принципу

справедливости: «Подать с потребления предметов, необходимых для жизни, совсем не соответствует правилу взимания налогов, ибо никак не сообразуется с доходом платящего: богатый платит, например, за соль ту же подать, что и бедный» [18].

В России акцизы всегда играли важную фискальную роль. Прежде всего, это относится к такой продукции как хмельные напитки – квас, пиво и питейный мед, которые с давних времен считались на Руси неплохим источником дохода.

В ходе использования акцизов менялись группы облагаемых товаров и ставки налога. Российская история акцизов связана в основном с налогообложением таких товарных групп, как соль, алкогольные напитки табак, сахар, нефтепродукты. Объемы акцизных поступлений в бюджет достигали весомых размеров, особенно быстро росли они во второй половине XIX века.

Необходимость существования и применения акцизов в современных условиях связана, помимо их использования в качестве дополнительного доходного источника, с потребностью государственного регулирования отдельных экономических и социальных процессов. В частности, в качестве причин подобного вмешательства государства можно выделить прежде всего необходимость ограничения потребления товаров, использование которых наносит ущерб здоровью человека и состоянию окружающей среды. По этой причине в настоящее время практически во всех странах существуют акцизы на алкогольные напитки и табачные изделия. В ряде стран имеется опыт в применении так называемых экологических акцизов. Например, ФРГ на бензин низкого качества (низкооктановый) для снижения масштабов загрязнения воздуха выхлопными газами устанавливались повышенные ставки [17].

Другой причиной возникновения акцизов является потребность в перераспределении доходов высокооплачиваемых слоев населения, которые могут позволить себе приобретение престижных, дорогих товаров, спрос на которые мало эластичен по цене. Иначе говоря, акцизом облагаются «предметы роскоши». Акциз с именно таким названием был введен в 1995 г. в США – им облагались товары, стоимость которых превышала 32 000 \$. В категорию подобных товаров попадают, как правило, автомобили, ювелирные изделия и т. п.

Еще одним фактором развития акцизного налогообложения является потребность перераспределения высоких доходов от изготовления и реализации отдельных видов продукции, в том числе товаров на производство (добычу) которых государство имеет монополию. По этой причине возникли, например, акцизы на нефть и природный газ. Следовательно, кроме фискальной функции данный налог призван осуществлять регулирование объемов реализации и потребления отдельных групп товаров.

Таким образом, акцизы являются представителями косвенных налогов, включаются в цену товара и перелгаются в результате на конечного потребителя. Индивидуальные акцизы используются в современных налоговых системах практически всех стран мира. Это обусловлено их высоким фискальным эффектом и способностью регулировать потребление отдельных товаров, перераспределять доходы высокооплачиваемых слоев населения и доходы от производства и реализации определенных видов продукции (нефть, природный газ, нефтепродукты).

В настоящее время в перечень *подакцизных товаров* входят:

– этиловый спирт, произведенный из пищевого или непищевого сырья, в том числе: денатурированный этиловый спирт, спирт-сырец, дистилляты винный, виноградный, плодовой, коньячный, кальвадосный, висковый;

– спиртосодержащая продукция с объемной долей этилового спирта $> 9\%$, в частности, растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде. Исключения составляют лекарственные средства; препараты ветеринарного назначения, парфюмерно-косметическая продукция разлитая в емкости не более 100 мл с объемной долей этилового спирта до 80 % включительно и (или) парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90 % включительно при наличии на флаконе пульверизатора, разлитая в емкости не более 100 мл, а также парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90% включительно, разлитая в емкости до 3 мл включительно; подлежащие дальнейшей переработке и (или) использованию для технических целей отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья;

– алкогольная продукция, к числу которой относится водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино, ликерное вино, игристое

вино (шампанское), сидр, пуаре, медовуха, пиво, напитки, изготавливаемые на основе пива винные напитки с объемной долей этилового спирта более 0,5 %;

- табачная продукция;
- автомобили легковые;
- мотоциклы с мощностью двигателя $\geq 112,5$ кВт (150 л.с.);
- автомобильный бензин;
- дизельное топливо;
- моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- прямогонный бензин или бензиновые фракции¹, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, за исключением бензина автомобильного и продукции нефтехимии;

– топливо печное бытовое, вырабатываемое из дизельных фракций прямой перегонки и (или) вторичного происхождения.

В качестве плательщиков акцизов признаются организации, производящие и реализующие подакцизную продукцию – юридические лица, их филиалы и другие обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс и расчетный счет, иностранные юридические лица, международные организации, филиалы и другие обособленные подразделения иностранных юридических лиц и международных предприятий, созданные на территории РФ, иностранные организации, не имеющие статуса юридического лица, и простые товарищества, а также индивидуальные предприниматели.

Важным условием для организаций, совершающих операции с денатурированным спиртом или прямогонным бензином, является необходимость получить свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с соответствующим подакцизным товаром. Лицензирование данной деятельности служит основанием для применения налоговых вычетов сумм акциза, уплаченных налогоплательщиком.

Свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом или прямогонным

¹ Бензиновая фракция – смесь углеводородов, кипящих в интервале температур от 30 до 215 °С при атмосферном давлении 760 мм. рт. столба.

бензином, выдается на бланке, образец которого утвержден Приказом ФНС России от 23 ноября 2004 г. N САЭ-3-09/123, отдельно на каждый вид деятельности:

- производство денатурированного этилового спирта;
- производство неспиртосодержащей продукции, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный этиловый спирт;
- производство спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный этиловый спирт;
- производство спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный этиловый спирт.

Кроме того, выдаются свидетельства лицам, осуществляющим следующие виды деятельности:

- производство прямогонного бензина, в том числе из давальческого сырья (материалов), – свидетельство на производство прямогонного бензина;
- производство продукции нефтехимии, при котором в качестве сырья используется прямогонный бензин, в том числе из давальческого сырья (материалов), – свидетельство на переработку прямогонного бензина.

Соответствующий вид свидетельства выдается управлением ФНС России того субъекта РФ, на территории которого эта организация состоит на учете по месту своего нахождения. Крупнейшим организациям-налогоплательщикам оно предоставляется межрегиональными инспекциями ФНС России.

Объектом налогообложения признаются следующие операции:

- реализация налогоплательщиком произведенных им подакцизных товаров;
- продажа налогоплательщиком подакцизных товаров, полученным им по решению суда или от уполномоченных государственных органов;
- передача произведенного налогоплательщиком подакцизного товара из давальческого сырья;

- передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров;
- передача налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;
- передача налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров в качестве вклада;
- передача организацией произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации;
- передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;
- ввоз подакцизных товаров на территорию Российской Федерации получение денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;
- получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина;
- передача одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, другому такому же структурному подразделению этой организации произведенного этилового спирта для дальнейшего производства алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции.

Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при ведении и наличии отдельного учета операций по производству и реализации (передаче) таких подакцизных товаров (ст. 183 НК РФ):

- передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;
- реализация подакцизных товаров на экспорт. Освобождение указанных операций от налогообложения производится в соответствии со статьей 184 НК РФ;
- первичная реализация (передача) конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров;
- операции по передаче в структуре одной организации этилового спирта и дистиллятов;

– операции по ввозу подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства.

Сумма акциза определяется плательщиками *самостоятельно*. В расчетных документах и первичных учетных документах, в том числе счетах-фактурах, она выделяется отдельной строкой. Моментом реализации подакцизных товаров, за исключением природного газа, является день отгрузки. Акцизы зачисляются в бюджеты соответствующих уровней в порядке и на условиях, устанавливаемых федеральным законом о федеральном бюджете на соответствующий финансовый год. Налоговым периодом признается календарный месяц (ст. 192 НК РФ).

В зависимости от вида налоговых ставок различают несколько способов расчета суммы акциза:

1. Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе при ввозе на территорию Российской Федерации), в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, исчисленной в соответствии со статьями 187–191 Налогового Кодекса. Налоговая база в данном случае определяется как объем реализованных (переданных) товаров в натуральном выражении.

Рассмотрим пример расчета суммы акциза по твердой ставке.

Пример. Организация в июле 2013 г. реализовала произведенное ею пиво с содержанием объемной доли этилового спирта 4 % в количестве 200 000 банок. Объем каждой банки составляет 0,5 литров.

Изначально определим общий объем реализованного пива и ставку акциза, подлежащую применению. Общий объем реализованного пива составит: $200\ 000 \times 0,5 = 100\ 000$ литров. В 2013 г. к пиву с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5 % и до 8,6 % включительно применяется ставка акциза в размере 15 руб. за 1 литр. Таким образом сумму акциза, подлежащая уплате в бюджет составит: $100\ 000 \times 15 = 1\ 500\ 000$ руб.

2. Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию Российской Федерации), в отношении которых установлены адвалорные (в %) налоговые ставки, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, определенной в соответствии со статьями 187–191 НК РФ.

Налоговая база при реализации (передаче или получению) произведенных подакцизных товаров, в отношении которых установлены адвалорные ставки определяется отдельно по каждому виду товара:

– как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная на основе рыночных цен (без учета акциза и НДС);

– как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная на основе средних цен реализации предыдущего налогового периода, а при их отсутствии – на основе рыночных цен (без учета акциза и НДС);

– при реализации подакцизных товаров на безвозмездной основе, при совершении товарообменных (бартерных) операций, а также при передаче подакцизных товаров по оглашению о предоставлении отступного или новации и передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда – как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная на основе средних цен реализации предыдущего налогового периода, а при их отсутствии – на основе рыночных цен (без учета акциза и НДС).

Необходимо также учесть тот факт, что при расчете акциза налоговая база в отношении товаров, для которых установлены адвалорные ставки акциза, увеличивается на суммы, полученные за реализованные подакцизные товары в виде финансовой помощи, авансовых или иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов, в виде процента (дисконта) по вексялям, процента по товарному кредиту либо иначе связанные с оплатой реализованных подакцизных товаров (ст. 189 НК РФ).

В настоящее время действующая редакция Налогового Кодекса не содержит адвалорных ставок акциза.

3. Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию Российской Федерации), в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки (состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок), исчисляется 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.

При определении налоговой базы по подакцизным товарам с комбинированной налоговой ставкой используется расчетная стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен при применении адвалорной (в процентах) составляющей налоговой ставки.

Расчетной стоимостью признается произведение максимальной розничной цены, указанной на пачке табачных изделий, и количества пачек табачных изделий, реализованных в течение отчетного/налогового периода или ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации.

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. Максимальная розничная цена устанавливается налогоплательщиком самостоятельно в расчете на одну пачку табачных изделий отдельно по каждой марке. При этом под маркой понимается ассортиментная позиция табачных изделий, отличающаяся от других марок индивидуализированным обозначением, присвоенным производителем или лицензиаром, и другими признаками (рецептурой, размерами, наличием фильтра, упаковкой др.).

Налогоплательщик обязан подать в уполномоченные органы (налоговый орган по месту постановки на налоговый учет, таможенный орган по месту оформления подакцизных товаров) уведомление о максимальных розничных ценах по каждой марке табачных изделий не позднее чем за 10 календарных дней до начала календарного месяца, начиная с которого будут наноситься указанные в уведомлении максимальные розничные цены.

Рассмотрим пример расчета суммы акциза по комбинированной ставке.

Пример. Организация в июне 2013 г. произвела сигареты с фильтром в количестве 20 000 коробок, или 10 млн пачек. В каждой пачке содержится 20 штук сигарет. Максимальная розничная цена пачки

составляет 42 рубля. Определение суммы акциза подлежащей уплате в бюджет ведется в несколько этапов.

В первоочередном порядке определим расчетную стоимость табачных изделий, которая равна произведению максимальной розничной цены и количества пачек табачных изделий. То есть, расчетная стоимость составит:

$$42 \text{ руб.} \times 10\,000\,000 \text{ пачек} = 420\,000\,000 \text{ руб.}$$

На втором этапе рассчитываем сумму акциза по адвалорной налоговой ставке: 8 % от расчетной стоимости:

$$8\% \times 420\,000\,000 = 33\,600\,000 \text{ руб.}$$

Исходя из того, что в 2013 г. установлена твердая ставка в отношении сигарет с фильтром – 550 рублей за 1 000 штук рассчитываем сумму акциза по твердой налоговой ставке:

$$550 \text{ руб.} \times 200\,000\,000 \text{ штук} / 1000 \text{ штук} = 110\,000\,000 \text{ руб.}$$

Складываем суммы по адвалорной и твердой ставкам:

$$33\,600\,000 + 110\,000\,000 = 143\,600\,000 \text{ рублей.}$$

Учитывая то, что минимальная ставка в отношении сигарет с фильтром 730 рублей за 1000 штук, определим сумму акциза по минимальной ставке:

$$730 \times 200\,000\,000 / 1000 = 146\,000\,000 \text{ рублей.}$$

В итоге к уплате принимается сумма акциза с наибольшим значением. Таким образом, в данном случае принимается к уплате сумма акциза, рассчитанная по минимальной ставке равная 146 000 000 рублей.

Аналогичный порядок расчета применяется при ввозе табачных изделий на территорию РФ с разными максимальными розничными ценами на одну марку табачных изделий (п. 7. ст.187.1 НК РФ).

Независимо от способа расчета и установленных ставок в отношении подакцизных товаров, налогоплательщик имеет право уменьшить сумму исчисленного налога по подакцизным товарам в соответствии с действующим законодательством (ст.194 НК РФ):

на сумму налоговых вычетов;

на сумму акциза, исчисленную налогоплательщиком с сумм авансовых и (или) иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров.

Вычетам подлежат исчисленные суммы акцизов:

– при передаче подакцизных товаров, произведенных из двальческого сырья (материалов);

- в случае возврата покупателем подакцизных товаров (в том числе возврата в течение гарантийного срока) или отказа от них;
- при получении денатурированного этилового спирта налогоплательщиком и использовании денатурированного этилового спирта для производства;
- при реализации денатурированного этилового спирта налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;
- при реализации прямогонного бензина налогоплательщику, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина;
- при передаче произведенного из давальческого сырья прямогонного бензина собственнику сырья, а также при передаче произведенного прямогонного бензина на переработку на давальческой основе;
- при получении прямогонного бензина налогоплательщиком для производства продукции нефтехимии и (или) при его передаче для производства на давальческой основе;
- при уплате налогоплательщиком сумм авансового платежа акциза в пределах суммы этого платежа при реализации алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции;
- при безвозвратной утрате этилового спирта;
- при реорганизации организации, уплатившей авансовый платеж акциза;
- при ввозе на территорию Российской Федерации дистиллятов, использованных для производства на территории Российской Федерации виноматериалов.

Размер акциза, подлежащий уплате налогоплательщиком в бюджет, осуществляющим операции, признаваемые объектом налогообложения, определяется по итогам каждого налогового периода как исчисленная сумма акциза, уменьшенная на налоговые вычеты, предусмотренные ст. 200 Налогового кодекса.

В том случае 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.

Сумма превышения налоговых вычетов над суммой акциза, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения

в соответствии с Налоговым кодексом, подлежит зачету в счет текущих и (или) предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по акцизу. В случаях превышения налоговых вычетов над исчисленной суммой акциза, 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.

Сумма превышения налоговых вычетов над суммой акциза подлежит или зачету в счет текущих и (или) предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по акцизу, или вычету из суммы акциза в следующем налоговом периоде. При этом налоговые органы производят зачет самостоятельно. Остаток суммы акциза, которая не была зачтена в течение трех налоговых периодов, следующих за отчетным налоговым периодом, в котором налоговые вычеты превысили сумму исчисленного акциза, подлежит возврату налогоплательщику по его письменному заявлению (п. 3 ст. 203 НК РФ).

Уплата акциза при реализации (передаче) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров производится исходя из фактической реализации (передачи) указанных товаров за истекший налоговый период не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. При этом уплата акциза по прямогонному бензину и денатурированному этиловому спирту налогоплательщиками, имеющими свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, производится не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Например, за июнь акциз уплачивается не позднее 25 сентября.

Сроки и порядок уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, устанавливаются с учетом положений таможенного законодательства Таможенного союза и законодательства Российской Федерации о таможенном деле.

Авансовый платеж акциза уплачивается не позднее 15-го числа текущего налогового периода исходя из общего объема этилового спирта, закупка (передача) которого производителями алкогольной

и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции будет осуществляться в налоговом периоде, следующем за текущим налоговым периодом, в размере, предусмотренном пунктом 8 статьи 194 Налогового кодекса.

Налогоплательщики, уплатившие авансовый платеж акциза, обязаны не позднее 18-го числа текущего налогового периода представить в налоговый орган по месту учета:

– копию (копии) платежного документа, подтверждающего перечисление денежных средств в счет уплаты суммы авансового платежа акциза с указанием в графе «Назначение платежа» слов «Авансовый платеж акциза»;

– копию (копии) выписки банка, подтверждающей списание указанных средств с расчетного счета производителя алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции;

– извещение (извещения) об уплате авансового платежа акциза в четырех экземплярах, в том числе один экземпляр в электронной форме.

При осуществлении закупки этилового спирта у нескольких производителей документы должны быть представлены в налоговый орган с каждым извещением об уплате авансового платежа акциза исходя из объемов закупки этого спирта у каждого продавца или исходя из объемов передачи этилового спирта в структуре организации каждому структурному подразделению.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Охарактеризуйте плательщиков акцизов.
2. Приведите понятие подакцизных товаров.
3. Что является объектом налогообложения акцизами?
4. Укажите особенности определения налоговой базы по акцизам в зависимости от видов подакцизных товаров.
6. Укажите порядок применения налоговых вычетов по акцизам.
7. Приведите общую характеристику ставок по акцизам.
8. Охарактеризуйте порядок применения (расчета) различных ставок по акцизам.
9. Охарактеризуйте общий порядок исчисления акцизов.

3.3. Налог на доходы физических лиц

Налог на доходы физических лиц – наиболее традиционный налог, взимаемый на протяжении всего исторического развития отечественной и зарубежной экономики.

Он является одним из важнейших федеральных налогов. С точки зрения доходов бюджета налог на доходы физических лиц занимает третье место после налогов на добавленную стоимость и на прибыль организаций. Его удельный вес в налоговых поступлениях в консолидированный бюджет превышает 13 %. В большинстве зарубежных стран налог на личные доходы граждан служит главным источником доходной части бюджета. Например, в федеральном бюджете США его удельный вес составляет более 40 %, в то время как налог на прибыль корпораций – 10 %. В бюджете Дании удельный вес подоходного налога 48 %, то есть почти такой же, как во всех остальных вместе взятых. В Германии этот налог занимает первое место среди статей доходов бюджета, во Франции – второе место после налога на добавленную стоимость. Усиливается его роль и в России по мере роста экономики и повышения жизненного уровня населения.

Плательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников, расположенных в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения в РФ не прерывается на периоды выезда за границу на срок менее 6 месяцев для лечения или обучения. Важно отметить, что для целей налогообложения возраст физического лица не влияет на признание его плательщиком налога на доходы физических лиц.

Объектом налогообложения для физических лиц – налоговых резидентов Российской Федерации является доход, полученный ими от источников как в РФ, так и за рубежом, а для физических лиц – нерезидентов – от источников только в РФ.

К доходам от источников в Российской Федерации относятся:

1) дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуаль-

ных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения в Российской Федерации;

2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, выплачиваемые российской организацией или иностранной организацией в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;

3) доходы, полученные от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности;

4) доходы, полученные от предоставления в аренду, или иного использования имущества, находящегося в РФ;

5) доходы от реализации в РФ: недвижимого имущества, акций или иных ценных бумаг, иного имущества, находящегося в РФ и принадлежащего физическому лицу;

6) доходы от реализации акций иных ценных бумаг, долей участия в уставном капитале организаций, полученные от участия в инвестиционном товариществе;

7) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу;

8) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты;

9) доходы, полученные от использования любых транспортных средств в связи с перевозками в РФ или из РФ, или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки);

10) доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи (ЛЭП), линий оптоволоконной и (или) беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории Российской Федерации;

11) выплаты правопреемникам умерших застрахованных лиц;

12) иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в Российской Федерации.

Не относятся к доходам, полученным от источников в Российской Федерации, доходы физического лица, полученные им в результате проведения внешнеторговых операций (включая товарообменные), совершаемых исключительно от имени и в интересах этого физического лица и связанных исключительно с приобретением товара (выполнением работ, оказанием услуг) в Российской Федерации, а также с ввозом товара на территорию Российской Федерации.

При последующей реализации товара, приобретенного физическим лицом по внешнеторговым операциям, к доходам такого физического лица, полученным от источников в Российской Федерации, относятся доходы от любой продажи этого товара, включая его перепродажу или залог, с находящихся на территории Российской Федерации, принадлежащих этому физическому лицу, арендуемых или используемых им складов либо других мест нахождения и хранения такого товара, за исключением его продажи за пределами Российской Федерации с таможенных складов.

К доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации, относятся: полученные от иностранной организации дивиденды и проценты, страховые выплаты при наступлении страхового случая; доходы от использования за пределами РФ авторских или иных смежных прав; доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами Российской Федерации; доходы от реализации: недвижимого имущества, находящегося за пределами РФ; ценных бумаг, долей участия в уставных капиталах иностранных организаций, прав требования к иностранной организации; вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей за пределами Российской Федерации; пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные в соответствии с законодательством иностранных государств; доходы, полученные от использования любых транспортных средств, также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) и иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности за пределами Российской Федерации (ст. 208 НК).

Доходами не признаются доходы от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации, за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключения между этими лицами договоров гражданско-правового характера или трудовых соглашений.

Налог исчисляется по фиксированным ставкам. Доходы гражданина классифицируются на доходы, полученные от трудовой

деятельности, и доходы, не связанные с трудовой деятельностью. Трудовые доходы, т. е. все виды оплаты труда, облагаются по единой ставке 13 %.

Пассивные доходы также облагаются по фиксированным ставкам, но более высоким (табл. 2).

При определении *налоговой базы* учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Поскольку для разных видов доходов предусмотрены отдельные ставки налога, налоговая база определяется по каждой ставке налога отдельно.

Таблица 2

Налоговые ставки по налогу на доходы физических лиц

Ставка, %	Вид дохода
35	<ul style="list-style-type: none"> – со стоимости выигрышей и призов, в части превышающей 4 000 рублей; – в виде процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из действующей ставки рефинансирования, увеличенной на пять процентных пунктов, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам и 9 % годовых по вкладам в иностранной валюте; – суммы экономии на процентах при получении заемных средств в части превышения суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из 2/3 действующей ставки рефинансирования, установленной ЦБ РФ на дату фактического получения налогоплательщиком дохода, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора; – в виде платы за использование денежных средств членов «кредитного потребительского кооператива» (пайщиков), а также процентов за использование «сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом» средств, привлекаемых в форме займов от членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива или ассоциированных членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива, в части превышения определенных размеров.

30	<p>Все доходы, получаемые физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, кроме доходов, получаемых:</p> <ul style="list-style-type: none"> – в виде «дивидендов» от долевого участия в деятельности российских организаций, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 15 %; – от осуществления трудовой деятельности, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13 %; – от осуществления трудовой деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста в соответствии с законом «О правовом положении иностранных граждан в РФ», в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13 %. – от осуществления трудовой деятельности участниками Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в РФ соотечественников, проживающих за рубежом, а также членами их семей, совместно переселившимися на постоянное место жительства в РФ, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13 %; – от исполнения трудовых обязанностей членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом РФ, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13 %
9	<ul style="list-style-type: none"> – от долевого участия, полученные в виде дивидендов; – виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года, доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных до 1 января 2007 года.
13	Остальные облагаемые доходы

Исчисление налога производится без учета доходов, полученных от других организаций. Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13 %, налоговая база – денежное выражение доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов. Для доходов, в отношении которых предусмотрены иные налоговые ставки, налоговая база – денежное выражение доходов, при этом налоговые вычеты не применяются.

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, в частности, относятся: оплата за него организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика; полученные им товары, оказанные услуги на безвозмездной основе; выполненные в интересах налогоплательщика работы; оплата труда в натуральной форме.

При получении налогоплательщиком дохода от организаций и индивидуальных предпринимателей в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), налоговая база определяется как рыночная стоимость этих товаров (работ, услуг). При этом в стоимость таких товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, акцизов и исключается частичная оплата налогоплательщиком стоимости полученных им товаров, выполненных для него работ, оказанных ему услуг.

Доходом налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, являются:

1) материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей, за исключением материальной выгоды, полученной:

– в связи с операциями с кредитными картами в течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении кредитной карты;

– от экономии на процентах за пользование заемными средствами, предоставленными на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли в них;

– от экономии на процентах за пользование заемными средствами, предоставленными банками, находящимися на территории РФ, в целях рефинансирования займов (кредитов), полученных на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строитель-

ства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них.

2) материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику;

3) материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг, финансовых инструментов срочных сделок.

При получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды налоговая база определяется как:

– превышение суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из $\frac{2}{3}$ действующей ставки рефинансирования, установленной ЦБ РФ на дату фактического получения налогоплательщиком дохода, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

– превышение суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9 % годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

Определение налоговой базы при получении дохода в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах при получении заемных (кредитных) средств, исчисление, удержание и перечисление налога **осуществляются налоговым агентом.**

– превышение цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), реализуемых лицами, являющимися взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику, в обычных условиях лицам, не являющимся взаимозависимыми, над ценами реализации идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) налогоплательщику – при получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды от приобретения товаров (работ, услуг) у физических лиц в соответствии с гражданско-правовым договором, а также у организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику;

– превышение рыночной стоимости ценных бумаг с учетом предельной границы колебаний этой цены над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение – при получении

налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды от приобретения ценных бумаг.

При определении налоговой базы учитываются доходы, полученные налогоплательщиком в виде страховых выплат, за исключением выплат, полученных:

- по договорам обязательного страхования;
- по договорам добровольного страхования жизни (за исключением договоров добровольного пенсионного страхования, заключенным физическими лицами в свою пользу со страховыми организациями, при наступлении пенсионных оснований) в случае выплат, связанных с дожитием застрахованного лица до определенного возраста или срока, либо в случае наступления иного события, если по условиям такого договора страховые взносы уплачиваются налогоплательщиком и если суммы страховых выплат не превышают сумм внесенных им страховых взносов, увеличенных на сумму, рассчитанную путем последовательного суммирования произведений сумм страховых взносов, внесенных со дня заключения договора страхования ко дню окончания каждого года действия такого договора добровольного страхования жизни (включительно), и действовавшей в соответствующий год среднегодовой ставки рефинансирования. В противном случае разница между суммами учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению у источника выплаты;

- по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты на случай смерти, причинения вреда здоровью и (или) возмещения медицинских расходов застрахованного лица (за исключением оплаты стоимости санаторно-курортных путевок);

- по договорам добровольного пенсионного страхования, заключенным физическими лицами в свою пользу со страховыми организациями, при наступлении пенсионных оснований.

По договору добровольного имущественного страхования при наступлении страхового случая доход налогоплательщика, подлежащий налогообложению, определяется в случаях:

- гибели или уничтожения застрахованного имущества как разница между суммой полученной страховой выплаты и рыночной стоимостью застрахованного имущества на дату заключения договора, увеличенной на сумму уплаченных по страхованию этого имущества страховых взносов;

– повреждения застрахованного имущества как разница между суммой полученной страховой выплаты и расходами, необходимыми для проведения ремонта (восстановления) этого имущества, или стоимостью ремонта (восстановления) этого имущества, увеличенными на сумму уплаченных по страхованию этого имущества страховых взносов.

Закон выделяет особенности определения налоговой базы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключаемым с негосударственными пенсионными фондами.

При определении налоговой базы учитываются:

1) суммы пенсий физическим лицам, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным работодателями с имеющими лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами;

2) суммы пенсий, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами с имеющими лицензию негосударственными пенсионными фондами в пользу других лиц;

3) выкупные суммы за вычетом сумм взносов, внесенных физическим лицом в свою пользу, которые подлежат выплате в случае досрочного расторжения договоров, а также в случае изменения условий договоров в отношении срока их действия.

Указанные суммы подлежат налогообложению у источника выплат.

При определении налоговой базы не учитываются:

– страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемые работодателями;

– накопительная часть трудовой пенсии;

– суммы пенсий, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами с имеющими лицензию негосударственными пенсионными фондами в свою пользу;

– суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным работодателями с имеющими лицензию негосударственными пенсионными фондами;

– суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами с имеющими соответствующую лицензию негосударственными пенсионными фондами в пользу других лиц.

Сумма НДФЛ в отношении доходов от долевого участия в организации, полученных в виде дивидендов, определяется с учетом следующих положений.

Сумма налога в отношении дивидендов, полученных от источников за пределами РФ, определяется налогоплательщиком самостоятельно применительно к каждой сумме полученных дивидендов по ставке 9 %. При этом налогоплательщики вправе уменьшить налог на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, в случае, если источник дохода находится в иностранном государстве, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения.

Если источником дохода, полученного в виде дивидендов, является российская организация, организация признается налоговым агентом и определяет сумму налога отдельно по каждому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов по ставке 9 %.

Налоговой базой по операциям с ценными бумагами и по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок признается положительный финансовый результат по совокупности соответствующих операций, исчисленный за налоговый период, т. е. финансовый результат равен разнице доходов от операций и расходов по операциям.

При определении налоговой базы учитываются доходы, полученные по следующим операциям.

1. С ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг:

– с ценными бумагами, допущенными к торгам российского организатора торговли на рынке ценных бумаг, в том числе на фондовой бирже;

– с инвестиционными паями открытых паевых инвестиционных фондов, управление которыми осуществляют российские управляющие компании;

– с ценными бумагами иностранных эмитентов, допущенными к торгам на иностранных фондовых биржах.

2. С ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

3. С финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке.

4. С финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке.

Доходами по операциям с ценными бумагами признаются доходы от реализации (погашения) ценных бумаг, полученные в налоговом периоде.

Доходами по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок признаются доходы от реализации финансовых инструментов срочных сделок, полученные в налоговом периоде, включая полученные суммы вариационной маржи и премии по контрактам. При этом доходами по операциям с базисным активом финансовых инструментов срочных сделок признаются доходы, полученные от поставки базисного актива при исполнении таких сделок.

Доходы по операциям с базисным активом финансовых инструментов срочных сделок включают:

- в доходы по операциям с ценными бумагами, если базисным активом финансовых инструментов срочных сделок являются ценные бумаги;

- доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, если базисным активом финансовых инструментов срочных сделок являются другие финансовые инструменты срочных сделок;

- другие доходы налогоплательщика в зависимости от вида базисного актива, если базисным активом финансового инструмента срочных сделок не являются ценные бумаги или финансовые инструменты срочных сделок.

Расходами по операциям с ценными бумагами и с финансовыми инструментами срочных сделок признаются документально подтвержденные и фактически осуществленные налогоплательщиком расходы, связанные с приобретением, реализацией, хранением и погашением ценных бумаг, с совершением операций с финансовыми инструментами срочных сделок, с исполнением и прекращением обязательств по таким сделкам. К ним относятся:

- суммы, уплачиваемые эмитенту ценных бумаг (управляющей компании паевого инвестиционного фонда) в оплату размещаемых

(выдаваемых) ценных бумаг, а также суммы, уплачиваемые в соответствии с договором купли-продажи ценных бумаг;

– суммы уплаченной вариационной маржи и (или) премии по контрактам, а также иные периодические или разовые выплаты, предусмотренные условиями финансовых инструментов срочных сделок;

– оплата услуг, оказываемых профессиональными участниками рынка ценных бумаг, а также биржевыми посредниками и клиринговыми центрами;

– надбавка, уплачиваемая управляющей компании паевого инвестиционного фонда при приобретении инвестиционного пая паевого инвестиционного фонда;

– скидка, уплачиваемая управляющей компании паевого инвестиционного фонда при погашении инвестиционного пая паевого инвестиционного фонда;

– расходы, возмещаемые профессиональному участнику рынка ценных бумаг, управляющей компании, осуществляющей доверительное управление имуществом, составляющим паевой инвестиционный фонд;

– биржевой сбор (комиссия);

– оплата услуг лиц, осуществляющих ведение реестра;

– налог, уплаченный налогоплательщиком при получении им ценных бумаг в порядке наследования;

– налог, уплаченный налогоплательщиком при получении им в порядке дарения акций, паев;

– суммы процентов, уплаченные по кредитам и займам, полученным для совершения сделок с ценными бумагами, в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей на дату выплаты процентов ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, – для кредитов и займов, выраженных в рублях, и исходя из 9 % – для кредитов и займов, выраженных в иностранной валюте;

– другие расходы, непосредственно связанные с операциями с ценными бумагами, с финансовыми инструментами срочных сделок, а также расходы, связанные с оказанием услуг профессиональными участниками рынка ценных бумаг, управляющими компаниями, осуществляющими доверительное управление имуществом, составляющим паевой инвестиционный фонд, в рамках их профессиональной деятельности.

Исчисление, удержание и уплата суммы налога осуществляются налоговым агентом (доверительный управляющий, брокер, лицо, осуществляющее операции по договору поручения, договору комиссии, агентскому договору в пользу налогоплательщика, иное лицо, признаваемое налоговым агентом в соответствии с НК РФ) не позднее одного месяца с даты окончания налогового периода или с даты выплаты денежных средств (передачи ценных бумаг), если налоговым кодексом не предусмотрено иное.

Налоговая база по операциям займа ценными бумагами определяется как доходы в виде процентов, полученные в налоговом периоде по совокупности договоров займа, по которым налогоплательщик выступает кредитором, уменьшенные на величину расходов в виде процентов, уплаченных в налоговом периоде по совокупности договоров займа, по которым налогоплательщик выступает заемщиком. Если величина расходов превышает величину доходов, налоговая база признается равной нулю.

Проценты, полученные кредитором по договору займа, включаются в состав доходов налогоплательщика, полученных по операциям займа ценными бумагами.

Проценты, уплаченные заемщиком по договору займа, признаются расходами в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей на дату выплаты процентов ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, – для процентов, выраженных в рублях, и исходя из 9% – для процентов, выраженных в иностранной валюте.

Передача ценных бумаг в заем осуществляется на основании договора займа. При этом договор займа, выданного (полученного) ценными бумагами, должен предусматривать выплату процентов в денежной форме и его срок не должен превышать один год.

В целях расчета процентов стоимость ценных бумаг, переданных по договору займа, принимается равной рыночной цене ценных бумаг на дату заключения договора займа, а при отсутствии рыночной цены – расчетной цене.

Дата предоставления (возврата) займа определяется как дата фактического получения ценных бумаг заемщиком (кредитором).

Порядок определения налоговой базы, установленный настоящей статьей, применяется к операциям займа ценными бумагами, осуществленным за счет налогоплательщика агентом,

комиссионером, поверенным, доверительным управляющим, действующим на основании гражданско-правового договора, в том числе через организатора торговли на рынке ценных бумаг (фондовую биржу).

Закон ввел перечень доходов, которые полностью освобождаются от налогообложения (ст. 217 НК РФ). В частности, не подлежат налогообложению:

- государственные пособия, в т. ч. по беременности и родам, безработице, за исключением пособий по временной нетрудоспособности;

- различного вида компенсации;

- алименты на содержание детей;

- материальная помощь при стихийных бедствиях, на погребение работника и членов его семьи;

- оплата санаторных путевок в оздоровительные учреждения, находящиеся в Российской Федерации, за счет прибыли организаций и фонда социального страхования, кроме туристических путевок;

- оплата лечения и медицинского обслуживания за счет прибыли;

- доходы от наследования и дарения;

- стоимость подарков, полученных от работодателей; призов; материальная помощь, оплата медикаментов в сумме не более 4 000 руб. по каждому виду;

- доходы членов фермерского хозяйства от производства и реализации сельхозпродукции в течение 5 лет, начиная с года регистрации;

- доходы, полученные от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах скота, птицы, кроликов, нутрий как в живом, так и в переработанном виде, а также продукции животноводства, растениеводства, цветоводства и пчеловодства при наличии справки местных органов власти и садово-огородных товариществ, подтверждающих наличие подсобного хозяйства;

- государственные стипендии учащихся, студентов, аспирантов;

- доходы от сбора и сдачи лекарственных растений, дикорастущих ягод, плодов, орехов и т. п. организациям, имеющим лицензию на их переработку;

– призы в денежной и натуральной форме за призовые места на Олимпийских играх, чемпионатах и Кубках мира, Европы и Российской Федерации;

– доходы в виде процентов по вкладам в банках России в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования Центробанка;

– выплаты профсоюзными организациями членам профсоюза, за счет членских взносов, за исключением выплат за выполнение трудовых обязанностей;

– другие выплаты.

Налоговые вычеты классифицируются по пяти видам: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные, вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок. Причем налоговые вычеты устанавливаются в твердой сумме, а не кратными МРОТ, как прежде.

Стандартные налоговые вычеты представляют собой вычеты в форме необлагаемого минимума, который предусмотрен в зависимости от категории налогоплательщиков за каждый месяц в следующих размерах:

– 3000 руб. – для лиц, пострадавших вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, непосредственно участвовавших в подземных испытаниях ядерного оружия, ликвидации радиационных аварий, происшедших на военных объектах и зарегистрированных Минобороны в установленном порядке, инвалидов Великой Отечественной войны и др.;

– 500 руб. – для инвалидов с детства, инвалидов I и II групп, Героев Советского Союза, Героев России, лиц, награжденных орденом Славы трех степеней, граждан, уволенных с военной службы или призывавшихся на военные сборы, выполнявших интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия и др.;

Если гражданин имеет право на более чем один из указанных вычетов, то предоставляется максимальный из них.

Помимо перечисленных, имеются вычеты на детей. Распространяется за каждый месяц налогового периода на родителя, супруга (супругу) родителя, усыновителя, опекуна, попечителя,

приемного родителя, супруга (супругу) приемного родителя, на обеспечении которых находится ребенок, в следующих размерах:

- 1 400 рублей – на первого ребенка;
- 1 400 рублей – на второго ребенка;
- 3 000 рублей – на третьего и каждого последующего ребенка;
- 3 000 рублей – на каждого ребенка в случае, если ребенок

в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

Налоговый вычет предоставляется на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента, курсанта в возрасте до 24 лет.

Налоговый вычет предоставляется в двойном размере единственному родителю (приемному родителю), усыновителю, опекуну, попечителю. Предоставление налогового вычета единственному родителю прекращается с месяца, следующего за месяцем вступления его в брак.

Налоговый вычет предоставляется на основании письменных заявлений и документов, подтверждающих право на данный налоговый вычет.

Вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка 13 %) налоговым агентом, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 280 000 рублей.

Социальные налоговые вычеты позволяют уменьшить налогооблагаемый доход на суммы, направленные налогоплательщиком из личных средств:

- на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из средств соответствующих бюджетов, а также физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд, а также в сумме пожертвований, перечисляемых (уплачиваемых) налогоплательщиком религиозным организациям

на осуществление ими уставной деятельности, – в размере фактически произведенных расходов, но не более 25 процентов суммы дохода, полученного в налоговом периоде;

– обучение в размере фактических расходов, но не более 50 тыс. руб., а также обучение своих детей в сумме фактических расходов, но не более 50 тыс. руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей. Социальный налоговый вычет не применяется в случае, если оплата расходов на обучение производится за счет средств материнского (семейного) капитала, направляемых для обеспечения реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей;

– лечение супруга (супруги), своих родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет, а также приобретение лекарственных средств, назначенных лечащим врачом, в сумме фактических расходов. По дорогостоящим видам лечения, перечень которых утвержден постановлением Правительства РФ, налоговый вычет предоставляется без ограничений в сумме фактических затрат.

– в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде пенсионных взносов по договору негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному налогоплательщиком с негосударственным пенсионным фондом в свою пользу и (или) в пользу супруга (в том числе в пользу вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей-инвалидов (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством), и (или) в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде страховых взносов по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования, заключенному (заключенным) со страховой организацией в свою пользу и (или) в пользу супруга (в том числе вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей-инвалидов (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством), – в размере фактически произведенных расходов.

Вышеуказанные социальные налоговые вычеты (за исключением расходов на благотворительные цели в виде денежной помощи, на обучение детей налогоплательщика, и расходов на дорогостоящее лечение), предоставляются в размере фактически произведенных расходов, но в совокупности не более 120 тыс. рублей в налоговом периоде. В случае наличия у налогоплательщика в одном налоговом

периоде расходов на обучение, медицинское лечение, расходов по договору негосударственного пенсионного обеспечения и по договору добровольного пенсионного страхования налогоплательщик самостоятельно выбирает, какие виды расходов и в каких суммах учитываются в пределах максимальной величины социального налогового вычета.

Социальные вычеты предусмотрено предоставлять только при условии, что соответствующие образовательные или лечебные учреждения имеют лицензии. Социальные налоговые вычеты предоставляются при подаче налоговой декларации в налоговый орган налогоплательщиком по окончании налогового периода.

Имущественные налоговые льготы – это вычеты при продаже имущества, принадлежащего налогоплательщику на правах собственности, и по расходам при строительстве или покупке жилья. Налогоплательщик имеет право на получение следующих имущественных налоговых вычетов:

1) в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих в целом 1 млн рублей, а также в суммах, полученных в налоговом периоде от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих 250 тыс. рублей. При продаже жилых домов, квартир, дач, садовых домиков и земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика три года и более, а также при продаже иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более, имущественный налоговый вычет предоставляется в сумме, полученной налогоплательщиком при продаже указанного имущества.

Вместо использования права на получение имущественного налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов, за исключением реализации налогоплательщиком принадлежащих ему ценных бумаг. При продаже доли в уставном капитале организации, при уступке прав требования по

договору участия в долевом строительстве налогоплательщик также вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов;

2) в сумме, израсходованной налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры или доли (долей) в них, в размере фактически произведенных расходов, а также в сумме, направленной на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от кредитных и иных организаций Российской Федерации и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры или доли (долей) в них.

Общий размер имущественного налогового вычета не может превышать 2 000 000 рублей без учета сумм, направленных на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от кредитных и иных организаций Российской Федерации и фактически израсходованным налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры или доли (долей) в них.

Имущественные налоговые вычеты (за исключением вычетов по операциям с ценными бумагами) предоставляются при подаче налогоплательщиком налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода. Имущественный налоговый вычет, предусмотренный в п. 3, может быть предоставлен налогоплательщику до окончания налогового периода при его обращении к работодателю.

У налогоплательщиков, получающих пенсии в соответствии с законодательством РФ, в случае отсутствия у них доходов, облагаемых по налоговой ставке 13 %, остаток имущественного вычета может быть перенесен на предшествующие налоговые периоды, но не более трех.

Если в налоговом периоде имущественный налоговый вычет не может быть использован полностью, его остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

Профессиональные налоговые вычеты предоставляются в случае документально подтвержденных расходов, непосредственно

связанных с получением дохода от осуществления предпринимательской деятельности или выполнения работ по договорам гражданско-правового характера.

Право на получение профессиональных налоговых вычетов имеют следующие категории налогоплательщиков.

Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица – сумма фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

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

Налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов – сумма фактически произведенных и документально подтвержденных расходов. Если расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в пределах установленных норм.

Для физических лиц, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, если они не могут документально подтвердить свои расходы, вычет производится в размере 20 % общей суммы доходов, полученных от предпринимательской деятельности. То есть лицам, занимающимся предпринимательской деятельностью, предоставлено право выбора – или документально подтверждать все расходы, или исключать расходы в пределах 20 % суммы доходов.

Что касается граждан, получающих авторские вознаграждения за создание произведений науки, литературы и искусства, за открытия и изобретения, то они также получают вычет в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов. При отсутствии документального подтверждения затраты в зависимости от вида деятельности принимаются в пределах от 20 до 40 %.

На сумму стандартных, социальных, имущественных и профессиональных налоговых вычетов может быть уменьшен только

доход, связанный с трудовой деятельностью и облагаемый по ставке 13 %. Если сумма налоговых вычетов превышает сумму дохода, облагаемого по ставке 13 %, то на эту разницу доходы, облагаемые по иным (30, 35 %) ставкам, уменьшены быть не могут. И если у налогоплательщика не будет доходов, облагаемых налогом по ставке 13 %, то вычетами по полученным доходам, облагаемым по иным ставкам, он воспользоваться не вправе.

Следует отметить, что работодателем на основании представленного налогоплательщиком письменного заявления и документов, подтверждающих право на льготу, могут быть предоставлены только стандартные вычеты. Налогоплательщик, получающий доходы в течение года от нескольких работодателей, может сам выбрать, какой работодатель будет предоставлять ему стандартные вычеты. Если доход, полученный налогоплательщиком в выбранной для получения вычетов организации, не позволит в полной мере воспользоваться полагающимися стандартными вычетами, перерасчет налога с учетом полученных аналогичных доходов от других организаций не производится. Налогоплательщики, имеющие право только на стандартные вычеты, которые были предоставлены одной из выбранных ими организаций, представлять декларации в налоговые инспекции не должны. Декларации подают только те налогоплательщики, кому стандартные вычеты не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере.

Законом предусмотрено, что социальные, имущественные и профессиональные налоговые вычеты работодатель предоставить не вправе. Налогоплательщик может получить их по окончании года при подаче в налоговый орган декларации и документов, подтверждающих право на эти вычеты.

Особенности исчисления налога индивидуальными предпринимателями и другими лицами, занимающимися частной практикой, сводятся к следующему.

Исчисление и уплату налога производят следующие налогоплательщики:

– физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, – по суммам доходов, полученных от ее осуществления;

– частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой, – по суммам доходов, полученных от нее.

Эти плательщики исчисляют суммы налога самостоятельно.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется плательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате плательщику дохода, а также сумм авансовых платежей, уплаченных в бюджет. Убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не уменьшают налоговую базу.

Указанные плательщики обязаны представить в налоговый орган декларацию в установленные сроки. Плательщики – резиденты РФ в случае получения доходов за рубежом одновременно обязаны представить справку от источников доходов.

Общая сумма налога, подлежащая уплате, исчисленная по налоговой декларации, уплачивается по месту жительства плательщика не позднее 15 июля года, следующего за истекшим.

При появлении в течение года у перечисленных плательщиков доходов, полученных от предпринимательской деятельности или от занятия частной практикой, они обязаны представить декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода в текущем налоговом периоде в пятидневный срок по истечении месяца со дня появления таких доходов. Сумма предполагаемого дохода определяется плательщиком.

Исчисление авансовых платежей производится налоговым органом. Их расчет производится на основании суммы предполагаемого дохода, указанного в декларации, или суммы фактически полученного дохода от указанных видов деятельности за предыдущий налоговый период с учетом предусмотренных налоговых вычетов.

Авансовые платежи уплачиваются плательщиком по налоговым уведомлениям:

– за январь – июнь – не позднее 15 июля в размере половины годовой суммы платежей;

– за июль – сентябрь – не позднее 15 октября в размере одной четвертой годовой суммы;

– за октябрь – декабрь – не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

В случае значительного (более чем на 50 %) увеличения или уменьшения в налоговом периоде дохода плательщик обязан

представить новую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода на текущий год. В этом случае налоговый орган производит перерасчет сумм авансовых платежей на текущий год по не наступившим срокам уплаты.

Законодательство предусматривает некоторые особенности исчисления налога в отношении отдельных видов доходов. Исчисление и уплату налога производят следующие категории плательщиков:

- физические лица, исходя из сумм вознаграждений, полученных от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества, а также от продажи имущества, принадлежащего этим лицам;
- физические лица – резиденты РФ, получающие доходы из зарубежных источников, исходя из сумм таких доходов;
- физические лица, получающие другие доходы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами, – исходя из сумм таких доходов.

Указанные плательщики исчисляют суммы налога самостоятельно.

Общая сумма налога, подлежащая уплате, исчисляется плательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате плательщику дохода. При этом убытки прошлых лет не уменьшают налоговую базу.

Указанные плательщики обязаны представить декларацию.

Плательщики – резиденты РФ в случае получения доходов от зарубежных источников одновременно с декларацией представляют справку от этих источников.

Общая сумма налога, подлежащая уплате, исчисленная исходя из декларации, уплачивается по месту жительства плательщика в срок не позднее 15 июля следующего года.

Плательщики, получившие доходы, при выплате которых агентами не был удержан налог, уплачивают его равными долями в два платежа: первый – не позднее 30 дней с даты вручения налогового уведомления, второй – не позднее 30 дней после первого срока уплаты.

Датой получения дохода в виде заработной платы признается последний день месяца, за который был начислен доход. Иными словами, предприятия и организации исчисляют налог при начислении заработной платы, а не при ее фактической выплате. Начисленная

и полученная заработная плата для целей налогообложения будут иметь одинаковое значение.

Организации и учреждения (налоговые агенты) обязаны представить в налоговые органы не позднее 1 апреля года, следующего за отчетным, сведения о выплаченных доходах и суммах исчисленного и удержанного налога по установленной форме на магнитных носителях по каждому работнику.

Физические лица, не являющиеся налоговыми агентами, по полученным доходам от выполнения работ (услуг) по договорам гражданско-правового характера, от сдачи имущества в аренду, от продажи имущества, и предприниматели без образования юридического лица обязаны ежегодно, в срок до 30 апреля, представлять налоговым органам декларацию о своих доходах, исчислять и уплачивать в бюджет сумму налога.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Кто является плательщиком налога на доходы физических лиц? Назовите объект налогообложения.
2. Какие доходы не подлежат налогообложению НДФЛ?
3. Охарактеризуйте стандартные налоговые вычеты и порядок их предоставления.
4. Охарактеризуйте имущественные налоговые вычеты и порядок их предоставления.
5. Охарактеризуйте профессиональные налоговые вычеты и порядок их предоставления.
6. Опишите порядок исчисления НДФЛ налоговыми агентами.
7. Какова специфика исчисления НДФЛ по доходам от предпринимательской деятельности?

3.4. Налог на прибыль организаций

Налог на прибыль организаций имеет достаточно долгую историю развития. В разные времена и в разных странах этот налог приобретал те или иные черты, обусловленные специфическими экономическими условиями его применения. Современная модель налога на прибыль сформировалась под воздействием различных факторов, в том числе и исторических, путем эволюции прямого налогообложения в России.

Налогоплательщиками налога на прибыль признаются:

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

Не являются плательщиками налога на прибыль следующие организации:

- применяющие упрощенную систему налогообложения;
- переведенные на единый налог на вмененный доход;
- переведенные на единый сельскохозяйственный налог;
- занимающиеся предпринимательской деятельностью в области игорного бизнеса и уплачивающие налог на игорный бизнес.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль (ст. 247 НК РФ) является прибыль, полученная налогоплательщиком, и исчисленная в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ.

Прибылью для целей налогообложения считается:

- для российских организаций – полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов;
- для иностранных организаций, осуществляющих свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства – полученный через эти постоянные представительства доход, уменьшенный на величину произведенными этими постоянными представительствами расходов;
- для иностранных организаций – доход, полученный от источников в Российской Федерации.

Доходы организации в целях налогообложения прибыли подразделяются на две группы:

- доходы, связанные с реализацией товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав;
- внереализационные доходы.

В соответствии с НК РФ доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручка от реализации имущества и имущественных прав. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги), иное имущество

или имущественные права и выраженные в денежной и (или) в натуральной формах. При определении доходов из них исключаются все суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю товаров, работ, услуг, имущественных прав. Доходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях, и пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному на дату признания этих доходов.

Порядок признания доходов зависит от принятого метода их определения (ст. 248). В целях налогообложения прибыли основным методом признания доходов является метод начисления. При методе начисления доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактической оплаты.

Если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС и акцизов не превысила 1 млн руб. за каждый квартал, то организация имеет право на определение даты получения дохода по кассовому методу (ст. 273). При кассовом методе датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и кассу, поступления иного имущества (работ, услуг), а также имущественных прав.

Прибыль, полученная за пределами РФ, включается в общую сумму прибыли в полном размере до вычета уплаченных в иностранных государствах налогов. Налоги, выплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств, засчитываются при уплате налога на прибыль в РФ в размерах, не превышающих сумм налога по российскому законодательству.

Внерезидентские доходы – это поступления, которые не связаны с выручкой от реализации товаров (работ, услуг). Полный перечень таких доходов приведен в ст. 250 Налогового кодекса. Так, внереализационными признаются, в частности, следующие доходы:

- 1) доходы от долевого участия в других организациях;
- 2) штрафы и пени за нарушение контрагентами условий договоров, а также суммы возмещения убытка или ущерба, которые признаны должником или подлежат уплате по решению суда;
- 3) доходы от сдачи имущества в аренду;
- 4) доходы в виде процентов по предоставленным кредитам и займам. Исключение сделано только для банков. Для них проценты по кредитам включаются в выручку от реализации;

5) стоимость безвозмездно полученного имущества (работ, услуг), рассчитанная по рыночным ценам;

6) доходы прошлых лет, которые выявлены в текущем году;

7) суммы резервов (на оплату отпусков и вознаграждений за услугу лет, по сомнительным долгам, на ремонт основных средств), не использованных в отчетном (налоговом) периоде;

8) прочие доходы, не связанные с основной деятельностью фирмы.

При исчислении прибыли важно правильно определить величину расходов. Это связано с тем, что не все фактически произведенные затраты подлежат включению в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли.

Расходами для целей налогообложения признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, а в случаях, предусмотренных НК РФ, убытки, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, выраженные в денежной форме. Таковыми считаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, связанной с извлечением дохода.

Расходы должны быть подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ и российскими стандартами по бухгалтерскому учету.

Существует две группы расходов, учитываемых при определении налоговой базы при исчислении налога на прибыль (ст. 252 НК РФ):

– расходы, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг);

– внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, подлежат группировке в соответствии с их экономическим содержанием:

1) материальные расходы,

2) расходы на оплату труда,

3) суммы начисленной амортизации,

4) прочие расходы.

К материальным расходам относятся следующие затраты налогоплательщика:

– на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве товаров (работ, услуг), образующих основу или являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (работ, услуг);

– на приобретение комплектующих изделий и полуфабрикатов, используемых при производстве продукции (работ, услуг);

– на приобретение топлива, электроэнергии, воды и других видов энергетических ресурсов для технологических целей, выработку собственной энергии для приведения в движение моторов машин и механизмов, на отопление освещения и другие производственные и бытовые нужды и др.

К материальным затратам относятся также затраты на приобретение работ и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями и индивидуальными предпринимателями.

К подобным работам и услугам относятся выполнение отдельных операций по обработке материалов, техническое обслуживание и ремонт основных средств, транспортные услуги и др.

Стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и хранение и иные затраты, связанных с приобретением материалов.

При определении размеров материальных расходов организаций могут быть использованы следующие методы:

– метод оценки по стоимости единицы запасов;

– метод оценки по средней себестоимости;

– метод оценки по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО);

– метод оценки по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Выбранный организацией метод определения материальных расходов отражается в учетной политике в целях налогообложения и не подлежит изменению в течение календарного года (налогового периода по налогу на прибыль).

Расходы на оплату труда включают любые начисления работникам в денежной и натуральной форме, предусмотренные трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами:

- суммы, начисленные по тарифным ставкам, сдельным расценкам, должностным окладам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;

- начисления стимулирующего и компенсирующего характера;

- оплата неотработанного времени, предусмотренного законодательством;

- суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на ведение соответствующих видов деятельности в РФ.

Суммы начисленной амортизации зависят от порядка определения амортизируемого имущества и методов начисления амортизации. К амортизируемому имуществу относится имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (нематериальные активы) стоимостью свыше 40 000 руб. со сроком полезного использования более 12 месяцев. К амортизируемому имуществу не относятся земля, объекты природопользования, материально-производственные запасы, товары, ценные бумаги, имущество бюджетных и некоммерческих организаций, имущество, приобретенное за счет бюджетных ассигнований, объекты внешнего благоустройства, продуктивный скот и некоторое другое имущество. Из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства, переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование, переведенные на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев, а также находящиеся на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев. К нематериальным активам не относятся не давшие положительного результата НИОКР, интеллектуальные и деловые

качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

Для начисления амортизации имущество распределяется по срокам полезного использования на десять амортизационных групп в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (табл. 3).

Таблица 3

Амортизационные группы основных средств

№ группы	Срок использования имущества
1	От 1 года до 2 лет включительно
2	От 2 до 3 лет включительно
3	От 3 до 5 лет включительно
4	От 5 до 7 лет включительно
5	От 7 до 10 лет включительно
6	От 10 до 15 лет включительно
7	От 15 до 20 лет включительно
8	От 20 до 25 лет включительно
9	От 25 до 30 лет включительно
10	Более 30 лет

Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или нематериальных активов служит для выполнения целей налогоплательщика. Срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию имущества на основании классификации основных средств, определяемых Правительством РФ.

По нематериальным активам, если нет документально установленных ограничений срока полезного использования, или срок их использования установить невозможно, нормы устанавливаются в расчете на 10 лет.

Амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной стоимости, которая определяется исходя из затрат (за

вычетом налога с продаж, НДС, акцизов) на его приобретение, сооружение, изготовление и доведение до пригодного к использованию состояния. Первоначальная стоимость имущества может быть изменена в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации и т. п.

Налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 % (не более 30 % – в отношении средств, относящихся к 3–7 амортизационным группам) первоначальной стоимости, а также не более 10 % (не более 30 % соответственно) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств (п. 9 ст. 258).

Основные средства и нематериальные активы включаются в состав амортизируемого имущества с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода их в эксплуатацию. Амортизация начисляется ежемесячно по каждому объекту амортизируемого имущества.

Налогоплательщик имеет право самостоятельно определить один из двух методов начисления амортизации: линейный или нелинейный.

Линейный метод начисления амортизации применяется к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую-десятую амортизационную группу, независимо от срока ввода объектов в эксплуатацию.

К остальным основным средствам налогоплательщик вправе применять один из методов: линейный или нелинейный.

При линейном методе сумма амортизации начисляется как произведение первоначальной стоимости объекта на норму амортизации.

Норма амортизации при линейном методе определяется по формуле:

$$K = (1/n) \cdot 100, \quad (1)$$

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

n – срок полезного использования данного имущества, выраженный в месяцах.

При применении *нелинейного метода* для каждой амортизационной группы определяется суммарный баланс – стоимость всех

объектов, отнесенных к данной амортизационной группе. Его величины ежемесячно уменьшается на суммы начисленной амортизации.

Сумма начисленной амортизации для каждой амортизационной группы определяется как произведение суммарного баланса на начало месяца и норм амортизации, установленных НК.

$$A = B * \frac{k}{100}$$

где B – суммарный баланс соответствующей амортизационной группы;

k – норма амортизации, %.

В целях применения нелинейного метода начисления применяются следующие нормы амортизации:

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная), %
1	14,3
2	8,8
3	5,6
4	3,8
5	2,7
6	1,8
7	1,3
8	1,0
9	0,8
10	0,7

Налогоплательщик вправе применять к основной норме амортизации повышающий коэффициент, но не выше 2:

- 1) в отношении основных средств, используемых в условиях агрессивной среды или повышенной сменности;
- 2) сельскохозяйственными организациями промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, тепличные комбинаты) и др.

Для амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора финансовой аренды (лизинга), или используются для научно-технической деятельности, налогоплательщик вправе применять коэффициент не более 3.

Допускается начисление амортизации по нормам ниже установленных НК по решению руководителя организации.

Амортизация не начисляется:

– по имуществу бюджетных организаций (за исключением имущества, используемого для предпринимательской деятельности);

– по имуществу некоммерческих организаций, приобретенное за счет средств целевых поступлений и которое используется для некоммерческой деятельности;

– по имуществу, купленному с использованием бюджетных средств (за исключением приватизированного имущества);

– по объектам внешнего благоустройства (автодороги, лесонасаждения и т. д.) и др.

Прочие расходы, связанные с производством и реализацией, представляют собой разнохарактерные виды производственных расходов налогоплательщика (ст.264 НК РФ).

1. Расходы на ремонт основных средств признаются в размере фактических затрат в том периоде, в котором они были произведены.

2. Расходы на освоение природных ресурсов (на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера).

3. Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки для целей налогообложения признаются после их завершения и включаются в состав прочих расходов равномерно в течение 1 года.

4. Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества (страховые взносы по обязательному страхованию и по некоторым видам имущественного страхования) включаются в состав прочих расходов.

5. Прочие расходы, связанные с производством и реализацией. Отдельные виды затрат для целей налогообложения включаются в расходы в пределах установленных норм. В их состав, например, входят:

– суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, за исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ (сумм налога и платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду; сумм налогов, предъявленных налогоплательщиком покупателю товаров, работ, услуг);

– на сертификацию продукции и услуг;

- расходы на подготовку и переподготовку кадров, на рекламу;
- расходы на командировки;
- расходы на содержание объектов жилищно-коммунального хозяйства и социальной сферы;
- представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах, включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4 % фонда оплаты труда за данный отчетный (налоговый) период
- расходы организации, использующей труд инвалидов, на сумму средств, направленных на их социальную защиту (улучшение условий труда, обучение, создание рабочих мест) и др.

В состав внереализационных расходов включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и реализацией, в том числе: проценты по долговым обязательствам (кредитам, ценным бумагам, банковским вкладам и др.); расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств; затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов; судебные расходы и арбитражные сборы; расходы по операциям с тарой; расходы на оплату услуг банков; убытки; и др. Кроме того, организация может уменьшить налогооблагаемую прибыль на суммы отчислений в резерв по сомнительным долгам и резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.

При определении величины расходов следует учитывать, что НК РФ содержит обширный перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения и, следовательно, не уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль. Укрупненно подобные расходы можно классифицировать следующим образом:

- 1) расходы, которые должны осуществляться за счет прибыли, остающейся в распоряжении фирмы после уплаты налогов (расходы по уплате налога на прибыль, дивиденды учредителям, расходы по уплате налоговых санкций);
- 2) инвестиционные расходы (например, затраты по приобретению и созданию амортизируемого имущества, вклады в уставные капиталы других организаций, вклады по договору о совместной деятельности);

3) расходы, превышающие лимиты, установленные Налоговым кодексом и другими документами для отдельных видов расходов, например:

- сверхлимитные представительские расходы;
- сверхлимитные расходы на рекламу;
- платежи за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;
- расходы на добровольное страхование работников, не удовлетворяющие условиям, приведенным в ст.255 НК РФ, и т. п.;

4) дополнительные виды выплат работникам, не предусмотренные законодательством или трудовыми и коллективными договорами (например, материальная помощь работникам на приобретение или строительство жилья, оплата дополнительных отпусков (сверх норм, предусмотренных действующим законодательством и не предусмотренных трудовым договором), другие подобные затраты);

5) расходы, не связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг) (например, стоимость безвозмездно переданного имущества и расходы, связанные с этой передачей, стоимость имущества, переданного в качестве целевого финансирования, суммы добровольных членских взносов в общественные организации);

6) прочие расходы, целесообразность которых не была документально подтверждена и экономически обоснована.

Доходы для целей налогообложения прибыли признаются в том налоговом периоде, в котором имели место независимо от фактического поступления денежных средств, имущества, имущественных прав (ст. 271 НК РФ).

Расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

Так, например, датой осуществления материальных расходов признается дата их передачи в производство. Амортизационными расходами признается ежемесячно начисленная сумма амортизации, а расходами по оплате труда признаются все начисления в пользу работников, произведенные в этом (налоговом) периоде.

Налоговой базой для исчисления налога на прибыль признается прибыль организации, рассчитанная как сумма полученного дохода, уменьшенного на величину произведенных расходов.

Налоговая база по прибыли, облагаемой по разным ставкам, рассчитывается отдельно.

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются исходя из цены сделки с учетом положений ст. 40 НК РФ.

При определении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

Если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток, то в данном налоговом периоде налоговая база признается равной нулю.

Налогоплательщики, понесшие убыток в предыдущем налоговом периоде, вправе перенести этот убыток на будущие налоговые периоды в течение десяти лет, следующих за налоговым периодом, в котором получен убыток. Если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков производится в той очередности, в которой они понесены.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее понесенных убытков.

Ставка налога на прибыль организаций – 20 %.

Налог на прибыль организаций зачисляется в бюджеты по следующим ставкам:

- в федеральный бюджет – 2 %;
- в региональный бюджет – 18 %.

Региональные власти могут уменьшать ставку налога на прибыль организаций в части, которая поступает в региональный бюджет. Однако она не может быть меньше 13,5 %.

Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство, облагаются по ставке 20 %, а от использования, содержания или сдачи в аренду судов, самолетов и других подвижных транспортных средств в связи с осуществлением международных перевозок – по ставке 10 %.

По доходам, полученным в виде дивидендов, российскими организациями и налоговыми резидентами РФ применяется ставка налога на прибыль 9 %, а дивиденды, полученные иностранными организациями от российских организаций, облагаются по ставке

15 %. По ставке 0 % облагаются доходы российских организаций в виде дивидендов, если они в течение года владели не менее чем 50 % вкладом (долей) в уставном капитале.

Для сельскохозяйственных товаропроизводителей налоговая ставка по деятельности, связанной с реализацией произведенной и переработанной ими сельскохозяйственной продукции установлена в размере 0 %.

К налоговой базе, определяемой по операциям с отдельными видами долговых обязательств, применяются следующие налоговые ставки:

1) 15 % – по доходу в виде процентов по государственным ценным бумагам государств – участников Союзного государства, государственным ценным бумагам субъектов Российской Федерации и муниципальным ценным бумагам;

2) 9 % и 0 % – по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 года включительно.

Налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Для организаций, перешедших на уплату ежемесячных авансовых платежей, отчетные периоды определяются один месяц, два месяца, три месяца и т. д.

В течение налогового периода (календарного года) налогоплательщик уплачивает авансовые платежи по налогу на прибыль. Возможны три варианта исчисления и уплаты авансовых платежей по налогу.

1. Уплата ежеквартальных авансовых платежей, исходя из фактически полученной прибыли.

Подобный порядок уплаты налога распространяется на ограниченный контингент юридических лиц, а именно:

– организации, у которых выручка за предыдущие четыре квартала не превышала в среднем 3 млн руб. за каждый квартал;

– постоянные представительства иностранных организаций;

– бюджетные учреждения;

– некоммерческие организации, не получающие доходы от реализации товаров (работ, услуг);

– участники простых товариществ в отношении доходов, полученных от участия в простых товариществах;

- инвесторы соглашений о разделе продукции;
- выгодоприобретатели по договорам доверительного управления.

2. Уплата ежеквартальных и ежемесячных авансовых платежей.

Этот порядок применяется по умолчанию всеми организациями (кроме указанных выше). В этом случае в течение квартала исчисляется и уплачивается ежемесячный авансовый платеж, исходя из прибыли, полученной в предыдущем квартале. Например, ежемесячный авансовый платеж, подлежащий уплате в первом квартале текущего года, равен сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в четвертом квартале предыдущего года. Ежемесячный авансовый платеж во втором, третьем и четвертом кварталах текущего года уплачивается в размере одной трети исчисленного налога за предыдущий квартал, то есть соответственно за первый, второй и третий квартал. Авансовый платеж, подлежащий уплате в бюджет по итогам квартала, определяется с учетом фактически полученной (в целях налогообложения) прибыли и ранее уплаченных ежемесячных авансовых платежей.

3. Уплата ежемесячных авансовых платежей, исходя из фактически полученной прибыли.

Юридические лица по своему желанию (написав соответствующее заявление в налоговую инспекцию) имеют право перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей, исходя из фактической прибыли. Прибыль рассчитывается нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

Отчетным периодом для налогоплательщиков, уплачивающих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, являются месяц, два месяца, три месяца и так далее до конца календарного года.

Сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу установлены ст. 287 НК РФ. Авансовые платежи по налогу, исчисленные по итогам отчетного периода, уплачиваются не позднее 28 дней со дня его окончания (ст. 289 НК РФ). Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода.

Сумма налога, исчисленная по итогам налогового периода, подлежит уплате не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Организация самостоятельно рассчитывает авансовые платежи и сумму налога на прибыль по каждому из своих обособленных подразделений.

Уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований, производится налогоплательщиками – российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения, определяемой как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества

Налогоплательщик самостоятельно определяет, какой из названных показателей будет им применяться в расчетах налогового периода, и сообщает о выбранном показателе в налоговый орган по месту своей регистрации. Изменения в течение налогового периода не допускаются.

Согласно ст. 289 НК РФ плательщики налога на прибыль по истечении каждого отчетного и налогового периода должны представлять налоговую декларацию. Она подается независимо от того, есть у налогоплательщика в том или ином отчетном (налоговом) периоде обязанность по уплате налога или нет. Все организации представляют декларации в налоговые органы по месту своего нахождения (месту государственной регистрации). Организации, у которых есть обособленные подразделения, помимо этого подают декларацию и по месту нахождения каждого такого подразделения.

Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговые декларации по итогам налогового периода налогоплательщики (налоговые агенты) представляют не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Кто является плательщиком налога на прибыль? В чем состоит специфика уплаты налога на прибыль обособленными подразделениями организаций?

2. Опишите виды доходов и расходов налогоплательщика в целях исчисления налога на прибыль. Какие из них не учитываются в целях расчета налоговой базы?

3. Каковы особенности признания в целях налогообложения прямых и косвенных расходов?

4. Какие налоговые ставки используются по налогу на прибыль и в чем особенность их применения?

5. Охарактеризуйте существующие способы уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль организаций.

3.5. Налоги и платежи за пользование природными ресурсами

Рациональное природопользование и охрана окружающей среды относятся к числу важнейших научно-практических задач. Актуальность и масштаб экологических проблем связаны с усилением взаимодействия общества и природы, ухудшением качества окружающей природной среды, возрастанием технологических и рекреационных нагрузок на природные комплексы, уменьшением доступности природных ресурсов и рядом других причин.

Хозяйственное использование тех или иных природных ресурсов, имеющих как сырьевой, так и не сырьевой характер (например, рекреационные ресурсы), вызывает объективную необходимость осуществления природопользователями расчетов с государством, являющимся в большинстве случаев собственником этих ресурсов и несущим бремя расходов по восстановлению природного потенциала на территории России.

Платежи за пользование природными ресурсами как важнейший инструмент экономического регулирования взаимоотношений предпринимателей, государства и общества должны обеспечивать решение следующих основных задач:

– рациональное и экологически рациональное использование ограниченных природных ресурсов;

– стимулирование добычи и производства необходимого обществу сырья;

- сбор средств государственного бюджета;
- обоснованное изъятие всех видов природной ренты и последующее ее справедливое распределение в масштабах государства.

В настоящее время на государственном уровне признана необходимость перехода к устойчивому развитию территорий, обеспечивающему сбалансированное решение социально-экономических задач и проблем сохранения благоприятной окружающей среды и природно-ресурсного потенциала в целях удовлетворения жизненных потребностей нынешнего и будущих поколений.

Основным условием перехода к устойчивому развитию территорий и в том и в другом случае является получение достаточного дохода от освоения ее природно-ресурсного потенциала. Таким образом, основу экономического механизма природопользования, нацеленного на создание условий для устойчивого развития территории, составляет система платежей за использование природных ресурсов.

Налог на добычу полезных ископаемых. Налог на добычу полезных ископаемых заменил действующие с 1992 г. отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы. С 1 января 2002 г. элементы налогообложения по данному налогу на установлены в 26 главе второй части Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, имеющие лицензии на пользование недрами, признаваемые пользователями недр в соответствии со ст. 334 НК РФ, ст. 9 и ст. 11 Закона РФ от 21.02.92. № 2395-1 «О недрах».

Налоговым Кодексом определено, что указанные лица подлежат постановке на учет в налоговых органах по отдельному основанию – в качестве налогоплательщика НДС.

Постановка на учет осуществляется в течение 30 календарных дней с момента государственной регистрации лицензии на пользование участком недр – по месту нахождения участка, на территории соответствующего субъекта РФ. В случае нахождения участка недр не на территории РФ постановка на учет производится по местонахождению организации (либо физического лица) – пользователя.

Объектами налогообложения являются:

- полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ;
- полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию;

- полезные ископаемые, добытые за пределами территории РФ Не признаются объектами налогообложения:
- общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления;
- добытые минералогические, палеонтологические и другие коллекционные материалы;
- 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;
- полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь), если при добыче они облагались в общеустановленном порядке.

В целях налогообложения добытым полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае их отсутствия – стандарту организации.

Видами добытого полезного ископаемого являются:

- горючие сланцы, уголь (антрацит и пр.), торф;
- углеводородное сырье (включая нефть, газ, газовый конденсат и пр.);
- товарные руды черных, цветных и редких металлов;
- многокомпонентные комплексные руды;
- горно-химическое и горнорудное неметаллическое сырье (апатит-нефелиновые и фосфоритовые руды, калийные, магниевые и каменные соли, борные руды, сульфат натрия, сера, бариты, асбест, йод, бром, абразивные породы, жильный кварц, кварциты и другие);
- неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии (гипс, мел природный, известняк, песок природный строительный, галька, гравий, глины и другие);
- природные алмазы, другие драгоценные камни из коренных, россыпных и техногенных месторождений, включая необработанные

ные, отсортированные и классифицированные камни (природные алмазы, изумруд, рубин, сапфир, александрит, янтарь);

- 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);

- другие полезные ископаемые.

Налоговые ставки и их применение в отношении отдельных видов полезных ископаемых предусмотрены статьей 342 НК РФ.

Налоговым Кодексом РФ предусмотрены следующие ставки по акцизам:

- адвалорные, устанавливаемые, как правило, в процентах, которые применяются к стоимостной налоговой базе;

- специфические (например – в рублях за тонну добытого полезного ископаемого).

Льготная налоговая ставка 0 % (0 рублей) применяется при добыче:

- полезных ископаемых в части нормативных потерь. Порядок утверждения и применения нормативов указанных потерь установлен Постановлением Правительства РФ от 29.12.2001 № 921. Нормативы потерь твердых полезных ископаемых утверждаются Роснедрами, нормативы потерь по углеводородному сырью утверждаются Минэнерго России по согласованию с Роснедрами по каждому конкретному месту образования потерь. Фактические потери сверх утвержденного норматива облагаются по общеустановленной ставке.

- попутного газа;

- полезных ископаемых при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых. Отнесение запасов полезных ископаемых к некондиционным запасам осуществляется в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации;

- подземных вод, содержащих полезные ископаемые, извлечение которых связано с разработкой других видов полезных иско-

паемых, и извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых, а также при строительстве и эксплуатации подземных сооружений;

- минеральных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации;

- подземных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в сельскохозяйственных целях;

- полезных ископаемых, которые добыты из вскрышных и вмещающих (разубоживающих) пород, отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств в пределах нормативов содержания полезных ископаемых в указанных породах и отходах.

Налоговой базой является:

- стоимость добытых полезных ископаемых – в отношении всех полезных ископаемых, кроме нефти, газа, газового конденсата, угля;

- количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении – при добыче угля, нефти, газа, газового конденсата.

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого.

Стоимость добытых полезных ископаемых определяется следующими способами:

- исходя из сложившихся цен реализации добытых полезных ископаемых;

- исходя из сложившихся цен реализации без учета субсидий из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью;

- исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

Способ оценки, исходя из расчетной стоимости полезных ископаемых, применяется в случае отсутствия их реализации в соответствующем налоговом периоде. При этом расчетная стоимость добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно на основании данных налогового учета, и существующего порядка признания доходов и расходов, который предусмотрен для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Для определения расчетной стоимости отдельного полезного ископаемого, необходимо из общей суммы расходов выделить часть

расходов, соответствующую доле этого добытого полезного ископаемого в общем объеме объекта налогообложения.

Количество добытого полезного ископаемого определяется посредством двух методов: *прямого* с помощью измерительных средств и устройств и *косвенного* – расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье. В случае если определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом невозможно, применяется косвенный метод.

При определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается исключительно те объекты, в отношении которых в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций по их добыче и извлечению из недр (отходов, потерь), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезного ископаемого.

В случае применения прямого метода определения количества добытого полезного ископаемого – объем добытого полезного ископаемого определяется с учетом фактических потерь. Налогообложению подлежит расчетное количество полезного ископаемого, на которое уменьшаются его запасы. Фактическими потерями полезного ископаемого признается разница между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются запасы полезного ископаемого, и количеством фактически добытого полезного ископаемого. Данные потери в пределах утвержденных нормативов облагаются по ставке 0 % (ноль рублей).

Сумма налога, подлежащая к уплате, определяется в соответствии со статьей 341 НК РФ как доля налоговой базы, рассчитанная, исходя из соответствующей налоговой ставки.

Сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода (месяца) по каждому добытому полезному ископаемому и уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговая декларация по налогу представляется налогоплательщиком за каждый отдельно взятый период (не нарастающим итогом) в налоговые органы по месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог подлежит уплате в бюджет по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование.

Сумма налога, исчисленная по полезным ископаемым, добытым за пределами территории Российской Федерации, подлежит уплате в бюджет по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Рассмотрим порядок обложения налогом на добычу полезных ископаемых нефти.

Налогообложению подлежит нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная. Налоговая ставка – специфическая, установлена в рублях за 1 тонну. Так, в 2014 г. она составляет 493 рубля за 1 тонну добытой нефти. При этом указанная налоговая ставка умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть ($K_{ц}$), на коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка недр ($K_{в}$), на коэффициент, характеризующий величину запасов конкретного участка недр ($K_{з}$), на коэффициент, характеризующий степень сложности добычи нефти ($K_{д}$), и на коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретной залежи углеводородного сырья ($K_{дв}$). Коэффициенты , и определяются в соответствии с пунктами 3, 4 и 5 статьи 342 и статьей 342.2 НК РФ.

Водный налог. Воды являются важнейшим компонентом окружающей природной среды, возобновляемым, ограниченным и уязвимым природным ресурсом; используются и охраняются в Российской Федерации как основа жизни и деятельности народов, проживающих на ее территории; обеспечивают экономическое, социальное, экологическое благополучие населения, существование животного и растительного мира.

Плата за водопользование является эффективным средством обеспечения экономического использования и надёжной охраны водных объектов и их ресурсов, и стала неотъемлемым элементом хозяйственного механизма в сфере использования и охраны вод. За счёт средств, взимаемых в виде платы за водопользование, компенсируются затраты водохозяйственных систем.

Налогоплательщиками водного налога являются организации и физические лица, осуществляющие специальное и особое водопользование.

Водопользователи, осуществляющие использование водных объектов на основании решений Правительства Российской

Федерации или решений органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации либо лицензий на водопользование и договоров пользования водными объектами, соответственно принятых, выданных и заключенных до введения в действие Водного кодекса Российской Федерации от 03.06.2006 № 74-ФЗ, сохраняют права долгосрочного или краткосрочного пользования водными объектами на основании лицензий на водопользование и договоров пользования водными объектами до истечения срока действия таких лицензий и договоров.

Объектами налогообложения водным налогом признаются следующие виды пользования водными объектами:

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

Не признаются объектами налогообложения:

- 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;
- забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;
- использование акватории водных объектов для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;

– использование акватории водных объектов для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, а также осуществление такой деятельности на водных объектах;

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

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

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

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

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

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

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

– использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты.

Налогоплательщик исчисляет сумму налога самостоятельно. Сумма налога по итогам каждого налогового периода исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки. Общая сумма налога представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, исчисленных в отношении всех видов водопользования. Данный налог уплачиваются ежеквартально

не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, по местонахождению объекта налогообложения.

Размеры ставок водного налога установлены в рублях за единицу налоговой базы в зависимости от вида водопользования и различаются по экономическим районам, бассейнам рек, озерам и морям. При этом ставка водного налога в случаях забор воды из водных объектов для водоснабжения населения устанавливается в размере 70 рублей за одну тысячу кубических метров воды, забранной из водного объекта.

Налоговая база определяется отдельно по каждому водному объекту и по каждому виду водопользования:

1. Забор воды из водных объектов за 1 ед. объема (1 000 куб. м. воды).

2. Использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях за 1 ед. площади (км² водного пространства).

3. Использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики за 1 ед. (1 000 кВт/ч электроэнергии).

4. Использование водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях за 1 ед. (1 000 м³ леса за 100 км сплава).

При заборе воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются в пятикратном размере налоговых ставок, установленных пунктом 1 статьи 333.12 НК РФ. В случае отсутствия у налогоплательщика утвержденных квартальных лимитов квартальные лимиты определяются расчетно как одна четвертая утвержденного годового лимита.

Сборы за пользование объектами животного мира. Плательщиками данного сбора являются граждане, индивидуальные предприниматели и юридические лица, получающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира на территории Российской Федерации.

Основанием для осуществления деятельности является разрешения на добычу охотничьих ресурсов (Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 209-ФЗ «Об охоте и о сохранении охотничьих ресурсов и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»).

Выдача разрешений на добычу охотничьих ресурсов физическому лицу в случаях осуществления им охоты осуществляется следующим образом:

– в закрепленных охотничьих угодьях, разрешение выдается юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем, заключившими охотохозяйственные соглашения;

– в общедоступных охотничьих угодьях, разрешение выдается комитетом охотничьего и рыбного хозяйства субъекта РФ;

– на особо охраняемых природных территориях, разрешение выдается природоохранными учреждениями, предусмотренными законодательством об особо охраняемых природных территориях.

Выдача разрешений на добычу охотничьих ресурсов юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, заключившим охотохозяйственное соглашение, производится комитетом охотничьего и рыбного хозяйства субъекта РФ для последующей выдачи их физическим лицам. Юридические лица и индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование объектами животного мира по разрешению на добычу объектов животного мира, не позднее 10 дней с даты получения такого разрешения представляют в налоговый орган по месту нахождения органа, выдавшего указанное разрешение, сведения о полученных разрешениях, суммах сбора, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченных сборов (Приказ ФНС России от 26.02.2006 № САЭ-3-21/109).

Не уплачивают сборы лица, являющиеся представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации (по перечню (Распоряжение Правительства РФ от 17.04.2006 N 536-р (ред. от 26.12.2011) «Об утверждении перечня коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации»), утверждаемому Правительством Российской Федерации)(п. 2 ст. 333.2 НК РФ), а также лица, не относящиеся к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающие в местах, где для их проживания и хозяйственной деятельности охота и рыболовство являются основой существования (п. 2 ст. 333.2 НК РФ). Данные льготы распространяются только на количество (объем) объектов животного мира, добываемых для удовлетворения личных нужд, указанных категорий плательщиков. Основным документом, подтверждающим право на

льготу, является паспорт гражданина РФ с отметкой о регистрации по месту жительства.

Объектами обложения признаются объекты животного мира (т. е. сами животные) в соответствии с установленным перечнем (в этот перечень входят медведи, олени, лоси, барсуки, фазаны и др. животные), – при изъятии их из среды обитания. В случае отстрела (отлова) молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных ставки сбора за пользование объектами животного мира устанавливаются в размере 50 %.

Ставки сбора за каждый объект животного мира устанавливаются в рублях, за каждый объект животного мира отдельно.

Уплата соответствующего сбора за пользование объектами животного мира производится плательщиками по месту нахождения уполномоченного органа при получении разрешения на добычу объектов животного мира.

Сборы за пользование объектами водных биологических ресурсов. Плательщиками данного сбора являются физические лица, индивидуальные предприниматели и организации, получающие в установленном порядке 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.

Разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов выдаются при осуществлении:

- промышленного и прибрежного рыболовства;
- рыболовства в научно-исследовательских, контрольных, учебных и культурно-просветительских целях;
- рыболовства в целях товарного рыбоводства, воспроизводства и акклиматизации водных биоресурсов;
- организации любительского и спортивного рыболовства.

Порядок получения разрешения утвержден Постановлением Правительства РФ от 22.10.2008 № 775 «Об оформлении, выдаче, регистрации, приостановлении действия и аннулировании разрешений на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, а также о внесении в них изменений». Выдача разрешений водных биологических ресурсов производится территориальными органами

Федерального агентства по рыболовству на основании заявления юридического лица.

Лица, осуществляющие пользование 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, суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов, а лица, осуществляющие пользование объектами по разрешению на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, представляют сведения о количестве объектов, подлежащих изъятию из среды их обитания в качестве разрешенного прилова на основании разрешения, *не позднее 20 числа месяца*, следующего за последним месяцем срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов.

Объектами обложения признаются объекты водных биологических ресурсов в соответствии с установленным перечнем (в этот перечень входят касатки, моржи, тюлени, минтай, треска, сельдь, морской окунь и др.), изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, в том числе объекты, подлежащие изъятию из среды их обитания в качестве разрешенного прилова.

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов, за исключением морских млекопитающих, устанавливаются в рублях за 1 тонну разрешенного к вылову объекта водных биологических ресурсов. Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов, устанавливаются в размере 0 рублей в случаях, если пользование такими объектами водных биологических ресурсов осуществляется при: рыболовстве в целях воспроизводства и акклиматизации водных биологических ресурсов; рыболовстве в научно-исследовательских и контрольных целях. Законодательством также определены льготы в виде пониженной ставки 15 % ставок сбора:

- для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, включенных в перечень, утверждаемый Правительством Российской Федерации;
- российских рыбохозяйственных организаций, в том числе рыболовецких артелей (колхозов);
- индивидуальных предпринимателей, которые удовлетворяют критериям, установленным для рыбохозяйственных организаций.

Сумму сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивают в три этапа: разовый, регулярные и единовременный взносы.

1. Разовый взнос составляет 10 % от исчисленной суммы сбора. Уплата разового взноса производится при получении разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов.

2. Размер регулярного платежа, который определяется отношением разницы общей сумма сбора и размер разового сбора к количеству месяцев действия соответствующего разрешения.

3. Единовременный взнос уплачивается за разрешенный прилов не позднее 20 числа месяца, следующего за последним месяцем срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов.

Юридические лица и индивидуальные предприниматели представляют в налоговый орган сведения:

– о полученных разрешениях, суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов;

– о количестве объектов, подлежащих изъятию из среды их обитания в качестве разрешенного прилова на основании разрешения.

Плательщик сбора не вправе корректировать сумму сбора, производить уплату исходя из фактического вылова и претендовать на возврат переплаты. Обязанность по уплате сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов связана не с фактом вылова водных биоресурсов, а исключительно с фактом выдачи в установленном порядке разрешения на право ведения промысла водных биоресурсов.

Непредставление налоговому органу в установленный срок плательщиком сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов сведений о полученных разрешениях, о суммах сбора, подлежащих уплате, а также сведений о количестве разрешенного прилова влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей за каждый не представленный документ.

Платежи за пользование недрами. Платежи при пользовании недрами – это совокупность обязательных платежей, уплачиваемых пользователями недр при получении исключительных прав на выполнение определенных видов работ в качестве одного из обязательных условий получения и реализации права пользования недрами.

1. Разовые платежи уплачиваются при наступлении определенных событий, оговоренных в Лицензии (ссылка на лицензии).

2. Сбор за участие в конкурсе (аукционе) уплачивается при регистрации заявки.

3. Регулярные платежи за пользование недрами уплачиваются пользователями недр в течение периода действия Лицензии (ссылка), независимо от фактического проведения работ.

Кроме того, пользователи недр уплачивают другие налоги и сборы, установленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Пользователи недр, выступающие стороной соглашений о разделе продукции, являются плательщиками платежей при пользовании недрами в соответствии с законодательством Российской Федерации.

ФНС России администрирует только регулярные платежи за пользование недрами: осуществляет учет и контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения платежей в бюджет.

Регулярные платежи за пользование недрами входят в систему обязательных неналоговых платежей, уплачиваемых пользователями недр за предоставление исключительных прав и взимаются непосредственно:

- за поиск и оценку месторождений полезных ископаемых (за разведку полезных ископаемых);

- за геологическое изучение и оценку пригодности участков недр для строительства и эксплуатации сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых;

- за строительство и эксплуатацию подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых, за исключением инженерных сооружений неглубокого залегания (до 5 метров), используемых по целевому назначению.

Регулярные платежи не взимаются за:

- пользование недрами для регионального геологического изучения;

- пользование недрами для образования особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное и иное назначение;

- разведку полезных ископаемых на месторождениях, введенных в промышленную эксплуатацию, в границах горного отвода, предоставленного пользователю недр для добычи этих полезных ископаемых;

– разведку полезного ископаемого в границах горного отвода, предоставленного пользователю недр для добычи этого полезного ископаемого.

Конкретный размер ставки регулярного платежа за пользование недрами устанавливается федеральным органом управления государственным фондом недр или его территориальными органами, в отношении участков недр местного значения уполномоченными органами исполнительной власти соответствующих субъектов Российской Федерации отдельно по каждому участку недр, на который в установленном порядке выдается лицензия на пользование недрами, в следующих пределах (в ред. Федерального закона от 22 августа 2004 г. N 122-ФЗ – Собрание законодательства Российской Федерации, 2004, 35, ст. 3607; Федерального закона от 23 июля 2013 г. N 227-ФЗ -Собрание законодательства Российской Федерации, 2013, N 30, ст. 4060).

Согласно ст. 43 Закона РФ «О недрах» от 21.02.1992 № 2395-1 облагаемой базой по каждому основанию признается:

1. При поиске и оценке месторождений площадь лицензионного участка, предоставленного недропользователю, уменьшенная на площадь возвращенной части лицензионного участка и площадь территорий открытых месторождений.

2. При разведке месторождений площадь лицензионного участка уменьшенная на площадь возвращенной части лицензионного участка и площадь участка недр, на которой запасы соответствующего полезного ископаемого (за исключением площади горных отводов) установлены и учтены Государственным балансом запасов.

3. При строительстве и эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых как количество полезного ископаемого, подлежащего хранению. При этом исчисление и внесение в бюджет платежей производится только при проведении работ по строительству и эксплуатации сооружений, связанных с хранением нефти, газового конденсата, природного газа и гелия.

Сбор за участие в конкурсе (аукционе) вносится всеми его участниками и является одним из условий регистрации заявки. Сумма сбора определяется исходя из стоимости затрат на подготовку, проведение и подведение итогов конкурса (аукциона), оплату

труда привлекаемых экспертов. Порядок определения суммы сбора за участие в конкурсах или аукционах на право пользования участками недр устанавливается федеральным органом управления государственным фондом недр. Сумма сбора за участие в конкурсе (аукционе) поступает в доход федерального бюджета. Платежи за участие в конкурсе (аукционе) по участкам недр местного значения поступает в доход бюджетов субъектов Российской Федерации, регулирующих процесс пользования недрами на указанных участках.

В дальнейшем пользователи недр, получившие право на пользование недрами уплачивают разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии. Минимальная сумма разовых платежей за пользование недрами устанавливаются в размере не менее чем десять % величины исчисленного налога на добычу полезных ископаемых в расчете на среднегодовую мощность добывающей организации. Методика расчета минимального (стартового) размера разового платежа за пользование недрами устанавливается федеральным органом управления государственным фондом недр. Окончательные размеры разовых платежей за пользование недрами устанавливаются по результатам конкурса или аукциона и фиксируются в лицензии на пользование недрами. Разовые платежи за пользование недрами на участках недр, которые предоставляются в пользование без проведения конкурсов и аукционов для разведки и добычи полезных ископаемых, устанавливаются в лицензии на пользование недрами в размере, который определяется в установленном Правительством Российской Федерации порядке.

Уплата разовых платежей производится в порядке, установленном в лицензии на пользование недрами. Размеры разовых платежей за пользование недрами, а также порядок их уплаты при выполнении соглашений о разделе продукции устанавливаются в соглашении о разделе продукции.

Предоставление недр в пользование оформляется специальным государственным решением в виде Лицензии на бланке установленной формы с Государственным гербом РФ и содержит текстовые, графические и иные приложения. Выдачу, оформление и регистрацию Лицензий на право пользования недрами осуществляют территориальные органы Роснедра.

В случае установления фактов, свидетельствующих о нарушении законодательства о недрах, налоговые органы направляют ходатайства в территориальные органы Роснедр и Росприроднадзора об отзыве (приостановлении действия) соответствующей Лицензии на право пользования недрами.

Соглашение о разделе продукции является договором, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет инвестору на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиск, разведку, добычу минерального сырья на определенном участке недр, и на ведение связанных с этим работ, а инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск.

Пользователь недр, являющийся стороной соглашения о разделе продукции, освобождается от взимания отдельных налогов и иных обязательных платежей. Произведенная продукция за вычетом уплаченного налога на добычу полезных ископаемых и компенсации затрат инвестора делится между государством и инвестором. Доля инвестора в произведенной продукции не должна превышать 68 %.

Вопросы для самоконтроля

1. Кто является плательщиком налога на добычу полезных ископаемых и что является объектом обложения?
2. Кем и как определяется налоговая база по налогу на добычу полезных ископаемых?
3. Какими методами определяется количество добытого полезного ископаемого?
4. Кто является плательщиком сбора за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов и что признается объектом обложения?
5. В каких случаях ставки сбора за каждый объект животного мира и водных биологических ресурсов устанавливаются в размере 0 рублей?
6. Как учитывают налоговые органы плательщиков сбора за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов?
7. Какой порядок и сроки уплаты установлен по сбору за пользование объектами животного мира?

8. Имеют ли право плательщики сбора за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов обратиться в налоговый орган за зачетом или возвратом сумм сбора по нереализованным лицензиям?

9. Кто является плательщиком водного налога и какие виды пользования водными объектами признаются объектами обложения?

10. Какие платежи уплачивают пользователи недр и кем они устанавливаются?

ГЛАВА 4

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

4.1. Упрощенная система налогообложения

Введение специальных налоговых режимов предусмотрено ст. 18 НК РФ. Под специальным налоговым режимом понимается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного времени, применяемый в случаях, установленных Налоговым Кодексом РФ и принимаемых в соответствии с ним федеральных законов.

В связи с проводимой государственной политикой поддержки и стимулирования малого и среднего бизнеса в РФ для малых предприятий и организаций установлен особый режим исполнения налоговых обязательств, облегчающий их налоговое бремя.

Упрощенная система применяется наряду с общей системой налогообложения, предусмотренной законодательством РФ о налогах и сборах.

Налогоплательщики вправе перейти на упрощенную систему налогообложения или вернуться к общему порядку уплаты налогов и сборов по своему усмотрению, основываясь на положениях НК РФ.

Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения.

Правом перехода на упрощенную систему налогообложения могут воспользоваться только те организации и индивидуальные предприниматели, у которых по итогам девяти месяцев текущего года доход от реализации не превысил 45 млн руб. (без учета НДС). Предельный размер дохода определяется с учетом коэффициента-дефлятора, устанавливаемого Минэкономразвития РФ. При этом доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Выручка определяется исходя из всех поступлений, выраженных в денежной и (или) натуральной формах.

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

- 1) организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- 2) банки;

- 3) страховщики;
- 4) негосударственные пенсионные фонды;
- 5) инвестиционные фонды;
- 6) профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- 7) ломбарды;
- 8) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых;
- 9) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;
- 10) нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;
- 11) организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;
- 12) организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- 13) организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25 % (за некоторыми исключениями);
- 14) организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, превышает 100 человек;
- 15) организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 100 млн рублей;
- 16) казенные и бюджетные учреждения;
- 17) иностранные организации, имеющие филиалы, представительства и иные обособленные подразделения на территории Российской Федерации
- 18) организации и индивидуальные предприниматели в сроки, не уведомившие о переходе на упрощенную систему налогообложения
- 20) микрофинансовые организации.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не уплачивают: налог на прибыль организаций; налог на добавленную стоимость (за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ и Таможенным кодексом РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ); налог на имущество организаций.

Переход на упрощенную систему налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает замену уплаты налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности); НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ); налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности).

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения, подают не позднее 31 декабря года, предшествующего году, начиная с которого они переходят на упрощенную систему налогообложения, в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) заявление. Организации в указанном заявлении сообщают об остаточной стоимости основных средств и размере доходов за девять месяцев текущего года.

Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения. В случае изменения избранного объекта налогообложения налогоплательщик обязан уведомить об этом налоговый орган до 31 декабря года, предшествующего году, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения.

По результатам рассмотрения поданных налогоплательщиками заявлений налоговые органы в месячный срок со дня их поступления в письменном виде уведомляют налогоплательщиков о возможности либо о невозможности применения УСН.

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, могут перейти на общий режим налогообложения до окончания налогового периода, если по итогам налогового (отчетного) периода их доход превысит 60 млн руб. или стоимость

основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете, превысит 100 млн руб. Причем переход на общий режим уплаты налогов производится с начала того квартала, в котором было допущено указанное превышение. При этом величина предельного размера доходов, ограничивающая право налогоплательщиков на дальнейшее применение УСН, подлежит индексации на установленный Минэкономразвития России коэффициент-дефлятор.

Объектами налогообложения признаются:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

В состав доходов, учитываемых организациями при определении объекта налогообложения, относятся:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав;
- внереализационные доходы.

Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

При определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на следующие расходы:

- 1) расходы на приобретение (сооружение и изготовление) основных средств и нематериальных активов;
- 2) расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);
- 3) арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;
- 4) материальные расходы;
- 5) расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности;
- 6) расходы на обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством РФ;
- 7) суммы НДС по приобретаемым товарам (работам и услугам);

8) проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

9) другие.

Датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

Расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты.

Признание *налоговой базы* при упрощенной системе налогообложения зависит от объекта налогообложения. Так, если в качестве объекта выбран доход организации или индивидуального предпринимателя, то налоговая база определяется как денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя. Если же объектом признаны доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются по курсу ЦБ РФ; доходы полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам.

Налогоплательщик, принимающий за объект налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает минимальный налог. Сумма минимального налога исчисляется в размере 1 % налоговой базы. Уплачивается минимальный налог в случае, если сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога. В следующие налоговые периоды налогоплательщик имеет право включить в расходы для исчисления налоговой базы сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее. Уменьшение налоговой базы на сумму убытка, полученного за предыдущие налоговые периоды, может производиться, если в эти периоды налогоплательщик применял упрощенную систему налогообложения и в качестве налоговой базы использовал доходы, уменьшенные на сумму расходов. Причем убыток может

быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на десять налоговых периодов. Убыток, полученный налогоплательщиком при применении общего режима налогообложения, не учитывается при переходе на упрощенную систему налогообложения. Убыток, полученный налогоплательщиком при применении упрощенной системы налогообложения, не учитывается при переходе на иной режим налогообложения.

Налоговым периодом для целей определения единого налога признается календарный год. В связи с этим доходы и расходы учитываются нарастающим итогом с начала года. За отчетный период принимаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Статья 346.20 НК РФ предусматривает следующие виды **налоговых ставок** для исчисления единого налога:

– если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка равна 6 %;

– если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка равна 15 %.

Все налогоплательщики самостоятельно исчисляют по итогам налогового периода сумму авансового платежа исходя из ставки налога и фактически полученной налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала года.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшают сумму налога (авансовых платежей по налогу), исчисленную за налоговый (отчетный) период, на сумму:

– страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

– выплаченных пособий по временной нетрудоспособности;

– платежей (взносов) по договорам добровольного личного страхования.

При этом сумма налога (авансового квартального платежа) не может быть уменьшена более чем на 50 %.

Индивидуальные предприниматели, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы и не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, уменьшают сумму налога

(авансовых платежей по налогу) на уплаченные страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования в фиксированном размере.

Авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25 числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, определяется с учетом авансовых платежей и уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций. Для организаций срок подачи деклараций за налоговый период – не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Для индивидуальных предпринимателей – не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются всеми налогоплательщиками в срок не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налогоплательщики обязаны вести учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по налогу в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Назовите условия перехода на упрощенную систему налогообложения?
2. Перечислите организации и индивидуальных предпринимателей, не имеющих права использовать упрощенную систему налогообложения.
3. Какие налоги заменяет единый налог при упрощенной системе налогообложения?
4. Назовите факторы, обуславливающие выбор объекта налогообложения при упрощенной системе налогообложения.
5. Каков порядок расчета и уплаты единого налога при упрощенной системе налогообложения?

4.2. Патентная система налогообложения

Патентная система налогообложения вводится в действие в соответствии с Налоговым Кодексом РФ законами субъектов Российской Федерации и применяется на территориях указанных регионов. Она применяется наряду с иными режимами налогообложения,

предусмотренными федеральным законодательством о налогах и сборах.

Виды предпринимательской деятельности, подходящие под патентную систему налогообложения, перечислены в ст. 346.43 НК РФ. К ним относятся различного рода бытовые услуги, розничная торговля и общественное питание, при условии соответствия установленным параметрам.

При применении патентной системы налогообложения индивидуальный предприниматель вправе привлекать наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера. При этом средняя численность наемных работников, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, не должна превышать за налоговый период 15 человек по всем видам предпринимательской деятельности, осуществляемым индивидуальным предпринимателем.

Размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, устанавливаются законами субъектов Российской Федерации.

Минимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода не может быть меньше 100 тыс. рублей, а его максимальный размер не может превышать 1 млн рублей.

Субъекты Российской Федерации вправе:

1) дифференцировать облагаемые виды предпринимательской деятельности или устанавливать дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности;

2) устанавливать размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в зависимости от средней численности наемных работников, количества транспортных средств;

3) увеличивать максимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в 3–10 раз в зависимости от видов предпринимательской деятельности.

Минимальный и максимальный размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода подлежат индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на соответствующий календарный год.

Применение патентной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате:

налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения);

2) налога на имущество физических лиц (в части имущества, используемого при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения).

Индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в следующих случаях:

1) при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых не применяется патентная система налогообложения;

2) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией и др.

Иные налоги уплачиваются индивидуальными предпринимателями, применяющими патентную систему налогообложения, в соответствии с законодательством о налогах и сборах, а также исполняют обязанности налоговых агентов.

Налогоплательщиками являются индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения.

Переход на патентную систему налогообложения или возврат к иным режимам налогообложения индивидуальными предпринимателями осуществляется добровольно.

Документом, удостоверяющим право на применение патентной системы налогообложения, является **патент** на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности, в отношении которого законом субъекта Российской Федерации введена патентная система налогообложения.

Патент выдается индивидуальному предпринимателю налоговым органом по месту постановки индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения. Патент действует на территории того субъекта Российской Федерации, который указан в патенте.

Индивидуальный предприниматель, получивший патент в одном субъекте Российской Федерации, вправе получить патент в другом субъекте Российской Федерации.

Индивидуальный предприниматель подает лично или через представителя, направляет в виде почтового отправления с описью вложения или передает в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи заявление на получение патента в налоговый орган по месту жительства не позднее, чем за 10 дней до начала применения индивидуальным предпринимателем патентной системы налогообложения. Налоговый орган обязан в течение пяти дней со дня получения заявления на получение патента выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента.

Патент выдается по выбору индивидуального предпринимателя на период от одного до двенадцати месяцев включительно в пределах календарного года.

Индивидуальный предприниматель, утративший право на применение патентной системы налогообложения или прекративший предпринимательскую деятельность, в отношении которой применялась патентная система налогообложения, до истечения срока действия патента, вправе вновь перейти на патентную систему налогообложения по этому же виду предпринимательской деятельности не ранее чем со следующего календарного года.

Объектом налогообложения признается потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности.

Налоговая база определяется как денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется патентная система налогообложения.

Налоговым периодом признается календарный год. Если патент выдан на срок менее календарного года, налоговым периодом признается срок, на который выдан патент.

Налоговая ставка устанавливается в размере 6 %.

Порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Индивидуальный предприниматель, перешедший на патентную систему налогообложения, производит уплату налога по месту постановки на учет в налоговом органе:

1) если патент получен на срок до шести месяцев – в размере полной суммы налога в срок не позднее двадцати пяти календарных дней после начала действия патента;

2) если патент получен на срок от шести месяцев до календарного года:

– в размере одной трети суммы налога в срок не позднее двадцати пяти календарных дней после начала действия патента;

– в размере двух третей суммы налога в срок не позднее тридцати календарных дней до дня окончания налогового периода.

Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением патентной системы налогообложения, в налоговые органы не представляется.

Налогоплательщики ведут учёт доходов от реализации в книге учета доходов индивидуального предпринимателя, применяющего патентную систему налогообложения, форма и порядок заполнения которой утверждаются Министерством финансов Российской Федерации. Указанная книга учета доходов ведется отдельно по каждому полученному патенту.

Дата получения дохода определяется как день:

1) выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц – при получении дохода в денежной форме;

2) передачи дохода в натуральной форме – при получении дохода в натуральной форме;

3) получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом.

Если индивидуальный предприниматель применяет патентную систему налогообложения и осуществляет иные виды предпринимательской деятельности, в отношении которых им применяется иной режим налогообложения, он обязан вести учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в соответствии с порядком, установленным в рамках соответствующего режима налогообложения.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. От уплаты каких налогов освобождает применение патентной системы налогообложения?
2. Укажите порядок и условия применения патентной системы налогообложения.
3. В каком случае происходит утрата права на применение патентной системы налогообложения?
4. Опишите налоговую базу, налоговую ставку и налоговый период при патентной системе налогообложения.

4.3. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Установление вмененного налога на доходы физических лиц преследовало цель увеличения налоговых поступлений в бюджет, упрощения процедур расчета и сбора налогов, усложнения процесса уклонения отдельных налогоплательщиков от уплаты налогов. Единый налог на вмененный доход (ЕНВД) затрагивает слабо контролируемый другими налогами налично-денежный оборот, в рамках которого, по различным оценкам, реализуется от 30 до 80 % отражаемых в отчетах товаров и услуг предприятий малого и среднего бизнеса. Его налоговая база определяется по каждому объекту налогообложения не по отчетности налогоплательщиков, а на основе определенной расчетным путем доходности различных видов бизнеса в соответствующих региональных и других условиях. При этом расчет потенциального дохода привязан к исчерпывающему перечню формальных и легко проверяемых, в первую очередь физических, показателей деятельности отдельных категорий налогоплательщиков.

Вмененный доход – потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности

факторов, непосредственно влияющих на получение указанного дохода.

Впервые в РФ единый налог на вмененный доход был установлен в 1998 г. в соответствии с Федеральным законом от 31.07.98 № 148–ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности». В настоящее время система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности может вводиться в действие законами субъектов РФ в соответствии с главой 26.3 НК РФ «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» и применяться по решению субъекта РФ в отношении следующих видов деятельности:

1) оказания бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению;

2) оказания ветеринарных услуг;

3) оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;

4) оказания услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;

5) оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов (при условии использования для указанных целей не более 20 транспортных средств);

6) розничной торговли, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 м², палатки, лотки и другие объекты организации торговли, в том числе стационарной торговой площади;

7) оказания услуг общественного питания, осуществляемых при использовании зала площадью не более 150 м² по каждому объекту организации общественного питания, а также организациями общественного питания, не имеющими зала обслуживания посетителей;

8) распространения и (или) размещения наружной рекламы;

9) оказания услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь спальных помещений не более 500 квадратных метров;

8) другие.

Организации, уплачивающие единый налог на вмененный доход, не уплачивают следующие налоги:

- налог на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом);

- НДС (в отношении операций, облагаемых НДС, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом);

- налог на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Индивидуальные предприниматели, уплачивающие единый налог на вмененный доход, не уплачивают налог на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от деятельности, облагаемой единым налогом), НДС (в отношении операций, облагаемых НДС, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Налогоплательщики обязаны соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной формах, установленный в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При осуществлении нескольких видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом, учет показателей, необходимых для исчисления налога, ведется раздельно по каждому виду деятельности.

Налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения. При этом учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом, осуществляется налогоплательщиками в общеустановленном порядке.

Налогоплательщики единого налога на вмененный доход определены в ст. 346.28 НК РФ. К ним относятся организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом, и перешедшие на его уплату.

Объектом налогообложения для применения единого налога признается вмененный доход налогоплательщика.

Налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности используют физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности и базовую доходность в месяц (табл. 4).

Таблица 4

Базовая доходность для исчисления ЕНВД по некоторым видам деятельности

Вид предпринимательской деятельности	Физический показатель	Базовая доходность в месяц, руб.
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7 500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7 500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	12 000
Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Площадь стоянки (в кв. м)	50

Оказание автотранспортных услуг	Количество автомобилей, используемых для перевозки пассажиров и грузов	6 000
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала, (в кв. м)	1 800
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговые залы, и розничная торговля, осуществляемая через объекты нестационарной торговой сети	Торговое место	9 000
Развозная (разносная) торговля (за исключением торговли подакцизными товарами, лекарственными препаратами, изделиями из драгоценных камней, оружием и патронами к нему, меховыми изделиями и технически сложными товарами бытового назначения)	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500
Оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания посетителей, (в кв. м)	1 000
Оказание услуг через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей	Количество работников общественного питания, включая индивидуального предпринимателя	4 500

Базовая доходность – условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской

деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода.

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты К1 и К2.

К1 – это устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем периоде. Коэффициент-дефлятор определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

К2 – это корректирующий коэффициент, учитывает ассортимент товара (работы, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, фактический период времени осуществления деятельности, особенности места ведения предпринимательской деятельности, и др. Значения коэффициента К2 определяются субъектами РФ на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно.

Изменение суммы единого налога, произошедшее вследствие изменения величин корректирующих коэффициентов, возможно только с начала следующего налогового периода.

В случае если в течение налогового периода у налогоплательщика произошло изменение физического показателя, налогоплательщик при исчислении суммы единого налога учитывает указанное изменение.

Налоговым периодом по данному налогу признается квартал.

Ставка единого налога устанавливается в размере 15 % величины вмененного дохода.

Уплата единого налога на вмененный доход производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается на сумму:

1) страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний,

уплаченных (в пределах исчисленных сумм) в данном налоговом периоде в соответствии с законодательством Российской Федерации при выплате налогоплательщиком вознаграждений работникам;

2) расходов по выплате в соответствии с законодательством Российской Федерации пособия по временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний);

3) платежей (взносов) по договорам добровольного личного страхования.

При этом сумма единого налога не может быть уменьшена на сумму указанных в настоящем пункте расходов более чем на 50 %.

Индивидуальные предприниматели, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, уменьшают сумму единого налога на уплаченные страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования в фиксированном размере.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Вопросы для самоконтроля

1. Что понимается под вмененным доходом?
2. В отношении каких видов предпринимательской деятельности используется система налогообложения на вмененный доход?
3. Для чего применяют корректирующие коэффициенты базовой доходности?
4. В каких случаях единый налог не применяется?
5. Каким образом ведется учет показателей, необходимых для исчисления налога на вмененный доход, при осуществлении нескольких видов предпринимательской деятельности?
6. Что признается налоговой базой для исчисления единого налога на вмененный доход?

4.4. Единый сельскохозяйственный налог

Организации, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, не уплачивают: налог на прибыль организаций; налог на добавленную стоимость (за исключением налога на

добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ и Таможенным кодексом РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ).

Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога индивидуальными предпринимателями предусматривает замену уплаты налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности); НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ); налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности. Уплата иных налогов и сборов) осуществляется в соответствии с общим режимом налогообложения.

Кроме того, плательщики единого сельскохозяйственного налога не освобождаются от обязанностей налоговых агентов и в связи с этим продолжают перечислять подоходный налог с суммы оплаты труда работников, а также уплачивают страховые взносы в соответствии с законодательством Российской Федерации о социальном обеспечении.

Плательщиками единого сельскохозяйственного налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями (к ним относятся также градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйства). В общем доходе таких производителей доля от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, должна составлять не менее 70 %.

Не вправе переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога:

- 1) организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- 2) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;
- 3) организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса;
- 4) бюджетные учреждения.

Переход на систему налогообложения для сельскохозяйственных производителей осуществляется налогоплательщиками в заявительном порядке.

В период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году, с которого налогоплательщики изъявили желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, ими подается в налоговый орган по месту их нахождения (месту жительства) заявление по установленной форме. При этом налогоплательщики в заявлении указывают данные о доле дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг), полученном ими по итогам календарного года. По результатам рассмотрения заявлений налоговый орган в месячный срок со дня их поступления в письменной форме уведомляет налогоплательщиков о возможности либо о невозможности применения системы налогообложения для сельскохозяйственных производителей.

Объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

В качестве доходов признаются доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также внереализационные доходы. Та и другая группа доходов определяется в соответствии со ст. 249 и 250 НК РФ гл. 25 НК РФ (как по налогу на прибыль организаций). Кроме того, при определении объекта налогообложения не учитываются те же доходы, что и при налогообложении прибыли (ст. 251 НК РФ).

Для индивидуальных предпринимателей объектом налогообложения являются доходы от предпринимательской деятельности, уменьшенные на величину расходов.

Датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках или в кассу организации, а также получения имущества (имущественных прав), т. е. используется кассовый метод.

При определении объекта налогообложения налогоплательщики уменьшают полученные ими доходы на следующие расходы:

- 1) расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств;
- 2) расходы на приобретение нематериальных активов;
- 3) расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);
- 4) арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;

5) материальные расходы;

6) расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности;

7) расходы на обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

8) суммы НДС по приобретаемым товарам (работам и услугам);

9) суммы процентов, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

10) расходы на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством РФ;

11) расходы на командировки и другие расходы, перечисленные в п. 2 ст. 246.5 НК.

Расходы на приобретение имущественных прав на земельные участки учитываются в составе расходов равномерно в течение срока, определенного налогоплательщиком, но не менее семи лет. Суммы расходов учитываются равными долями за отчетный и налоговый периоды.

Налоговой базой по единому сельскохозяйственному налогу признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. Доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налогоплательщики имеют право уменьшить исчисленную ими за налоговый период налоговую базу по единому сельскохозяйственному налогу на сумму убытков, полученных ими по итогам предыдущих налоговых периодов применения данного специального налогового режима.

Сумма не учтенных налогоплательщиками при исчислении налоговой базы за налоговый период убытков подлежит переносу на будущее. Перенос убытков может быть осуществлен

налогоплательщиками не более чем на десять очередных налоговых периодов, следующих за налоговым периодом, по итогам которого впервые получены убытки. В этих целях убытки, полученные налогоплательщиками за каждый очередной налоговый период из десяти следующих за налоговым периодом, по итогам которого впервые были получены убытки, суммируются ими с остатком ранее не перенесенных убытков.

Убыток, полученный налогоплательщиком при применении иных режимов налогообложения, не принимается при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога. Убыток, полученный при уплате единого сельскохозяйственного налога, не принимается при переходе на иные режимы налогообложения.

Налоговым периодом по единому сельскохозяйственному налогу признается календарный год, а отчетным периодом – полугодие (ст. 346.7 НК РФ).

Налоговая ставка устанавливается в размере 6 %.

По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа единого сельскохозяйственного налога исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия. По итогам налогового периода авансовые платежи засчитываются в счет уплаты единого сельскохозяйственного налога.

Уплачиваются авансовые платежи и единый сельскохозяйственный налог по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) в срок не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом и не позднее 31 марта по итогам истекшего налогового периода. Налоговые декларации представляются налогоплательщиками в налоговые органы в те же самые сроки, что и уплата налога.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Дайте определение специального налогового режима.
2. Уплата единого сельскохозяйственного налога – это право ли обязанность плательщика?
3. Каковы условия перевода на уплату единого сельскохозяйственного налога?

4. Перечислите налоги и сборы, заменяемые единым сельскохозяйственным налогом.

5. Охарактеризуйте объекты налогообложения единым сельскохозяйственным налогом.

6. Какие расходы учитываются при исчислении единого сельскохозяйственного налога?

ГЛАВА 5 РЕГИОНАЛЬНЫЕ И МЕСТНЫЕ НАЛОГИ И НЕКОТОРЫЕ ДРУГИЕ ПЛАТЕЖИ

5.1. Налог на имущество организаций

Концепция имущественных налогов предусматривает постепенный переход к налогообложению недвижимости, т. е. земли и имущественных объектов, прочно связанных с землей и относящихся к недвижимому имуществу в соответствии с ГК РФ. Одним из этапов перехода на налогообложение недвижимости является налог на имущество организаций, предусмотренный главой 30 НК РФ «Налог на имущество организаций». Она введена в действие с 1 января 2004 г. Налог на имущество организаций является региональным налогом и вводится в действие законами субъектов Российской Федерации.

К *налогоплательщикам* налога на имущество организаций отнесены (ст. 373 НК РФ):

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность на территории Российской Федерации. Иностранные организации, которые не имеют постоянного представительства в Российской Федерации, должны уплачивать данный налог в отношении недвижимого имущества, находящегося на территории, на континентальном шельфе или в исключительной экономической зоне Российской Федерации и принадлежащего им на праве собственности.

Те иностранные организации, которые осуществляют свою деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации, уплачивают налог с движимого и недвижимого имущества, находящегося на российской территории. При этом постоянным представительством иностранной организации согласно ст. 306 НК РФ признается филиал, представительство, бюро или иное место регулярного осуществления предпринимательской деятельности на территории РФ. Таким образом, понятие «постоянное представительство» имеет не организационно-правовое, а «налоговое» значение, идентифицирующее предпринимательскую деятельность иностранной организации на российской территории, при ведении

которой возникает обязанность названной организации уплачивать налог на имущество.

Не включены в перечень налогоплательщиков филиалы и обособленные подразделения, поскольку они не являются самостоятельными плательщиками налога на имущество, а также организации, применяющие специальные налоговые режимы.

Понятие обособленного подразделения содержится в ст. 11 НК РФ. Согласно данной норме под обособленным подразделением организации понимается любое территориально обособленное от нее подразделение, по местонахождению которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Не признаются налогоплательщиками организации, являющиеся организаторами XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, лица, являющиеся маркетинговыми партнерами Международного олимпийского комитета.

Кроме того не являются налогоплательщиками конфедерации, национальные футбольные ассоциации (в том числе Российский футбольный союз), Организационный комитет «Россия-2018», дочерние организации Организационного комитета «Россия-2018», производители медиаинформации FIFA, поставщики товаров (работ, услуг) FIFA, указанные в Федеральном законе «О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», в отношении имущества, используемого ими только в целях осуществления мероприятий, предусмотренных указанным Федеральным законом.

Объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета (ст. 374 НК РФ).

В соответствии с нормами главы 30 НК РФ объектом обложения налогом признается также имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность, за исключением имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд.

Объекты незавершенного строительства тоже являются недвижимым имуществом, но объектами налогообложения они не будут, так как не являются объектами основных средств и учитываются на балансовом счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Не признаются объектами налогообложения:

- земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы). Исключение из числа объектов обложения налогом земельных участков и природных ресурсов обусловлено тем, что пользование ими связано с необходимостью уплаты других налоговых платежей: платы за пользование водными объектами, налога на добычу полезных ископаемых, платежей за пользование лесным фондом, земельного налога;

- имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в РФ;

- объекты, признаваемые объектами культурного наследия (памятниками истории и культуры) народов Российской Федерации федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке;

- ядерные установки, используемые для научных целей, пункты хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ и хранилища радиоактивных отходов;

- ледоколы, суда с ядерными энергетическими установками и суда атомно-технологического обслуживания;

- космические объекты;

- суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов;

- движимое имущество, принятое с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств.

Для иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, объектом налогообложения признается только недвижимое имущество, находящееся на территории России и принадлежащее им на праве собственности.

Налоговая база определяется налогоплательщиками самостоятельно, отдельно в отношении имущества, находящегося по месту нахождения:

- организации (по месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации);

- каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;

- каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;

- в отношении имущества, налоговая база в отношении которого определяется как его кадастровая стоимость;

- облагается по разным налоговым ставкам (в этом случае необходимо вести обособленный учет таких объектов).

Рассмотрим порядок определения налоговой базы, который установлен для российских организаций и для иностранных организаций, осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства, по имуществу, используемому ими в этой деятельности.

Налоговая база для перечисленных плательщиков рассчитывается как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. Для ее расчета складывают величину остаточной стоимости имущества (без учета имущества, налоговая база в отношении которого определяется как кадастровая стоимость) – в отношении имущества, налоговая база в отношении которого определяется как его кадастровая стоимость) на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода. Полученный результат делят на количество месяцев в налоговом периоде, увеличенных на единицу.

Среднегодовая 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.

Для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено. К ним в соответствии с пунктом 17 ПБУ 6/01 относятся следующие объекты:

- объекты жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и другим);
- объекты внешнего благоустройства;
- объекты лесного хозяйства;
- объекты дорожного хозяйства;
- специализированные сооружения судоходной обстановки;
- продуктивный скот, буйволы, волы и олени;
- многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста.

Также не подлежат амортизации объекты основных средств некоммерческих организаций.

Остаточная стоимость указанных объектов для целей обложения налогом на имущество 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:

$$\begin{array}{l} \text{Остаточная} \\ \text{стоимость} \\ \text{имущества} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Первоначальная} \\ \text{стоимость основных} \\ \text{средств, отраженная} \\ \text{на счетах 01 и 03} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Износ по основ-} \\ \text{ным средствам,} \\ \text{отраженный} \\ \text{на забалансовом} \\ \text{счете 010} \end{array}$$

Начисление износа производится исходя из установленного организацией срока полезного использования основных средств. Для целей налогообложения налогом на имущество организации определяют сумму износа ежемесячно как 1/12 годовой суммы износа.

Необходимо иметь в виду, что налогообложению подлежит остаточная стоимость всех основных фондов, учтенных на балансе предприятия, даже если эти основные фонды не используются в производстве и не эксплуатируются длительное время.

Для объектов недвижимого имущества, которые находятся на территориях разных субъектов Российской Федерации, в частности для таких объектов, как железная дорога, магистральный трубопровод и других подобных объектов, установлен специальный порядок определения налоговой базы. Налоговая база по этим объектам должна определяться отдельно в бюджет каждого из субъектов РФ в пропорциональной доле от балансовой стоимости объекта недвижимого имущества, находящегося на территории соответствующего субъекта.

Исключение составляет лишь движимое имущество. Это имущество, в соответствии со статьей 376 НК РФ, включается в налоговую базу по месту нахождения организации или обособленного подразделения, которое имеет отдельный баланс (если это имущество находится на балансе данного подразделения). Следовательно, по местонахождению обособленного подразделения организации, не имеющего отдельного баланса, налоговая база исчисляется в отношении основных средств, относящихся к недвижимому имуществу (зданий, сооружений). Другие основные средства, находящиеся в обособленном подразделении, будут включаться в налоговую базу для целей налогообложения по местонахождению организации.

В том случае, когда имущество используется одновременно в деятельности, облагаемой и не облагаемой налогом, сумма налога рассчитывается не со всей стоимости основных средств, а только с ее части. Для этого остаточную стоимость таких основных средств можно распределить:

- пропорционально занимаемой ими площади;
- исходя из удельного веса доходов, полученных от облагаемой и не облагаемой налогом деятельности, в общих доходах.

При этом обязательным условием является организация и ведение раздельного учета налогооблагаемой и необлагаемой деятельности.

Для объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, налоговой базой является кадастровая стоимость этих объектов по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Статьей 381 НК РФ установлен перечень льгот по налогу на имущество организаций. Можно выделить два вида льгот.

1. Полное освобождение от уплаты налога, при котором льгутируется все имущество. При этом назначение или фактическое использование такого имущества значения не имеют.

К таким организациям относятся:

а) специализированные протезно-ортопедические предприятия, специализирующиеся на производстве протезно-ортопедической продукции. Имущество организаций, занимающихся на основании лицензии терапевтической стоматологией, ортопедической стоматологией (протезированием), ортопедической и медицинской статистикой, облагается налогом на имущество в общеустановленном порядке;

б) коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации;

в) государственные научные центры. Научной организацией признается юридическое лицо независимо от организационно-правовой формы и формы собственности, а также общественное объединение научных работников, осуществляющие в качестве основной научную и (или) научно-техническую деятельность, а также подготовку научных работников (Федеральный закон от 23 августа 1996 года № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике»). Если научная организация имеет уникальное опытно-экспериментальное оборудование, располагает научными работниками и специалистами высокой квалификации и такая научная и (или) научно-техническая деятельность получила международное признание, то Правительство Российской Федерации может присвоить ей статус государственного научного центра. На государственные научно-технические центры данная льгота не распространяется.

2. Освобождение от уплаты налога в отношении отдельных видов имущества, источника финансирования на содержание или использования данного имущества.

Эту льготу вправе применять следующие организации:

а) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы – в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций. Уголовно-исполнительная система Российской Федерации включает в себя: учреждения, исполняющие

наказания; территориальные органы уголовно-исполнительной системы; центральный орган уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции РФ, следственные изоляторы, предприятия, специально созданные для обеспечения деятельности уголовно-исполнительной системы, научно-исследовательские, проектные, лечебные, учебные и иные учреждения;

б) религиозные организации – в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности. Указанная льгота распространяется на предприятия, имеющие статус некоммерческих организаций согласно Федеральным законам от 26 сентября 1997 года № 125-ФЗ «О свободе совести и о религиозных объединениях» (далее Федеральный закон № 125-ФЗ) и от 12 января 1996 года № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», то есть не ставящих в качестве основной цели своей деятельности извлечение прибыли и не распределяющих полученную прибыль между участниками.

в) общероссийские общественные организации инвалидов – при соблюдении определенных условий.

Льготу по налогу на имущество предоставляют:

– общероссийским общественным организациям инвалидов (в том числе созданным как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов, – в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности;

– организациям, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов. При условии, что среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 %. Льгота предоставляется в отношении имущества, используемого указанными организациями для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых), а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ (по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

– учреждениям, 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;

г) 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;

д) организации – в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством РФ порядке. К ним относятся объекты недвижимого имущества и связанные с ними произведения живописи, скульптуры, декоративно-прикладного искусства, объекты науки и техники и иные предметы материальной культуры, обладающие историко-архитектурной, художественной, научной и мемориальной ценностью, имеющие особое значение для истории и культуры России. Они подразделяются на следующие виды: памятники, ансамбли, достопримечательные места.

В России ведется Единый государственный реестр памятников истории и культуры народов Российской Федерации, содержащий сведения об объектах культурного наследия. Собственнику объекта культурного наследия, включенного в реестр, соответствующим органом охраны объектов культурного наследия выдается паспорт объекта культурного наследия. В указанный паспорт вносятся сведения, составляющие предмет охраны данного объекта культурного наследия, и иные сведения, содержащиеся в реестре. Паспорт объекта культурного наследия является одним из обязательных документов, представляемых в орган, осуществляющий государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, при осуществлении сделок с объектом культурного наследия. Таким образом, организациям для получения указанной льготы необходимо иметь паспорт от органа охраны объектов культурного наследия,

который подтверждает, что данный объект признан памятником истории и культуры федерального значения;

е) организации – в отношении ядерных установок, используемых ими для научных целей, пунктов хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилищ радиоактивных отходов;

ж) организации – в отношении ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания;

з) 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 Российской Федерации. Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 года № 504 утвержден Перечень имущества, относящегося к железнодорожным путям общего пользования, федеральным автомобильным дорогам общего пользования, магистральным трубопроводам, линиям электропередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов, в отношении которых организации освобождаются от обложения налогом на имущество организаций;

и) организации – в отношении космических объектов. Статьей 17 Закона Российской Федерации от 20 августа 1993 года № 5663-1 «О космической деятельности» определено, что космические объекты Российской Федерации подлежат регистрации и должны иметь маркировку, удостоверяющую их принадлежность Российской Федерации.

В соответствии со статьей 130 ГК РФ космические объекты относятся к категории недвижимых вещей и соответственно права собственности на эти объекты подлежат государственной регистрации. Таким образом, если организации имеют в собственности космические объекты, право собственности на которые подтверждено государственной регистрацией, то такие объекты не облагаются налогом на имущество.

Следует отметить, что перечень льгот, установленных статьей 381 НК РФ, не является исчерпывающим. Вводя налог на своей территории, законодательные органы субъектов Российской Федерации могут устанавливать дополнительные налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками (п. 2 ст. 372 НК РФ).

Налоговые ставки по налогу на имущество организаций, в соответствии со статьей 380 НК РФ, устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2 процента. Ставки могут быть дифференцированы в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения, законодательными органами субъектов РФ.

Порядок исчисления и уплаты налога. Согласно ст. 382 Налогового кодекса РФ, сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период.

Налоговым периодом признается календарный год, а отчетными периодами признаются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

По итогам каждого отчетного периода (квартала, полугодия, 9 месяцев) организация исчисляет авансовый платеж по налогу на имущество. Авансовые платежи по налогу на имущество уплачиваются в отношении:

- имущества, которое находится на балансе по месту нахождения российской организации, – в бюджет по месту нахождения организации;

- объектов недвижимого имущества, которые входят в состав Единой системы газоснабжения (Федеральный закон от 31 марта 1999 года № 69-ФЗ «О газоснабжении в Российской Федерации»), – в бюджеты субъектов Российской Федерации;

- объектов недвижимого имущества иностранной организации – в бюджет по месту нахождения объекта недвижимого имущества.

Сумма авансового платежа по налогу рассчитывается как одна четвертая произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества за отчетный период.

При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной за год, и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение года.

Описанный порядок расчета налога на имущество применяется российскими организациями и иностранными организациями, имеющими на территории России постоянные представительства.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений. Налог платят 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 (одной четвертой средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период, в отношении каждого обособленного подразделения (ст. 384 Налогового кодекса РФ).

Если у обособленного подразделения организации отдельный баланс отсутствует, то уплата налога и авансовых платежей по налогу за движимое имущество указанного подразделения должна производиться по месту нахождения организации, а за недвижимое имущество – уплата производится организацией по месту нахождения имущества.

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. Сумма налога определяется как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, на которой расположены эти объекты недвижимого имущества, и налоговой базы (одной четвертой средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период, в отношении каждого объекта недвижимого имущества.

При этом организация, в собственности которой находится подлежащее налогообложению недвижимое имущество, обязана встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе по местонахождению принадлежащего ей недвижимого имущества и транспортных средств (п. 1 ст. 83 Налогового кодекса РФ).

Организации, использующие одно и то же имущество как в обычных видах деятельности, так и в переведенных на уплату ЕНВД, платят налог только с части стоимости имущества. Эта часть пропорциональна выручке от деятельности, облагаемой ЕНВД, к общей выручке организации. Методика расчета налоговой базы, сумм налога и порядок его уплаты традиционные. Если организация прекратила деятельность, облагаемую единым налогом на вмененный доход, то необходимо по итогам отчетного периода заплатить налог с имущества, использовавшегося в этой деятельности.

Иностранские организации, которые не имеют постоянного представительства в Российской Федерации, рассчитывают сумму авансового платежа по налогу по истечении отчетного периода как одну четвертую инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженную на соответствующую налоговую ставку (п. 5 ст. 382 НК РФ). Указанные организации уплачивают налог и авансовые платежи по налогу в бюджет по местонахождению объекта недвижимого имущества (п. 6 ст. 383 НК РФ).

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности на объект недвижимого имущества, исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении данного объекта недвижимого имущества производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный объект недвижимого имущества находился в собственности налогоплательщика, к числу месяцев в налоговом (отчетном) периоде (п. 5 ст. 382 НК РФ).

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ. При этом законами субъектов РФ может быть установлено право для отдельных категорий плательщиков не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение года.

Порядок и сроки уплаты. Организации обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периодов представлять в налоговые органы налоговые расчеты по авансовым платежам и налоговую декларацию по налогу на имущество (ст.386 НК РФ).

Налоговые расчеты по авансовым платежам и налоговую декларацию по налогу на имущество организации представляют в следующие налоговые органы:

- по местонахождению российской организации;
- по месту постановки на учет в налоговых органах постоянно представительства иностранной организации;
- по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс;
- по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества (в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога).

Налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу на имущество организаций представляются не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода. То есть последним днем представления налоговых расчетов по авансовым платежам по налогу на имущество будут:

- за I квартал – 30 апреля;
- за полугодие – 30 июля;
- за 9 месяцев – 30 октября.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков (п. 1 ст. 386 НК РФ).

В хозяйственной практике многие организации используют арендованные основные средства, что обуславливает необходимость изучения особенностей налогообложения имущества, участвующего в этих операциях.

Плательщиком налога на имущество является балансодержатель объекта основных фондов. Поэтому и обязанность предприятия по уплате налога будет зависеть от того, учтено имущество на балансе данного предприятия или нет.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н) учет у предприятия-арендатора ведется следующим образом.

Имущество, находящееся в режиме текущей аренды без дальнейшего перехода права собственности, учитывается на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства». А имущество в долгосрочной аренде с дальнейшим переходом права собственности числится на балансовом счете 01 «Основные средства», субсчет «Арендованное имущество».

Имущество, взятое в лизинг и учитываемое по условиям договора на балансе лизингодателя, числится на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства». Имущество, взятое в лизинг и учитываемое по условиям договора на балансе лизингополучателя (арендатора), учитывается на балансовом счете 01 «Основные средства», субсчет «Арендованное имущество».

Таким образом, из представленной схемы учета видно, что предприятие-арендатор включает в налогооблагаемую базу следующие объекты:

- основные фонды, взятые в аренду с правом выкупа;
- имущество, взятое в лизинг, если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя.

Что касается имущества, сданного в аренду, то в этом случае возможны две схемы учета в зависимости от условий договора аренды:

- на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности». Данный счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений предприятия в материальные ценности, предоставляемые за плату по договору аренды во временное владение и пользование;
- на счете 011 «Основные средства, сданные в аренду», если по условиям договора аренды имущество должно учитываться на балансе арендатора.

У предприятия-арендодателя в облагаемую базу включается имущество, переданное в аренду и учитываемое по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Следовательно, обязанность по уплате налога на имущество при арендных операциях зависит от точности и корректности формулировок договора аренды.

То есть предприятию необходимо при заключении данных договоров четко определять, какой именно тип арендного договора заключается и на балансе какого предприятия будет учитываться данное имущество.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Что является объектом налогообложения налогом на имущество у российских и иностранных организаций?
2. Каким образом определяется среднегодовая стоимость имущества организации в целях обложения налогом на имущество?
3. Опишите порядок исчисления и уплаты налога на имущество и авансовых платежей по нему.
4. Перечислите основные льготы по налогу на имущество организаций и укажите условия их применения.
5. Какова специфика уплаты налога на имущество по арендованным основным средствам?

5.2. Транспортный налог

Транспортный налог взимается в соответствии с положениями главы 28 Налогового кодекса РФ.

Транспортный налог является региональным налогом и вводится на территории конкретного субъекта РФ соответствующим законом субъекта РФ. Законодательные (представительные) органы субъекта РФ уполномочены определять ставку налога в пределах, установленных ст. 361 НК РФ, порядок и сроки его уплаты.

Плательщиками транспортного налога признаются российские и иностранные юридические и физические лица, лица без гражданства, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства, облагаемые этим налогом. К государственным регистрирующим органам относятся ГИБДД, Государственный технический надзор, морские порты и др.

В некоторых случаях, наличие права собственности на автомобильный транспорт, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу не является основанием для уплаты налога. К примеру, юридические лица и индивидуальные предприниматели, осуществляющие торговлю транспортными средствами, не регистрируют транспортные средства, предназначенные для продажи. Поскольку транспортные средства, приобретенные для перепродажи, не подлежат госрегистрации, они не подпадают под налогообложение транспортным налогом.

По транспортным средствам, зарегистрированным на физических лиц, приобретенным и переданным ими на основании

доверенности на право владения и распоряжения транспортным средством до 29 июля 2002 г., налогоплательщиком является лицо, указанное в такой доверенности (ст. 357 НК РФ). Для того чтобы налогоплательщиком было признано лицо, указанное в доверенности, гражданин, на которого зарегистрировано транспортное средство, должен представить в налоговый орган соответствующее уведомление.

Признание юридических лиц налогоплательщиками производится на основании сведений о транспортных средствах и лицах, на которые эти транспортные средства зарегистрированы, поступивших в налоговые органы от органов, осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств.

Не признаются налогоплательщиками (до 1 января 2017г.): лица, являющиеся организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в городе Сочи, в отношении транспортных средств, принадлежащих им на праве собственности и используемых в связи с организацией и проведением Олимпиады и развитием города Сочи как горноклиматического курорта.; лица, являющиеся маркетинговыми партнерами Международного олимпийского комитета, – в отношении транспортных средств, принадлежащих им на праве собственности и используемых исключительно в связи с организацией и (или) проведением Олимпиады и развитием города Сочи как горноклиматического курорта.

Объектами обложения транспортным налогом признаются транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации (ст.358 НК РФ). Они представлены следующими группами:

- 1) наземные транспортные средства;
- 2) водные транспортные средства;
- 3) воздушные транспортные средства.

К наземным транспортным средствам, являющимся объектами налогообложения транспортным налогом, относятся легковые и грузовые автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы, другие самоходные машины, а также механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, снегоходы и мотосани. Перечень наземных транспортных средств является открытым.

Регистрация автомототранспортных средств и других видов самоходной техники осуществляется в соответствии с порядком, установленным Постановлением Правительства Российской Федерации от 12 августа 1994 г. № 938 «О государственной регистрации автомототранспортных средств и других видов самоходной техники на территории Российской Федерации». Согласно данному Постановлению подлежат регистрации автомототранспортные средства, тракторы, самоходные дорожно-строительные и иные машины с рабочим объемом двигателя внутреннего сгорания более 50 куб. см и максимальной конструктивной скоростью более 50 км/ч. Обязанность по регистрации транспортных средств возложена на их владельцев и должна быть проведена в течение 10 суток после приобретения, таможенного оформления, снятия с регистрационного учета транспортных средств, замены номерных агрегатов либо возникновения иных обстоятельств, потребовавших изменения регистрационных данных.

В перечень наземных транспортных средств для целей налогообложения не входят троллейбусы, железнодорожные и трамвайные локомотивы, рельсовый подвижной состав, прицепы и полуприцепы автомобильные и тракторные, вагоны железнодорожные специализированные и переоборудованные, основным назначением которых является выполнение производственных или хозяйственно-бытовых функций, а не перевозка грузов и людей (передвижные электростанции, передвижные трансформаторные установки, передвижные мастерские, вагоны-лаборатории, передвижные диагностические установки, вагоны-дома, передвижные кухни, столовые, магазины, душевые, клубы, конторы и т. п.). Они считаются передвижными предприятиями соответствующего назначения, а не транспортными средствами. Эти передвижные объекты рассматриваются как аналоги соответствующих стационарных предприятий, то есть как здания и оборудование и не облагаются транспортным налогом.

К водным транспортным средствам, облагаемым транспортным налогом, причислены теплоходы, яхты, парусные суда, катера, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые) суда. Причем перечень водных транспортных средств является открытым.

Государственная регистрация водных транспортных средств осуществляется в соответствии со ст.17 Кодекса внутреннего

водного транспорта, Кодексом торгового мореплавания Российской Федерации. Порядок государственной регистрации водных транспортных средств установлен Приказами Минтранса России от 26 сентября 2001 г. № 144 и от 29 ноября 2000 г. № 145, а также Приказом Минобороны России от 4 декабря 2000 г. № 570.

К воздушным транспортным средствам, являющимся объектами налогообложения по транспортному налогу, относятся самолеты, вертолеты и иные воздушные транспортные средства. Этот перечень также является открытым.

Государственная регистрация в отношении воздушных транспортных средств (самолеты, вертолеты и иные воздушные транспортные средства) осуществляется согласно ст. 33 Воздушного кодекса Российской Федерации, который был утвержден Федеральным законом от 19 марта 1997 г. № 60-ФЗ. Гражданские воздушные суда подлежат государственной регистрации в государственном реестре гражданских воздушных судов Российской Федерации.

Главой 28 НК РФ предусмотрены два варианта освобождения налогоплательщиков от обязанности по уплате транспортного налога.

Во-первых, в ст.356 НК РФ предусматривается возможность установления налоговых льгот на региональном уровне – в законах субъектов Российской Федерации по транспортному налогу (в дополнение к льготам, перечисленным в гл.28 НК РФ).

Во-вторых, в п.2 ст.358 НК РФ приведен перечень транспортных средств, которые не признаются объектами налогообложения по транспортному налогу. Этот перечень является закрытым. Транспортные средства, не подлежащие обложению транспортным налогом, согласно Налоговому кодексу РФ, подразделяются на девять категорий.

1. Весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 лошадиных сил.

2. Автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке.

3. Промысловые морские и речные суда.

Чтобы воспользоваться освобождением от транспортного налога по данному основанию, налогоплательщику необходимо подтвердить, что судно соответствует понятию «промысловое морское судно» или «промысловое речное судно».

Под судами рыбопромыслового флота понимаются обслуживающие рыбопромысловый комплекс суда, используемые для промысла водных биологических ресурсов (добывающие), а также приемно-транспортные, вспомогательные (обрабатывающие) суда и суда специального назначения (п.2 ст.7 Кодекса торгового мореплавания РФ).

4. Пассажиры и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок.

Под деятельностью по осуществлению пассажирских и (или) грузовых перевозок следует понимать деятельность по перевозке пассажиров, багажа, грузов или почты на основании договоров перевозки в соответствии с гл.40 Гражданского кодекса Российской Федерации.

5. Тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции.

6. Транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба.

К числу таких структур относятся Министерство внутренних дел РФ, Министерство обороны РФ, Государственная противопожарная служба Министерства РФ по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации стихийных бедствий, Федеральная служба безопасности РФ, Федеральная служба охраны РФ, Служба внешней разведки РФ и другие федеральные органы власти, в которых предусмотрена военная или приравненная к ней служба.

7. Транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом.

8. Самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы.

9. Суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.

Порядок определения налоговой базы установлен ст.359 НК РФ. Особенности ее формирования зависят от вида транспортного средства (табл. 5).

Таблица 5

Налоговая база по видам транспортных средств

Вид транспортного средства	Единицы измерения налоговой базы
Транспортные средства, имеющие двигатели (за исключением воздушных транспортных средств с реактивными двигателями)	Мощность двигателя в лошадиных силах
Водные несамоходные (буксируемые) транспортные средства, для которых определяется валовая вместимость	Валовая вместимость в регистровых тоннах
Водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателя или в отношении которых не определяется валовая вместимость	Единица транспортного средства
Воздушные транспортные средства с реактивным двигателем	Паспортная статистическая тяга реактивного двигателя в килограммах силы

Величина мощности указывается в технической документации транспортного средства (например, в свидетельстве о регистрации транспортных средств на территории РФ). В случае если в технической документации на транспортное средство мощность двигателя указана в метрических единицах мощности (кВт), то соответствующий пересчет во внесистемные единицы мощности (лошадиные силы) осуществляется путем умножения мощности двигателя, выраженной в кВт, на множитель, равный 1,35962 (переводной коэффициент – 1 кВт = 1,35962 л. с.). При этом при пересчете во

внесистемные единицы мощности (лошадиные силы) округление производится с точностью до второго знака после запятой. Например, водное транспортное средство (катер) имеет мощность двигателя в метрических единицах мощности 155,0 кВт, мощность двигателя в лошадиных силах составит 210,74 л.с. (155 x 1,35962).

По транспортным средствам, имеющим двигатели, налоговая база определяется отдельно по каждому транспортному средству. По водным и воздушным транспортным средствам, не имеющим двигателей или по которым не определяется валовая вместимость, налоговая база исчисляется по видам (категориям) транспортных средств.

Налоговые ставки. Базовые налоговые ставки транспортного налога (ст.361 НК РФ) дифференцированы в зависимости от вида транспортного средства (таблица 6). Они установлены в рублях и применяются в расчете:

- на одну лошадиную силу (в отношении наземных, водных и воздушных транспортных средств, имеющих двигатели);

- паспортную статистическую тягу реактивного двигателя (в отношении воздушных транспортных средств с реактивным двигателем);

- одну регистровую тонну (в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость);

- единицу транспортного средства (в отношении других водных и воздушных транспортных средств, не имеющих двигателей).

Конкретные ставки транспортного налога в каждом регионе Российской Федерации устанавливаются законами субъектов РФ. При этом базовые налоговые ставки, предусмотренные Налоговым кодексом РФ, могут быть как увеличены, так и уменьшены органами власти субъектов РФ, но не более чем в десять раз (п. 2 ст. 361 НК РФ). Однако данное ограничение не применяется в отношении легковых автомобилей с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) до 150 л. с. (до 110,33 кВт) включительно.

В соответствии с п.3 ст.361 НК РФ субъектам РФ разрешено устанавливать каждой категории транспортных средств, с учетом количества лет с года выпуска транспортных средств, и/или их экологического класса. Количество лет, прошедших с года выпуска, определяется по состоянию **на 1 января текущего года** в календарных годах с года, следующего за годом выпуска транспортного средства.

Базовые ставки по транспортному налогу

Наименование объекта налогообложения	Базовая 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
Грузовые автомобили 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

Порядок исчисления налога. Сумма транспортного налога, подлежащая уплате, исчисляется за налоговый период. Налоговым периодом признается календарный год. Для налогоплательщиков – юридических лиц устанавливаются отчетные периоды и предусматривается уплата авансовых платежей по транспортному налогу. Отчетными периодами для налогоплательщиков, являющихся организациями, признаются первый квартал, второй квартал, третий квартал. При установлении налога законодательные (представительные) органы

субъектов РФ вправе не устанавливать отчетные периоды. 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, являющимися организациями, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, подлежащих уплате в течение налогового периода.

Исчисление суммы налога производится с учетом повышающего коэффициента:

1,1 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов до 5 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло от 2 до 3 лет;

1,3 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов до 5 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло от 1 года до 2 лет;

1,5 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов до 5 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 1 года;

2 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 5 миллионов до 10 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 5 лет;

3 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 10 миллионов до 15 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 10 лет;

3 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 15 миллионов рублей, с года выпуска которых прошло не более 20 лет.

При этом исчисление сроков, указанных в настоящем пункте, начинается с года выпуска соответствующего легкового автомобиля.

Порядок расчета средней стоимости легковых автомобилей для целей настоящей главы определяется федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере торговли. Перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов рублей размещается ежегодно не позднее 1 марта на официальном сайте указанного органа в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет».

Налогоплательщики – юридические лица исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

Налог может уплачиваться одновременно по итогам налогового периода либо путем уплаты авансовых платежей в течение года с последующим перерасчетом по итогам года. Это определяется законами субъектов РФ. Окончательная сумма налога рассчитывается только по окончании налогового периода, так как в середине года нельзя точно определить количество полных месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика.

Налогоплательщики – юридические лица рассчитывают сумму налога и сумму авансового платежа по налогу самостоятельно. А за налогоплательщиков – физических лиц налог исчисляется налоговыми органами. При исчислении суммы транспортного налога они пользуются сведениями, которые поступают от органов, осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации. В соответствии со ст.363 НК РФ налоговые органы должны вручить физическому лицу уведомление об уплате налога. Направление налогового уведомления допускается не более чем за 3 налоговых периода, предшествующих календарному году направления. Срок уплаты налога не может быть установлен ранее 1 ноября года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сроки уплаты налога. Согласно п.1 ст.363 НК РФ исчисленная сумма транспортного налога уплачивается по месту государственной регистрации транспортных средств. Законами субъектов Российской Федерации должны быть установлены не только сроки авансовых платежей по транспортному налогу в течение года, но и сроки уплаты оставшейся суммы транспортного налога (с учетом уже уплаченных авансовых платежей).

Формами отчетности по транспортному налогу являются налоговая декларация и налоговый расчет по авансовым платежам. Форма налоговой декларации утверждается Министерством финансов РФ. В соответствии с п.1 и п.2 ст.363.1 НК РФ организации обязаны представить в налоговые органы декларацию и налоговый расчет по авансовым платежам по месту нахождения транспортных

средств, которое определяется по месту их государственной регистрации. Для налогоплательщиков – юридических лиц установлены следующие сроки представления налоговой отчетности по транспортному налогу:

– налоговой декларации – не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков;

– налоговый расчет по авансовым платежам – не позднее последнего числа месяца, следующего за отчетным периодом.

На физических лиц – владельцев транспортных средств налоговым законодательством не возложена обязанность по составлению и представлению в налоговые органы декларации по транспортному налогу.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Охарактеризуйте плательщиков транспортного налога и органы, предоставляющие сведения для расчета налога.

2. Что является объектом налогообложения по транспортному налогу и какие транспортные средства освобождены от налогообложения в соответствии с федеральным законодательством?

3. Как определяется налоговая база по различным категориям транспортных средств?

4. Каков общий порядок исчисления транспортного налога?

5. В чем заключаются особенности налогообложения транспортным налогом физических лиц?

5.3. Налог на игорный бизнес

С 1 января 2004 г. в Российской Федерации вступила в силу глава 29 «Налог на игорный бизнес» Налогового кодекса РФ.

С 1 июля 2009 г. любая игорная деятельность, за исключением букмекерских контор и тотализаторов, может осуществляться только в четырёх специальных игорных зонах – в Калининградской области («Янтарная»), Алтайском («Сибирская монета») и Приморском краях («Приморье»), а также на границе Ростовской области и Краснодарского края («Азов-Сити»).

В статье 364 Налогового кодекса РФ даны определения понятий, используемых при исчислении налога на игорный бизнес.

Игорный бизнес – предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями или индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари, не являющаяся реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг.

Игровое поле – специальное место на игровом столе, оборудованное в соответствии с правилами азартной игры, где проводится азартная игра с любым количеством участников и только с одним представителем организатора игорного заведения, участвующим в указанной игре.

Налогоплательщиками налога на игорный бизнес признаются организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Объектами налогообложения при исчислении налога на игорный бизнес признаются:

- игровой стол;
- игровой автомат;
- процессинговый центр тотализатора;
- процессинговый центр букмекерской конторы;
- пункт приема ставок тотализатора;
- пункт приема ставок букмекерской конторы.

Каждый из вышеперечисленных объектов налогообложения подлежит регистрации в налоговом органе по месту установки этого объекта не позднее, чем за 2 рабочих дня до даты установки объекта. Датой же регистрации считается день, когда в инспекцию представят соответствующее заявление. Форма такого документа утверждена приказом МНС России от 08.01.2004г. № ВГ-3-22/7. Такое заявление может подать сам налогоплательщик или его представитель, также принимаются заявления, отправленные по почте. В течение 5 дней налоговая инспекция выдаст регистрационные свидетельства. Их копии должны храниться по месту установки объектов налогообложения. Если фирма регистрирует объект налогообложения с опозданием или не сделает этого вовсе, штраф составит трехкратную ставку налога. При повторном нарушении штраф возрастает до шестикратного размера ставки налога, установленной для соответствующего объекта налогообложения.

Регистрация необходима и когда меняется количество объектов налогообложения, делается это также не позже чем за два рабочих

дня до того, как их установят или уберут. Выбывшим объект будет считаться с того момента, когда подано заявление об изменении количества объектов (его рекомендованная форма приведена в приказе МНС России № ВГ-3-22/5) от 08.01.2004 г.

Налоговым периодом по налогу на игорный бизнес признается календарный месяц.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации, так как налог на игорный бизнес относится к региональным налогам, в пределах:

- за один игровой стол – от 25 000 до 125 000 руб.;
- за один игровой автомат – от 1 500 до 7 500 руб.;
- за один процессинговый центр тотализатора – от 25 000 до 125 000 руб.;
- за один процессинговый центр букмекерской конторы – от 25000 до 125000 руб.;
- за один пункт приема ставок тотализатора – от 5000 до 7000 руб.;
- за один пункт приема ставок букмекерской конторы – от 5000 до 7000 руб.

Если региональные власти не определили налоговые ставки не определили, то рассчитывать налог нужно исходя из ставок, установленных п. 2 статьи 369 «Налоговые ставки» Налогового кодекса РФ.

В Ставропольском крае налог действует только в части налогообложения процессингового центра тотализаторов и букмекерских контор. В соответствии с Законом «О ставке налога на игорный бизнес, устанавливаемой в Ставропольском крае» № 14-кз от 30.04.2009 г. она установлена в размере 125 000 руб.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы, установленной по каждому объекту налогообложения, и ставки, установленной для этих объектов. В случае если один игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка налога по указанному игровому столу увеличивается кратно количеству игровых полей.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения ежемесячно не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Форма налоговой декларации утверждается Минфином РФ – Приказ Минфина РФ от 01.11.2004 г. № 97н (в ред. Приказов Минфина РФ от 24.01.05 № 6н, от 16.11.2006 № 147н).

По налогу на игорный бизнес определен особый порядок исчисления налоговой базы при выбытии или поступлении объектов налогообложения в налоговом периоде. Так, при установке нового объекта налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая установленный новый объект) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При установке нового объекта налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и $\frac{1}{2}$ ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При выбытии объектов налогообложения до 15-го числа (включительно) текущего налогового периода сумма налога по этому объекту за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и $\frac{1}{2}$ ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При выбытии объектов налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Дайте определение основных понятий, используемых при исчислении налога на игорный бизнес.
2. Что признается объектом налогообложения по налогу на игорный бизнес?
3. Какие ставки по налогу на игорный бизнес действуют в настоящее время и кто их устанавливает?

5.4. Налог на имущество физических лиц

Налог на имущество физических лиц является местным налогом, который уплачивают собственники имущества, как граждане Российской Федерации, так и иностранные подданные и лица без гражданства. Если имущество находится в общей долевой собственности нескольких физических лиц, налогоплательщиком

признается каждый из них соразмерно его доле в этом имуществе и соответственно делится ответственность по исполнению налогового обязательства.

Механизм налогообложения имущества физических лиц в современной России регулируется положениями Закона РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц», с изменениями и дополнениями. В соответствии с налоговым законодательством РФ *налогоплательщиками* налога на имущество физических лиц являются физические лица – собственники имущества, признаваемого объектом налога. *Объектами налога* на имущество физических лиц, в соответствии с ФЗ РФ № 2003-1, признаются жилые дома, квартиры, дачи, гаражи, иные строения, помещения и сооружения, а также доля в праве общей долевой собственности на названные объекты недвижимости, которые признаются таковыми, согласно статье 130 ГК РФ.

При этом право собственности на вновь создаваемое недвижимое имущество возникает только с момента государственной регистрации данного права в Федеральной службе государственной регистрации, кадастра и картографии, или в Росреестре. До момента государственной регистрации право собственности на объект недвижимости отсутствует, владелец недвижимости не является собственником имущества и это не позволяет признать его соответственно плательщиком налога на имущество.

Наиболее существенные изменения и дополнения в содержание ФЗ РФ №2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» были внесены Федеральным законом от 17 июля 1999 г. № 168-ФЗ. В соответствии с данным законодательным актом, вместо одной максимальной (пропорциональной) ставки налога в размере 1 % была установлена простая прогрессия предельных налоговых ставок с соответствующим поразрядным делением налогооблагаемой стоимости имущества. В результате новая максимальная налоговая ставка 2,0 %, определенная положениями ФЗ РФ № 168, была приведена в соответствие с размером действовавшей в то время в России предельной ставки налога на имущество предприятий (ст. 6 Закона РФ «О налоге на имущество предприятий»).

С 1 января 2000 г. ставки налога на имущество физических лиц устанавливаются нормативными правовыми актами представительными органами местного самоуправления (решением

Думы муниципального (территориального) образования «Об установлении налога на имущество физических лиц»).

Налоговые ставки на строения, помещения и сооружения дифференцированы следующим образом:

- стоимость имущества до 300 тыс. руб. – ставка налога до 0,1 %;
- стоимость имущества от 300 до 500 тыс. руб. – ставка налога от 0,1 до 0,3 %;
- стоимость имущества свыше 500 тыс. руб. – ставка налога от 0,3 до 2,0 %.

Наделение местных органов самоуправления правом устанавливать ставки налога на имущество физических лиц явилось прогрессивным фактом, которым был исправлен недостаток российской системы налогообложения имущества физических лиц, когда вышестоящие органы власти регулировали элементы нижестоящих по уровню налогов. В настоящее время органы местного самоуправления вправе самостоятельно в соответствии с федеральным законодательством определять прогрессию налоговых ставок и их дифференциацию в зависимости от типа используемой недвижимости.

В целях реализации социальной функции налогов в статье 4 ФЗ РФ № 2003-1 предусмотрены налоговые льготы по уплате налога на имущество физических лиц. Согласно действующей системе льгот одни категории физических лиц полностью освобождены от уплаты налога по всем объектам, а другие категории граждан не уплачивают налог только на строения, помещения и сооружения.

Наиболее значимыми являются льготы в виде полного освобождения от уплаты налога на имущество Героев Советского Союза или Российской Федерации, лиц, награжденных орденом Славы трех степеней; участников Великой Отечественной войны и других боевых операций по защите СССР; инвалидов 1 и 2 групп, инвалидов с детства; лиц, принимавших участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия; пенсионеров, получающих пенсии в соответствии с пенсионным законодательством; граждане, уволенные со службы, выполнявшие интернациональный долг в Афганистане или других странах; родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей; судьи, работники аппаратов

судов РФ; собственники жилого строения площадью до 50 квадратных метров и хозяйственных строений и сооружений общей площадью до 59 квадратных метров, расположенных на участках садоводческих и дачных некоммерческих объединений граждан.

До 1 января 2005 г. органы законодательной власти субъектов РФ также имели право уменьшать размеры ставок налога на имущество физических лиц и устанавливать дополнительные налоговые льготы как для категорий плательщиков, так и для отдельных плательщиков.

С 1 января 2005 г. Федеральным законом от 22 июля 2004 г. были внесены изменения в содержание п. 4 статьи 4 Закона РФ «О налогах на имущество физических лиц». Данные изменения состояли в устранении имевших место законодательных противоречий. В соответствии с новой редакцией, субъектам РФ запретили вмешиваться в регулирование льгот по налогу на имущество физических лиц с одновременной передачей полномочий по установлению налоговых льгот органам муниципальных образований.

Налоговой базой для исчисления налога на имущество физических лиц является инвентаризационная стоимость имущества.

Оценка недвижимости для целей налогообложения производилась органами технической инвентаризации – бюро технической инвентаризации, которые имеют организационно-правовую форму «государственное унитарное предприятие».

Согласно п. 3.2 Порядка оценки недвижимости для целей налогообложения, инвентаризационная стоимость объектов недвижимости определяется исходя из восстановительной стоимости, уменьшенной на величину стоимостного выражения физического износа на момент оценки. При этом определение восстановительной стоимости строений и сооружений производится по сборникам укрупненных показателей восстановительной стоимости с ее последующим пересчетом в уровень цен 1991 г. по индексам и коэффициентам, введенным постановлением Госстроя СССР от 11 мая 1983 г. № 94 и письмами Госстроя СССР от 6 сентября 1990 г. № 14-Д (по отраслям народного хозяйства) и Госстроя РСФСР от 29 сентября 1990 г. № 15-148/6 и № 15-149/6 (по отрасли «Жилищное хозяйство»), а затем в уровень цен года оценки по коэффициентам, утверждаемым органами исполнительной власти субъектов РФ. Физический износ жилых зданий определяется по «Правилам оценки физического износа

жилых зданий» (ВСН 53-86). Физический износ строений и сооружений (кроме жилых зданий), дата начала эксплуатации и нормативный срок службы которых известен, определяется по срокам службы.

Сроки уплаты налога на имущество физических лиц регламентируются нормативно-правовыми актами, принятыми на соответствующих территориях. Так, в г. Ставрополе налог на имущество физическими лицами за отчетный год должен быть уплачен до 15 ноября следующего года.

Механизм совершенствования налогообложения имущества физических лиц разработан и представлен в проекте главы 32 «Налог на недвижимое имущество» Налогового кодекса РФ.

В проекте определено, что объектом налогообложения по налогу на недвижимое имущество признаются здания, сооружения, жилые, нежилые помещения, объекты незавершенного капитального строительства, земельные участки (ст.401 НК РФ). Налоговая база определяется, как сказано в статье 402 Налогового кодекса РФ, в отношении каждого объекта как кадастровая стоимость недвижимости по состоянию на 1 января периода, за который уплачивается налог. Порядок применения и размер налоговых вычетов по налогу на недвижимое имущество будет устанавливаться правовыми актами органов местного самоуправления, исходя из средней рыночной стоимости одного квадратного метра жилья на территории муниципального территориального образования. Налоговая ставка будет варьировать от 0,1 до 1% от исчисленной налоговой базы.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Каким законом устанавливается порядок налогообложения имущества физических лиц?
2. Охарактеризуйте объект налогообложения и порядок определения налоговой базы по налогу на имущество физических лиц.
3. Какие ставки установлены по налогу на имущество физических лиц и кто их устанавливает?

5.5. Земельный налог

Механизм налогообложения земельных участков в Российской Федерации до 2004 г. регулировался Законом РФ «О плате за землю» (ФЗ РФ № 1738 от 11.01.1991 г.). Данный закон характеризовался

рядом недостатков. Примером тому может служить неоднозначная трактовка налоговых льгот по земельному налогу, предоставляемых в отношении земель, занятых жилищным фондом. В статье 8 ФЗ РФ № 1738 указывалось, что налог за земли, занятые жилищным фондом (государственным, муниципальным, общественным, кооперативным, индивидуальным), взимается со всей площади земельного участка в размере трех процентов от ставок земельного налога, установленных в городах и поселках городского типа. Данные нормы закона позволяли применять льготную налоговую ставку только к тем земельным участкам, которые *заняты* жилищным фондом, то есть *уже застроены* жилой недвижимостью. Те же земельные участки, которые не заняты жилищным фондом, под льготное налогообложение не попадали.

Действовавшие в Российской Федерации до 2005 г. Федеральные законы, несмотря на вносимые в них изменения и дополнения, не могли решить проблему эффективного налогообложения земельных участков в Российской Федерации.

Введение с 1 января 2005 г. главы 31 «Земельный налог» Налогового кодекса РФ определило новый этап в развитии механизма налогообложения земельных участков.

Территории муниципальных образований состоят из земли городских, сельских поселений, прилегающих к ним земель общего пользования, рекреационной зоны, земли для развития поселений в границах территориального муниципального образования.

Для целей учета и оценки земельных участков в субъектах РФ составляется кадастровая карта, в соответствии с классификацией земельных участков:

- земли промышленности, энергетики, транспорта и связи;
- земля особо охраняемых территорий;
- земли историко–культурного назначения;
- земли сельскохозяйственного назначения;
- земли населенных пунктов;
- земли лесного фонда;
- земли водного фонда.

Кадастровая стоимость земельных участков в зависимости от категории земель и их нахождения по муниципальным, территориальным образованиям субъекта РФ определяется в

результате проведения работ по кадастровой оценке, утверждается соответствующим Постановлением правительства субъекта РФ «Об утверждении результатов государственной кадастровой оценке участков». Кадастровая стоимость земельного участка учитывает качество земли, определяемое многими, в том числе и природными факторами, а так же дает возможность исчислять земельный налог с учетом рентной составляющей.

В соответствии с главой 31 Налогового кодекса РФ «Земельный налог» **объектом налогообложения** земельным налогом признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования.

Плательщиками налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со статьей 386 Налогового кодекса РФ на праве собственности, праве бессрочного пользования или праве пожизненного наследуемого владения. **Налоговая база** определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со статьей 389 Налогового кодекса РФ.

Налоговым периодом по земельному налогу для налогоплательщиков является календарный год.

Существенной проблемой в современной системе налогообложения земельных участков является применение отдельных налоговых льгот. В статье 391 Налогового кодекса РФ говорится о возможности уменьшать налоговую базу по земельному налогу отдельным категориям налогоплательщиков на 10000 руб. на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в отношении земельного участка, правообладателем которого является данный налогоплательщик.

Налоговые льготы в соответствии с нормативно-правовыми актами муниципальных образований имеют:

- Герои Советского Союза, Герои России, полные кавалеры ордена Славы;
- инвалиды, имеющие 1 и 2 группу инвалидности, инвалиды с детства;
- ветераны и инвалиды Великой Отечественной войны, а также ветераны и инвалиды боевых действий;

– физические лица, имеющие право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом РФ «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС»;

– физические лица, принимавшие участие в испытаниях и ликвидации ядерного и термоядерного оружия;

– физические лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь или ставшие инвалидами в результате работы с ядерными установками.

В соответствие со статьей 391 Налогового кодекса РФ право на уменьшение налоговой базы реализуется налогоплательщиками путем представления в налоговый орган по месту нахождения земельного участка соответствующих документов, подтверждающих статус налогоплательщика.

Таким образом, согласно статье 391 Налогового кодекса РФ единственным условием для применения права на уменьшение налоговой базы по земельному налогу на 10000 рублей является принадлежность налогоплательщика к одной из льготных категорий физических лиц. При этом положения Налогового кодекса РФ ничего не говорят о характере использования земельного участка, то есть вправе ли налогоплательщики, относящиеся к льготной категории, применять налоговую льготу, если использование земельного участка носит, например, предпринимательский характер.

Сформулированная в статье 391 Налогового кодекса РФ налоговая льгота (право налогоплательщика на уменьшение налоговой базы по земельному налогу), представляет классическую налоговую льготу, установленную в отношении определенных категорий налогоплательщиков.

Налоговые ставки по земельному налогу утверждаются решением Совета депутатов муниципального (территориального) образования «Об установлении земельного налога на территории (название города, территориального образования-района). Ставки налога дифференцируют в отношении различных видов земельных участков и установлены в процентах от кадастровой стоимости земли.

Порядок расчета земельного налога определяется базовыми принципами, определенными Налоговым кодексом РФ. Земельный налог рассчитывается по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой

базы. Если организации и индивидуальные предприниматели исчисляют земельный налог самостоятельно, то для физических лиц налог исчисляется налоговыми органами и уведомления на его уплату направляются налогоплательщикам. Земельный налог уплачивается по месту нахождения земельных участков.

Сроки уплаты налога устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований. В г. Ставрополе земельный налог за налоговый период должен быть уплачен физическими лицами не позднее 15 ноября года, следующего за налоговым периодом.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Как исчисляется налоговая база по земельному налогу?
2. Охарактеризуйте порядок определения кадастровой стоимости земли.
3. Кто является плательщиком земельного налога?
4. Какими полномочиями наделены местные органы власти в области установления порядка исчисления и уплаты земельного налога?

5.6. Таможенные платежи

Российская Федерация является полноправным членом Таможенного Союза и на ее территории, так же как и на территории Республики Казахстан и Республики Белоруссии действует единое таможенное законодательство.

К таможенным платежам в соответствии со статьей 70 Таможенного кодекса Таможенного союза относятся:

- 1) ввозная таможенная пошлина;
- 2) вывозная таможенная пошлина;
- 3) налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию таможенного союза;
- 4) акциз (акцизы), взимаемый (взимаемые) при ввозе товаров на таможенную территорию таможенного союза;
- 5) таможенные сборы.

Перечисленные платежи имеют различную природу и, как следствие, существенные особенности правового регулирования.

Нормативно-правовая база взимания таможенных платежей включает в себя документы двух уровней:

– общее таможенное законодательство, обязательное для применения на всей территории Таможенного Союза;

– национальное законодательство, регламентирующие отдельные положения наднационального законодательства.

Наднациональная нормативно-правовая база включает в себя:

– «Таможенный кодекс Таможенного союза» (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 г. № 17) (ред. от 16.04.2010) (ТК ТС);

– Соглашение о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 25 января 2008 года (Решение Межгоссовета ЕврАзЭС от 25.01.2008 г. № 2);

– Протокол о внесении изменений в Соглашение о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе от 25 января 2008 г. (Решение Межгоссовета ЕврАзЭС от 11.02.2009 г. № 26);

– Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе (Решение Межгоссовета ЕврАзЭС от 11.02.2009 г. № 26);

– Протокол о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе (Решение Межгоссовета ЕврАзЭС от 11.02.2009 г. № 26);

– Протокол об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Таможенного союза об уплаченных суммах косвенных налогов от 11.12.2009 г.;

– Международные соглашения и решения Евразийской экономической комиссии (ЕЭК; до 2012 г. – Комиссия Таможенного союза).

Национальная нормативно-правовая база в области налогообложения внешнеэкономической деятельности (ВЭД) включает в себя законодательные акты, принятые каждым государством – участником Таможенного союза и уточняющие отдельные положения ТК ТС.

В Российской Федерации к законодательным актам, регулирующим данные вопросы, относятся:

– Федеральный закон от 27.11.2010 г. № 311-ФЗ (с последующими редакциями) «О таможенном регулировании в Российской

Федерации»;

– «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 N 117-ФЗ (НК РФ)

– Постановление Правительства РФ от 12.07.2011 г. № 565 (с последующими редакциями) «Об утверждении перечня товаров, в отношении которых допускается переработка для внутреннего потребления».

Механизм взимания вывозных таможенных пошлин устанавливается каждым государством – участником Таможенного союза. В РФ взимание вывозных таможенных пошлин осуществляется на основании:

– Закона РФ от 21.05.1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» в части регулирования ставок вывозных таможенных пошлин и особенностей предоставления тарифных преференций и квот;

– Постановления Правительства РФ от 06.03.2012 г. № 191 «Об утверждении Правил определения таможенной стоимости товаров, вывозимых из Российской Федерации»;

– иных федеральных законов, нормативных положений Федеральной таможенной службы России (ФТС России).

Таможенная пошлина представляет собой обязательный платеж, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу. Таможенные пошлины классифицируются по определенным признакам, основные из них представлены в табл. 7.

Таблица 7

Классификация таможенных пошлин [16, с. 177]

Классификационные признаки	Виды таможенных пошлин
По способу взимания	Специфические, адвалорные, комбинированные
По объекту обложения	Импортные, экспортные, транзитные
По характеру	Сезонные, антидемпинговые, компенсационные
По происхождению	Автономные, конвенционные, преференциальные
По типам ставок	Постоянные, переменные
По способу вычисления	Номинальные, эффективные

В целях налогообложения в основном применяется классификация пошлин по способу взимания.

1. *Адвалорная пошлина* – взимается в процентах от таможенной стоимости перемещаемого товара (например, 10% от таможенной стоимости товара).

2. *Специфическая пошлина* – фиксированная денежная сумма с единицы измерения (вес, объем и т. д., например, 10 евро за 1 кг.)

3. *Комбинированная пошлина* – сочетающая два предыдущих вида ставок в виде либо суммы адвалорной и специфической составляющих, либо в виде адвалорной ставки, но не менее определенной величины, снижение которой подразумевает применение специфической составляющей (например, 10 % от таможенной стоимости товара, но не менее 10 евро за 1 кг).

В число таможенных платежей входят косвенные налоги: НДС и акцизы.

Таможенный сбор представляет собой обязательный платеж, взимаемый таможенными органами за совершение ими действий, связанных с выпуском товаров, таможенным сопровождением товаров или совершение иных действий, установленных ТК ТС.

Виды и ставки таможенных сборов устанавливаются законодательством государств – членов таможенного союза. В Российской Федерации существуют следующие виды сборов:

- сборы за выдачу лицензий и возобновление их действия;
- сборы за выдачу квалификационного аттестата специалиста по таможенному оформлению и возобновление его действия;
- таможенные сборы за таможенное оформление;
- таможенные сборы за хранение товаров;
- таможенные сборы за сопровождение товаров.

Так же российским законодательством предусмотрены следующие выплаты:

- плата за информирование и консультирование по вопросам таможенного дела;
- плата за принятие предварительного решения;
- плата за участие в таможенных аукционах.

Размер таможенных сборов не должен быть выше примерной стоимости затрат таможенных органов за совершение действий, в связи с которыми установлен таможенный сбор.

Плательщиками таможенных пошлин, налогов и сборов являются декларант и иные лица, на которых возложена обязанность по их уплате в соответствии с ТК ТС, а также международными договорами государств – участников Таможенного союза. В свою очередь, Федеральным законом № 311-ФЗ определено, что в качестве декларанта вправе выступать:

- юридические лица, находящиеся на территории РФ и созданные в соответствии с российским законодательством;
- индивидуальные предприниматели, постоянно проживающие в РФ и зарегистрированные в соответствии с действующим законодательством;
- физические лица, имеющие постоянное место жительства в РФ, обладающее признаками, предусмотренными нормами ТК ТС;
- в отдельных случаях, (например при проведении таможенной процедуры в режиме таможенного транзита) декларантом могут выступать перевозчик или экспедитор, а также иностранные лица в случаях, предусмотренных ТК ТС).

Налоговый период по уплате НДС – квартал, по уплате акцизов – месяц.

Сроки уплаты таможенных пошлин, налогов установлены статьями 81, 161, 166, 172, 197, 211, 214, 227, 228, 237, 250, 261, 274, 283, 290, 300, 306, 344 и 360 ТК ТС.

Объектом обложения таможенными пошлинами, налогами и сборами являются товары, перемещаемые через таможенную границу Таможенного союза.

Базой для исчисления таможенных пошлин, налогов и сборов в зависимости от вида применяемых ставок является их таможенная стоимость или, в случае применения специфических пошлин, их физическая характеристика в натуральном выражении. В случае использования специфических пошлин в качестве базы используются данные о количестве, массе с учетом первичной упаковки, которая неотделима от товара до его потребления и в которой товар представляется для розничной продажи, объема или иных характеристик. Необходимо отметить, что таможенные пошлины уплачиваются только при ввозе товаров, произведенных в третьих странах.

Порядок определения налоговой базы по акцизам представлен в ст. 187 Налогового кодекса РФ. В зависимости от вида ставки акциза налоговая база определяется как:

– объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении (по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) ставки акцизов (в абсолютной сумме, в рублях и копейках за единицу измерения);

– сумма таможенной стоимости товаров и подлежащей уплате таможенной пошлины (по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) ставки акцизов).

Налоговая база по НДС при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, регламентируется главой 21 НК РФ, таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле. Налоговая база определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки, ввозимой на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

По общему правилу налоговая база для исчисления НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ определяется как сумма:

- таможенной стоимости товара;
- подлежащей уплате таможенной пошлины;
- подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

Базовые ставки ввозных таможенных пошлин систематизированы в Едином таможенном тарифе Таможенного союза (ЕТТ ТС), который применяется к товарам, ввозимым на единую таможенную территорию из третьих стран. Ставки ЕТТ ТС устанавливаются Решением Совета Евразийской экономической комиссии и ежегодно корректируются. ЕТТ ТС включает порядка 11 170 тарифных позиций, из которых 9 208 облагаются адвалорными ставками пошлины, 216 – специфическими, остальные 1 746 – комбинированными ставками пошлины.

Необходимо отметить, что в Таможенном союзе действует единая система **тарифных преференций**. Перечень товаров, происходящих и ввозимых из развивающихся и наименее развитых стран, при ввозе которых предоставляются тарифные преференции, содержит тарифные преференции, действующие по 70 товарным группам ЕТТ ТС (например, рис, бижутерия, антиквариат, метлы, щетки и т. д.).

Преференциальный режим предоставляется при ввозе на таможенную территорию Таможенного союза товаров, происходящих из третьих стран, и предусмотрен:

– для развивающихся стран. В этих странах ставки ввозных пошлин установлены в размере 75 % от размера базовых ставок ЕТТ ТС (в перечень включены 103 государства, в том числе Хорватия, Чили, Турция, Малайзия);

– менее развитых стран. В этих странах применяются нулевые ставки ввозных пошлин (в перечень включены 49 государств, например, Мальдивы, Эфиопия, Гвинея).

Базовые ставки вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые за пределы Таможенного союза, регулируются законодательными актами государств – участников Таможенного союза отдельно. В связи со вступлением России в ВТО ставки вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые с территории РФ за пределы государств – участников соглашений о Таможенном союзе, были скорректированы и установлены Постановлением Правительства РФ. Ставки вывозных таможенных пошлин на сырую нефть и отдельные категории товаров, выработанных из нефти, утверждены Постановлением Правительства РФ. На отдельные категории товаров, выработанных из нефти, ставки вывозных таможенных пошлин рассчитываются по специальным формулам, установленным Постановлением Правительства РФ.

В рамках Таможенного союза каждый из участников внутреннего рынка имеет право на своей территории защищать свои экономические интересы. В этих целях таможенным законодательством предусмотрено применение других видов таможенных пошлин: компенсационных, антидемпинговых и специальных. В соответствии с пунктом 2 ст. 70 ТК ТС специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины устанавливаются в соответствии с международными договорами государств-членов таможенного союза и взимаются в порядке, предусмотренном ТК ТС для взимания ввозной таможенной пошлины. Также, специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины представляют отдельный предмет регулирования Федерального закона РФ «О специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мерах при импорте товаров», Закона Российской Федерации «О таможенном тарифе» (в ред. от 08.12.2010) и относятся к особым видам пошлин.

Базовые ставки по уплате НДС и акцизов при ввозе товаров на таможенную территорию РФ применяются в зависимости от избранного таможенного режима:

– при выпуске для свободного обращения НДС и акцизы уплачиваются в полном объеме;

– при помещении товаров под таможенный режим реимпорта налогоплательщиком уплачивается НДС и акцизы, от уплаты которых он был освобожден, или суммы НДС и акцизов, которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров;

– при помещении товаров под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства, перемещения припасов НДС и акцизы не уплачиваются;

– при помещении товаров под таможенный режим переработки на таможенной территории НДС акцизы не уплачиваются при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории РФ в определенный срок;

– при помещении товаров под таможенный режим переработки на таможенной территории НДС, акцизы не уплачиваются при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории РФ в определенный срок;

– при помещении товаров под таможенный режим временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от НДС, акцизов;

– при ввозе продуктов переработки товаров, помещенных под таможенный режим переработки вне таможенной территории, применяется полное или частичное освобождение от НДС;

– при помещении товаров под таможенный режим переработки для внутреннего потребления НДС, уплачивается в полном объеме.

При вывозе товаров с таможенной территории РФ:

– при вывозе товара в таможенном режиме экспорта НДС и акцизы не уплачиваются при документальном подтверждении факта экспорта;

– аналогичный порядок применяется также при помещении товаров под таможенные режимы таможенного склада или свободной таможенной зоны в целях последующего вывоза этих товаров в таможенном режиме экспорта;

– при вывозе товаров за пределы таможенной территории РФ в таможенном режиме реэкспорта уплаченная при ввозе на таможенную территорию, сумма НДС или акциза возвращаются налогоплательщику;

– при вывозе товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ в таможенном режиме перемещения припасов, НДС не уплачивается.

Исчисление и уплата таможенных пошлин, налогов и сборов в Таможенном союзе. Общий порядок исчисления и уплаты таможенных пошлин установлен ТК ТС, а так же отдельными соглашениями.

Таможенные пошлины подлежат уплате в валюте того государства Таможенного союза, таможенному органу которого подается таможенная декларация. Сумма таможенных пошлин, подлежащих к уплате или взысканию, определяется с учетом рассчитанной базы и соответствующей ставки пошлины.

Ставки по акцизам и НДС устанавливаются в каждой стране самостоятельно.

Общая сумма таможенных платежей (ТП) складывается по следующей формуле:

$$ТП = Пип + Сндс + Ас + СБ, \quad (3)$$

где Пип – импортная пошлина;

Сндс – сумма налога на добавленную стоимость

Ас – сумма акциза;

СБ – сбор за таможенное оформление (фиксированная ставка в размере 0,1 % в рублях и 0,05 % в свободно конвертируемой валюте (СКВ) от таможенной стоимости. Если валютой договора является рубль или другая замкнутая валюта стран СНГ, то сбор взимается в размере 0,15 % в рублях);

Расчет ставок таможенных пошлин зависит от вида применяемой пошлины.

Ставка адвалорной пошлины рассчитывается в той же валюте, в которой заявлена таможенная стоимость товара:

$$Пип = ТС * ИС, \quad (4)$$

где Пип – размер импортной таможенной пошлины;

ТС – таможенная стоимость товара;

ИС – ставка импортной таможенной пошлины, установленная в процентах к таможенной стоимости товара.

Ставка специфической пошлины, рассчитывается по ставкам в ЕВРО за единицу товара. В этом случае основой для исчисления является соответствующее количество товара.

$$Пип = ВТ \times ИС, \quad (5)$$

где Пип – размер ввозной таможенной пошлины;

ВТ – количество товара;

ИС – ставка ввозной таможенной пошлины в ЕВРО за единицу товара.

Ставка специфической пошлины рассчитывается в три этапа. Сначала исчисляется размер ввозной пошлины по адвалорной и специфической ставке, а затем определяется наибольшая из этих величин, которая и является импортной таможенной пошлиной, подлежащей уплате.

Точно также исчисляется вывозная таможенная пошлина на те виды товаров, вывозимые из РФ, на которые согласно постановлениям Правительства РФ установлены ставки вывозных таможенных пошлин.

Важными являются следующие положения.

1. Если страна происхождения неизвестна или товар происходит из страны, которой не предоставлен РНБ, размер таможенной пошлины будет равен размеру двойной базовой ставки (максимальная ставка).

2. При происхождении товара из развивающейся страны размер таможенной пошлины будет равен 75 % размера базовой ставки (преференциальная ставка).

Расчет налога на добавленную стоимость. Налог на добавленную стоимость в отношении товаров, облагаемых ввозными таможенными пошлинами и акцизами, исчисляется по следующей формуле:

$$\text{Сндс} = (\text{Ст} + \text{Пип} + \text{Ас}) \times \text{Н}, \quad (6)$$

где Сндс – сумма налога на добавленную стоимость;

Ст – таможенная стоимость ввозимого товара;

Пип — размер ввозной таможенной пошлины;

Ас – сумма акциза;

Н – ставка налога на добавленную стоимость в процентах.

Налог на добавленную стоимость в отношении товаров, облагаемых ввозными таможенными пошлинами и не облагаемых акцизами, исчисляется по формуле:

$$\text{Сндс} = (\text{Ст} + \text{Пип}) \times \text{Н}, \quad (7)$$

где Сндс – сумма налога на добавленную стоимость;

Ст – таможенная стоимость ввозимого товара;

Пип – размер ввозной таможенной пошлины;

Н – ставка налога на добавленную стоимость в процентах.

Налог на добавленную стоимость в отношении товаров, не

облагаемых ввозными таможенными пошлинами и акцизами, исчисляется по формуле:

$$Сндс = Ст \times Н, \quad (8)$$

где Сндс – сумма налога на добавленную стоимость;

Ст – таможенная стоимость ввозимого товара;

Н – ставка налога на добавленную стоимость в процентах.

Налог на добавленную стоимость в отношении товаров, не облагаемых ввозными таможенными пошлинами, но подлежащих обложению акцизами, исчисляется по формуле:

$$Сндс = (Ст + Ас) \times Н, \quad (9)$$

где Сндс – сумма налога на добавленную стоимость;

Ст – таможенная стоимость ввозимого товара;

Ас – сумма акциза;

Н – ставка налога на добавленную стоимость в процентах.

Расчет акцизов. Исчисление акциза в отношении товаров, облагаемых акцизами по ставкам в процентах к таможенной стоимости товара (увеличенной, на сумму таможенной пошлины и таможенных сборов) – адвалорным ставкам – производится по формуле:

$$Ас = (Ст + Пип + СБ) \times А, \quad (10)$$

где Ас – сумма акциза;

Ст – таможенная стоимость товара, увеличенная на сумму таможенной пошлины и таможенных сборов;

Пип – импортная пошлина;

СБ – сбор за таможенное оформление

А – ставка акциза в процентах к таможенной стоимости товара.

При исчислении акцизов в отношении товаров, облагаемых акцизами по специфическим ставкам в рублях за единицу товара, основой для исчисления является количество товара. Исчисление акцизов в отношении таких товаров производится по формуле:

$$Ас = Вт \times А, \quad (11)$$

где Ас – размер акциза;

Вт – количество товара;

А – ставка акциза в рублях за единицу товара.

Льготы по уплате таможенных платежей. Под льготами по уплате таможенных платежей понимаются:

- 1) тарифные преференции;
- 2) тарифные льготы (льготы по уплате таможенных пошлин);
- 3) льготы по уплате налогов;
- 4) льготы по уплате таможенных сборов.

Тарифные преференции представляются в соответствии с законодательством и (или) международными договорами государств – членов таможенного союза.

Виды тарифных льгот, порядок и случаи их предоставления определяются в ТК ТС и международными договорами государств – членов таможенного союза.

Тарифные льготы в виде освобождения от уплаты ввозной таможенной пошлины или применения пониженных ставок пошлин могут применяться в соответствии с порядком, установленным Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС от 27.11.2009 № 18 (в ред. от 19.12.2011) «О едином таможенно-тарифном регулировании таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации». Например, освобождены от уплаты ввозной таможенной пошлины отдельные виды ввозимых товаров:

- для официального или личного использования представителями третьих стран, а также физическими лицами, имеющими право на беспошлинный ввоз;

- в виде гуманитарной помощи или при ликвидации последствий аварий и катастроф, стихийных бедствий;

- в качестве безвозмездной помощи, а также в благотворительных целях;

- физическими лицами, за исключением запрещенных к ввозу, не предназначенных для производственной и предпринимательской деятельности;

- в иных случаях, предусмотренных законодательством.

Льготы по уплате налогов и таможенных сборов определяются законодательством государств – членов таможенного союза.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Назовите виды таможенных платежей.
2. Расскажите о классификации таможенных пошлин.
3. Что представляет собой таможенный сбор?
4. Кто является плательщиком таможенных платежей?
5. Охарактеризуйте базу по начислению таможенных платежей.
6. Как исчисляются таможенные пошлины, налоги и сборы?
7. Какие льготы по уплате таможенных платежей Вы знаете?

5.7. Страховые взносы в государственные внебюджетные фонды

С 1 января 2010 г. в Российской Федерации были введены страховые взносы, заменившие единый социальный налог.

Нормативно – правовую базу взимания страховых взносов составляют:

– Федеральный закон от 16.07.1999г. № 165–ФЗ «Об основах обязательного социального страхования»;

– Федеральный закон от 24.07.2009 г. № 212–ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования»;

– Федеральный закон от 29.11.2010 г. № 326–ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации»;

– Федеральный закон от 24.07.1998 г. № 125–ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»;

– Федеральный закон от 29.12.2006 г. № 255–ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» и др.

Страховые взносы уплачиваются:

– в ПФР – Пенсионный фонд Российской Федерации – на обязательное пенсионное страхование;

– в ФСС – Фонд социального страхования – на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;

– в ФФОМС – Федеральный фонд обязательного медицинского страхования – на обязательное медицинское страхование.

Уплата страховых взносов является обязательной для всех работодателей, зарегистрированных на территории Российской Федерации и осуществляющих выплаты и вознаграждения физическим лицам.

Плательщиками страховых взносов, в соответствии с положениями ст.5 закона № 212-ФЗ являются:

– страхователи, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (организации, ИП, физические лица, не признаваемые ИП);

– лица, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (ИП, адвокаты, нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой).

Объектом обложения страховыми взносами являются выплаты и вознаграждения, получаемые физическими лицами по трудовым и гражданско-правовым договорам (договоры подряда, договоры оказания услуг, агентские договоры и т. п.) и договорам авторского заказа. Для адвокатов и нотариусов, занимающихся частной практикой, объектом налогообложения по страховым взносам является стоимость страхового года.

Не являются объектами обложения страховыми взносами выплаты по гражданско-правовым договорам, если получатель физическое лицо, зарегистрированное в качестве ИП или договор определяет переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), и договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав). К таким договорам относятся договоры купли-продажи, договоры аренды и т. п. Договоры об отчуждении исключительных прав взносами облагаются.

Предметом признается выполнение работ и оказание услуг по авторским договорам, договорам об отчуждении исключительного права на произведения искусства, лицензионным договорам и т. д.

База для начисления страховых взносов представляет собой начисления на все суммы, полученные лицами за выполненную работу по договорам различного характера, нарастающим итогом с начала года, до достижения определенной фиксированной суммы, устанавливаемой Правительством РФ (ч. 4 ст. 8 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ). В 2014 г. такая сумма составляет 624 000 рублей (Постановление Правительства РФ от 30.11.2013 г. №1101 «О предельной величине базы для начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с 1 января 2014 г.»). Для сравнения: в 2013 г. – 568 000 руб. Все начисления выше этой суммы в базу для расчета взносов в ФСС и ФФОМС не включаются. Взносы в ПФР при достижении дохода в 624 000 рублей должны начисляться по ставке 10 %, а не 22 % (ст. 58.2 Закона № 212-ФЗ). В ФСС РФ и ФФОМС страховые взносы при этом исчисляются по ставке 0%.

База для начисления страховых выплат ведется отдельно по каждому физическому лицу.

Расчетным периодом по уплате страховых взносов признается календарный год. Отчетными периодами являются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года, календарный год. На протяжении расчетного периода страхователь обязан уплачивать страховые взносы в виде ежемесячных обязательных платежей. Взносы должны быть уплачены не позднее 15-го числа следующего календарного месяца, за который начисляется платеж. Плательщики страховых взносов должны вести персонифицированный учет всех начисленных выплат и иных вознаграждений, а так же сумм страховых выплаченных взносов.

Порядок уплаты страховых взносов. Сумма страховых взносов исчисляется и уплачивается отдельно в каждый государственный внебюджетный фонд. С 2013 года в Пенсионный фонд взносы уплачиваются единым расчетным документом. При уплате страховых взносов в ФСС начисленные взносы можно уменьшить на сумму расходов на выплату обязательного страхового обеспечения (больничные, пособия по беременности и родам, пособия по уходу за ребенком).

Суммы, не подлежащие обложению страховыми взносами. Не подлежат обложению страховыми взносами:

- государственные пособия (пособия по беременности и родам, больничные, пособия по безработице и др.);
- компенсации при увольнении (кроме компенсации за неиспользованный отпуск);
- командировочные расходы (оплата проезда и проживания, суточные);
- суммы единовременной материальной помощи работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;
- суммы единовременной материальной помощи при рождении (усыновлении (удочерении) ребенка, выплачиваемой в течение первого года после рождения (усыновления (удочерения), но не более 50 000 рублей на каждого ребенка;
- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не превышающие 4000 рублей на одного работника за расчетный период;

– суммы, выплачиваемые организациями (индивидуальными предпринимателями) своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по договорам займа (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения;

– в части уплаты взносов в ФСС и ФОМС суммы выплат и иных вознаграждений по трудовым договорам и гражданско–правовым договорам, в том числе по договорам авторского заказа, в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих на территории Российской Федерации. Выплаты иностранцам могут облагаться взносами в Пенсионный фонд;

– любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско–правового характера, в том числе по договору авторского заказа, договору об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательскому лицензионному договору, лицензионному договору о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства – в части страховых взносов в Фонд социального страхования.

Полный список сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами можно найти в федеральном законе № 212-ФЗ.

Ставки страховых взносов. С 2014 года тариф страховых взносов равен 30 %: в ПФР – 22 %, в ФФОМС – 5,1 % и в ФСС РФ – 2,9 % (таблица 8). В соответствии с планами Правительства РФ повышение его не планируется до конца 2016 года.

Таблица 8

Тарифы страховых взносов на ОПС², в %

Организация	2013 г.	2014 г.	2015 г.	с 2016 г.
ИП, применяющих патентную систему налогообложения	20	20	20	20
Аптечные организации, благотворительные фонды, некоммерческие организации	20	20	20	20

2 Источник: Пенсионный фонд РФ <http://www.pfrf.ru/izmplat2014/>

Организации, оказывающие инжиниринговые услуги	22	22+10	22+10	22+10
Организации, производящие выплаты членам экипажей судов	0	0	0	0 (2016–2027 гг.)
Организации СМИ	21,6	23,2	22+10	22+10
Хозяйственные общества, созданные научными учреждениями	8	8	8	8 (2016–2017 гг.) 13 (2018 г.) 20 (2019 г.)
Организации и ИП, применяющие единый сельскохозяйственный налог	21	21	22+10	22+10
Организации и ИП, имеющие статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны	8	8	8	8 (2016–2017 гг.) 13 (2018 г.) 20 (2019 г.)
Организации, использующие труд инвалидов, общественные организации инвалидов и их учреждения	21	21	22+10	22+10
Организации, осуществляющие деятельность в области IT-технологий	8	8	8	8 (2016–2017 гг.) 13 (2018 г.) 20 (2019 г.)
Организации и ИП, применяющие УСН	20	20	20	20
Организации инновационного центра «Сколково»	14	14	14	14 (в течение 10 лет с момента присвоения статуса)
Сельскохозяйственные товаропроизводители	21	21	22+10	22+10
Основной тариф страховых взносов	22+10	22+10	22+10	22+10

Определение суммы страховых взносов по обязательному пенсионному страхованию на финансирование страховой части трудовой пенсии и накопительной части трудовой пенсии в отношении застрахованных лиц осуществляется ПФ Российской Федерации на основании данных индивидуального (персонифицированного) учета в соответствии с выбранным застрахованным лицом вариантом пенсионного обеспечения (0,0 % или 6,0 % на финансирование накопительной части трудовой пенсии).

Распределение страховых взносов в ПФР представлено в табл. 9.

Расчет страховых взносов с 2014 г. включает в себя два варианта, в зависимости от дохода плательщика взносов. Если его доход не превышает 300 000 рублей, то размер страховых взносов рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{ПФР} = 1 \times \text{МРОТ} \times \text{СТ} \times 12, \quad (12)$$

где ПФР – фиксированный размер страховых взносов в ПФР;

МРОТ – минимальный размер оплаты труда, установленный на начало финансового года, за который уплачиваются взносы;

СТ – страховой тариф взносов в ПФР, установленный п. 1 ч. 2 ст. 12 Федерального закона от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ.

В том случае, когда доход за расчетный период превышает 300 000 рублей, сумма страховых взносов для ИП определяется по другой формуле.

$$\text{ПФР} = 1 \times \text{МРОТ} \times \text{СТ} \times 12 + \text{ПД} \times 1\%, \quad (13)$$

где ПФР – фиксированный размер страховых взносов в ПФР;

МРОТ – минимальный размер оплаты труда, установленный на начало финансового года, за который уплачиваются взносы;

СТ – страховой тариф взносов в ПФР, установленный п. 1 ч. 2 ст. 12 Федерального закона от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ;

ПД – сумма дохода плательщика страховых взносов, превышающая 300 тыс. рублей.

Важно помнить, что сумма страховых взносов не может быть больше предельной суммы страховых взносов.

Предельная сумма страховых взносов рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{ПССВ} = 8 \times \text{МРОТ} \times \text{СТ} \times 12, \quad (14)$$

где ПССВ – предельная сумма страховых взносов.

Взносы в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС) рассчитываются по формуле:

$$\text{ФФОМС} = 1 \times \text{МРОТ} \times \text{СТ} \times 12, \quad (15)$$

где ФФОМС – сумма взносов в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования.

Таблица 9

Распределение страховых взносов в ПФР³

Тариф страхового взноса	Для лиц 1966 г. рождения и старше	Для лиц 1967 г. рождения и моложе			
		Вариант пенсионного обеспечения 0,0 % на финансирование накопительной части трудовой пенсии		Вариант пенсионного обеспечения 6,0 % на финансирование накопительной части трудовой пенсии	
		на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование накопительной части трудовой пенсии	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование накопительной части трудовой пенсии
22,0 % (в пределах установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов)	22,0 % на финансирование страховой части трудовой пенсии, из них: 6,0 % – солидарная часть тарифа страховых взносов; 16,0 % – индивидуальная часть тарифа страховых взносов	22,0 %, из них: 6,0 % – солидарная часть тарифа страховых взносов; 16,0 % – индивидуальная часть тарифа страховых взносов	0,0 % – индивидуальная часть тарифа страховых взносов	16,0 %, из них: 6,0 % – солидарная часть тарифа страховых взносов; 10,0 % – индивидуальная часть тарифа страховых взносов	6,0 % – индивидуальная часть тарифа страховых взносов

3 Источник: Пенсионный фонд РФ <http://www.pfrf.ru/izmplat2014/>

10,0 % (свыше установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов)	10,0 % – солидарная часть тарифа страховых взносов	10,0 % – солидарная часть тарифа страховых взносов	0,0 %	10,0 % – солидарная часть тарифа страховых взносов	0,0 %.
---	--	--	-------	--	--------

Рассмотрим пример расчета страховых взносов по двум вариантам.

Если доход за год составляет менее 300 000 рублей, то страховые взносы составят:

МРОТ на 2014 год = 5 554,0 руб.,

ПФР = 1МРОТ × 12 × 26 % = 5554 × 12 × 26 % = 17 328,48 руб.

ФФОМС = 1МРОТ × 12 × 5,1 % = 5554 × 12 × 5,1 % = 3 399,05 руб.

Если доход за год составляет более 300 000 рублей, то страховые взносы составят:

Предположим, что превышение дохода составит 100 рублей, в этом случае страховые взносы составят:

МРОТ на 2014 год = 5 554,0 руб.

ПФР = (1 МРОТ (5 554,0) + (100,0 × 1%)) × тариф (26 %) × 12 месяцев = 17 331, 60 руб.,

ФФОМС = (1 МРОТ (5 554,0) + (100,0 × 1%)) × тариф (5,1%) × 12 месяцев = 3 399,66 руб.

Максимальная сумма, подлежащая уплате, ограничивается 8-ми кратным увеличением МРОТ на страховой тариф, а в денежном выражении – 138 627,84 руб.

Если ИП начало свою деятельность в середине года, то расчет страховых взносов стоит производить с учетом этого фактора по следующей формуле:

$$CB = CBГ \times (M/12 + D \times /12/Q), \quad (16)$$

где СВ – сумма взносов, подлежащих уплате;

СВГ – сумма фиксированного взноса за год (в зависимости от общей выручки);

М – количество полных календарных месяцев до конца года, оставшихся на дату регистрации;

D – количество дней, включая дату регистрации, оставшееся до конца месяца;

Q – количество календарных дней в месяце.

В соответствии с поправками внесенными федеральным законом № 243-ФЗ путем добавления статей 33.2 в закон № 167-ФЗ и 58.3 в закон № 212-ФЗ за застрахованных лиц, занятых на работах с вредными, опасными, тяжелыми условиями труда, указанных в пп. 1-18 п. 1 ст. 27 Федерального закона от 17.12.2001 г. № 173-ФЗ «О трудовых пенсиях в Российской Федерации», с 01.01.2014 г. применяются дополнительные тарифы страховых взносов на финансирование страховой части трудовой пенсии.

Дополнительный тариф с выплат в пользу лиц, указанных в ст. 27 закона №173-ФЗ на 2014 г. составит:

– 6 % – с выплат лицам, указанным в пп.1 п.1 ст. 27 закона № 173-ФЗ;

– 4 % – с выплат лицам, указанным в пп. 2-18 п.1 ст. 27 закона № 173-ФЗ.

Эти выплаты учитываются в солидарной части тарифа страховых взносов. При этом при начислении дополнительных страховых взносов величина базы не ограничивается пределами, установленными для других тарифов страховых взносов в соответствии с п. 4 ст. 8 закона № 212-ФЗ. Освобождение от уплаты дополнительных страховых взносов можно получить только проведя специальную оценку условий труда.

Алгоритм определения дохода, необходимого для расчета страховых взносов. В соответствии с ч. 8 ст. 14 Федерального закона от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ порядок определения дохода самозанятых лиц, используемый при расчете размера взносов в ПФР выглядит следующим образом:

– на общем режиме (НДФЛ) доход определяется в соответствии со ст. 227 НК РФ;

– на ЕСХН – в соответствии с п. 1 ст. 346.5 НК РФ;

– на УСН – в соответствии со ст. 346.15 НК РФ;

– на ЕНВД – в соответствии со ст. 346.29 НК РФ;

– на ПСН – в соответствии со ст.ст. 346.47 и 346.51 НК РФ;

– в том случае, когда применяется одновременно несколько налоговых режимов, доходы от деятельности суммируются.

Льготы. Налогоплательщики имеют право не исчислять и не уплачивать страховые взносы в ПФР и ФФОМС, представив

документы, подтверждающих отсутствие деятельности в указанные периоды, если не вели никакой трудовой деятельности в периоды:

- службы в армии по призыву;
- ухода за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет, но не более 3 лет в общей сложности;
- ухода за инвалидом I группы, ребенком–инвалидом или лицом, достигшим возраста 80 лет;
- проживания в местах, где супруги военнослужащих по контракту не могли трудиться в связи с отсутствием возможности трудоустройства, но не более 5 лет в общей сложности;
- проживания за границей супругов работников, направленных в дипломатические представительства и консульские учреждения РФ, постоянные представительства РФ при международных организациях, торговые представительства РФ в иностранных государствах, представительства федеральных органов исполнительной власти, государственных органов при федеральных органах исполнительной власти либо в качестве представителей этих органов за рубежом, а также в представительства государственных учреждений РФ (государственных органов и государственных учреждений СССР) за границей и международные организации, перечень которых утверждается Правительством РФ, но не более 5 лет в общей сложности.

Если в течение расчетного периода, у налогоплательщика появилось право на освобождение от уплаты страховых взносов, то страховые взносы уплачиваются пропорционально количеству календарных месяцев, в течение которых ими осуществлялась деятельность.

Статья 58 федерального закона №212-ФЗ предусматривает уплату страховых взносов по пониженному тарифу для отдельных категорий плательщиков в переходный период 2011–2027 гг.

Штрафы. За неуплату страховых взносов Федеральным законом 212-ФЗ предусмотрены следующие штрафные санкции:

- непредставление плательщиком страховых взносов в установленный законодательством срок расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в орган контроля за уплатой страховых взносов по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5 % суммы страховых взносов, начисленной к уплате за последние три месяца отчетного (расчетного) периода, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления, но не более 30 % указанной суммы и не менее 1 000 рублей;

– несоблюдение порядка представления расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в орган контроля за уплатой страховых взносов в электронном виде в случаях, предусмотренных Федеральным законом, влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей;

– отказ или непредставление в установленный срок плательщиком страховых взносов в орган контроля документов (копий документов), предусмотренных Федеральным законом, или иных документов, необходимых для осуществления контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) страховых взносов, влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ;

– штраф для страхователей за несообщение об открытии расчетного (текущего) счета в банке 5 000 рублей.

Пеня начисляется точно так же, как и пеня по налогам – одна трехсотая ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации за каждый день просрочки.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Назовите, в какие фонды работодатели обязаны перечислять взносы за сотрудников?
2. Кто является плательщиком страховых взносов?
3. Назовите объект и порядок уплаты страховых взносов.
4. Какие суммы не подлежат обложению страховыми взносами?
5. Назовите ставки страховых взносов.
6. Какие льготы существуют при уплате страховых взносов?
7. Какие штрафы предусмотрены за несвоевременную уплату страховых взносов?

ГЛАВА 6 НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

6.1. Понятие налогового администрирования, его цели и функции

Качество управления налоговой системой предопределяет эффективность ее функционирования. Стратегические цели и задачи налоговой политики государства определяют его деятельность по управлению налоговой системой на каждом этапе развития. Важнейшая роль в этой связи отводится налоговому администрированию.

Следует отметить, что в экономике до сих пор отсутствует единство в понимании налогового администрирования. Зачастую это понятие отождествляется с понятием налогового контроля. Однако такая трактовка недостаточно полно отражает сущность налогового администрирования; оно шире, чем налоговый контроль, но при этом оно является неотъемлемой частью управления налоговой системой. Налоговое администрирование – это комплексное понятие, которое требует системного подхода. В связи с этим содержание налогового администрирования можно рассматривать с двух сторон: в широком смысле под данной категорией понимается управление налоговой системой и налогообложением в целом, либо деятельности налоговых органов по контролю за правильностью исчисления и уплатой налоговых платежей – в узком смысле.

Чтобы понять сущность налогового администрирования, необходимо разобраться в содержании этой экономической категории.

Предметом налогового администрирования выступают налоговые отношения, которые характеризуются многогранностью связей между государством и налогоплательщиками, налоговыми органами и налогоплательщиками, а также государством и налоговыми органами. Эту многомерную совокупность отношений обуславливают такие экономические категории, как финансы, кредит, налоги, займы, бюджет, и взаимосвязанные с ними понятия: цены, денежные потоки и др.

Объектами налогового администрирования являются:

1) деятельность налоговых органов, осуществляемая в целях реализации налоговой политики государства;

2) непосредственно налоги, которые используются государством как инструмент для регулирования экономики и являются основным звеном в цепочке налоговых отношений и.

Совокупность налоговых отношений, установление границ и правил налоговых правоотношений формируют налоговую среду. Важно отметить, что налоговая среда формируется и развивается под влиянием экономики и политики государства, т. е. налоговая среда – это сфера распространения государственно-властных полномочий по установлению и сбору налогов, определяемая в Конституции государства и регламентируемая положениями законодательства о налогах и сборах и иными нормативными правовыми актами о налогах и сборах.

Таким образом, налоговое администрирование – это деятельность уполномоченных органов власти и управления, направленная на исполнение законодательства по налогам и сборам, а также обеспечение эффективного функционирования налоговой системы и налогового контроля.

Налоговое администрирование основывается на фундаментальных исследованиях как экономической науки, так и юридической, политической и многих других наук не только отечественной, но и мировой практики.

Чтобы задать налоговому механизму вектор, обусловленный законодательством, чтобы налоговые действия в условиях экономических и политических перемен в государстве были скоординированы и эффективны, органами власти и управления используется совокупность методов, приемов и средств информационного обеспечения.

Сфера реализации налогового администрирования распространяется на систему налоговых органов, которые, со своей стороны, являются исполнителями функций налогового администрирования.

Системе управления налоговыми органами присущи следующие функции: планирование, учет, контроль, анализ и регулирование. Каждая из функций использует свой инструментарий для достижения поставленных перед нею задач.

Рассмотрим указанные функции более подробно.

1. Планирование. Задачи налоговой политики государства требуют рационального налогового планирования. Именно от этой

рациональности зависит оптимальность сформированных налоговых планов как на будущий финансовый год, так и на среднесрочную перспективу, средне- и долгосрочных прогнозов, распределения налоговой нагрузки в стране и т. д.

Выделяют тактическое (оперативное, текущее) планирование и стратегическое планирование (прогнозирование). Тактическое планирование дает возможность решить более узкие, конкретные задачи: рассчитать уровень объемов доходов и уровня собираемости конкретных видов налогов и сборов как на территории муниципалитета, так и на уровне страны в целом; оценить состояние задолженности по видам налогов, сборов, а также по отраслям, налогоплательщикам и конкретным территориям; разработать контрольные задания по мобилизации налогов и сборов в бюджетную систему. Важной основой для осуществления краткосрочного налогового планирования являются данные социально-экономического развития Российской Федерации и ее субъектов.

В свою очередь, стратегическое планирование позволяет спрогнозировать объемы налоговых поступлений в консолидированный бюджет, а также распределить прогнозируемые объемы налоговых регулируемых налогов между уровнями бюджетной системы РФ.

Стратегическое планирование может осуществляться на период до 5 лет – в таком случае речь идет о среднесрочном планировании, либо до 10 лет и более – долгосрочное планирование (прогнозирование).

2. Учет. Цель данной функции – информационное обеспечение достоверной учетно-аналитической информацией. Управление такой информацией, находящейся в распоряжении налоговых органов, осуществляется посредством учета. С помощью этой функции осуществляются регистрация и учет налогоплательщиков, прием и обработка их отчетности, а также учет расчетов налогоплательщиков с бюджетом и учет финансово-хозяйственной деятельности самого налогового органа. Вся полученная и проанализированная информация необходима для принятия текущих и стратегических решений; на ее основе формируются базы данных как по начисленным, поступающим в бюджет платежам, так и по состоянию расчетов с бюджетом.

Именно благодаря этой функции формируется информация как для внутренних пользователей, которые входят во все уровни управления налоговым администрированием, но и для внешних пользователей – правительственных органов, других структур органов власти, аналитиков, иностранных инвесторов и других.

3. Контроль. Налоговый контроль является необходимым условием эффективного налогового администрирования. Его основные цели – обеспечение поступления доходов в бюджет, а также противодействие уклонению от налогов.

Сущность налогового контроля заключается в проверке соблюдения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, прежде всего – правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов.

В качестве объекта налогового контроля выступают денежные отношения, связанные с исчислением и уплатой налогов и сборов.

Субъектами налогового контроля являются Федеральная налоговая служба России и ее территориальные органы, а в некоторых случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ – таможенные органы, внебюджетные фонды и органы МВД РФ.

Налоговый контроль осуществляется посредством:

- налоговых проверок;
- проверки данных учета и отчетности;
- получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- в других формах, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

4. Анализ. В системе налогового администрирования анализ рассматривается в двух аспектах: как финансовый макроэкономический анализ, а также как микроэкономический (внутренний) анализ.

Макроэкономический финансовый анализ подразумевает совокупность аналитического инструментария и процедур в рамках макроэкономики, т. е. применительно к стране, региону, рынку либо его отдельному сегменту. На этом направлении осуществляется стратегический анализ поступлений налоговых платежей в бюджеты всех уровней бюджетной системы РФ на среднесрочную и долгосрочную

перспективу, анализ и оценка развития налоговых баз и налогоплательщиков на перспективу, а также анализ основных налоговых показателей деятельности территории (налогового потенциала).

В свою очередь, микроэкономический анализ позволяет оценить деятельность налоговых органов за отчетный период, а также осуществить текущий анализ внутренней отчетности и направленной деятельности налоговых органов.

5. Регулирование. Главной целью налогового регулирования выступает финансовое обеспечение интересов государства в бюджетно-налоговой сфере.

К формам налогового регулирования относятся:

– система налогового стимулирования – включает в себя различные формы изменения сроков уплаты налогов, сборов, пеней и штрафов, реструктуризацию задолженности перед бюджетом, предоставление налоговых каникул (поэтапное – инвестиционный налоговый кредит, либо единовременное – налоговый кредит, рассрочка, отсрочка).

– налоговые льготы – предполагают уменьшение или полное освобождение от налоговых обязательств, снижение налоговой ставки либо вычеты из налоговой базы.

– меры санкционного воздействия – предполагают различные формы ответственности за налоговые правонарушения – финансовая, налоговая, административная, уголовная.

– различные виды финансовой помощи, получаемые организациями из бюджета в денежной или материальной форме на безвозвратной основе.. Государственные субсидии, субвенции, дотации – этот вид стимулирования побуждает получающих финансовую помощь хозяйствующие субъекты к производству конкретных видов продукции, выполнению определенных работ либо оказанию конкретных услуг; при этом у них появляется необходимость уплачивать в бюджет соответствующие налоги и сборы.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Дайте определение понятию «налоговое администрирование». Какова его основная цель?
2. Назовите функции налогового администрирования.

3. Какова цель налогового регулирования?
4. В чем заключаются основные задачи анализа и какова его роль в системе налогового администрирования?
5. Какие виды налогового стимулирования предусмотрены законодательством?
6. Какой из видов налогового стимулирования можно назвать косвенным?

6.2. Структура и функции налоговых органов

Налоговые органы представляют собой единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей.

Система налоговых органов в Российской Федерации построена в соответствии с конституционным административно-территориальным делением.

В структуре ФНС России созданы межрегиональные инспекции по девяти федеральным округам (в их числе – созданный в марте 2014 г. Крымский федеральный округ). Каждому федеральному округу соответствуют управления ФНС по краям, областям, республикам и городам.

К основным функциям межрегиональных инспекций следует отнести следующие:

- контроль за соблюдением законодательства в сфере налогообложения на территории соответствующего федерального округа;
- контроль за управлениями по республикам, краям и областям, находящимся в данном федеральном округе;
- проведение налоговых проверок крупнейших налогоплательщиков, зарегистрированных в данном федеральном округе.

В соответствии с действующим законодательством, к числу крупнейших налогоплательщиков относятся организации, отвечающие одному из нижеперечисленных условий:

- суммарно начисленные налоги и сборы в сумме, превышающей 1 миллиард рублей (для организаций, осуществляющих деятельность в сфере транспорта и связи – свыше 300 миллионов рублей);

– суммарный объем полученных доходов (коды показателей 2110, 2310, 2320, 2340 Отчета о прибылях и убытках годовой бухгалтерской отчетности) превышает 20 миллиардов рублей;

– активы превышают 20 миллиардов рублей.

Отдельные критерии отнесения налогоплательщиков к разряду крупнейших существуют для организаций оборонно-промышленного комплекса, организаций, включенных в утвержденный в установленном порядке перечень стратегических предприятий, организаций и стратегических акционерных обществ, а также кредитных, страховых и некоммерческих организаций.

К управлениям ФНС России по субъектам РФ относятся: УФНС России по республикам, по краям, областям, административным (национальным) округам (автономным областям), а также УФНС России по г. Москве. Они осуществляют контроль за нижестоящими инспекциями, а к основным функциям управлений следует отнести:

- обеспечение поступления налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджет,

- контроль за соблюдением налогового законодательства на территории соответствующего субъекта РФ.

Межрайонные инспекции имеют двойное подчинение: соответствующим управлению ФНС России и межрегиональной инспекции. Межрайонные инспекции осуществляют мониторинг и контроль за региональными крупными налогоплательщиками.

На уровне региона критериями отнесения юридических лиц к числу крупных выступают следующие:

- суммарно начисленные федеральные налоги и сборы в сумме от 75 миллионов до 1 миллиарда рублей),

- суммарный объем полученных доходов (коды показателей 2110, 2310, 2320, 2340 Отчета о прибылях и убытках годовой бухгалтерской отчетности) от 1 до 20 миллиардов рублей

- активы находятся в пределах от 100 миллионов до 20 миллиардов рублей.

Администрирование остальных налогоплательщиков осуществляют инспекции по районам и городам. Кроме того, в ряде регионов были созданы инспекции по административным округам и межрайонные территориальные инспекции.

Налоговые органы действуют в пределах своей компетенции, которая установлена Положением о Федеральной налоговой службе⁴, а также Положением о территориальных органах ФНС⁵.

Центральный аппарат ФНС России выполняет контрольно-распорядительные и методологические функции. По поручению Министерства финансов РФ Федеральная налоговая служба принимает участие в разработке проектов законодательных актов о налогообложении; осуществляет контроль и надзор за соблюдением законодательства РФ по налогам и сборам. Кроме того, она осуществляет методологическое обеспечение налогового администрирования, в том числе разрабатывает методические рекомендации для налоговых органов и консультирует их по проверке достоверности представляемой налогоплательщиками отчетности; координирует деятельность налоговых органов и осуществляет контроль за проводимым ими налоговым контролем, принимает меры по созданию, развитию и внедрению автоматизированных информационных систем ФНС России; соблюдению налоговыми органами единого стандарта обслуживания налогоплательщиков, разрабатывает рекомендации по организации типовых рабочих мест налоговых органов и др. Кроме того, Центральный аппарат ФНС России проводит не реже одного раза в два года комплексные проверки нижестоящих налоговых органов.

ФНС России устанавливает формы документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также порядок их заполнения. Она также разрабатывает формы и порядок заполнения расчетов по налогам, формы налоговых деклараций и иные документы в случаях, установленных законодательством РФ, и направляет их для утверждения в Министерство финансов РФ.

ФНС России организует прием граждан, обеспечивает своевременное и полное рассмотрение обращений граждан, принимает по ним решения и направляет заявителям ответы в установленный законодательством РФ срок.

4 Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе»

5 Приказ Минфина РФ от 9 августа 2005 г. № 101н «Об утверждении Положений о территориальных органах федеральной налоговой службы»

Управления ФНС России по субъектам РФ выполняют аналогичные функции на территории регионов, организуют и контролируют работу нижестоящих налоговых органов.

Органы всех уровней налоговой системы выполняют в области организации налоговых проверок общие функции, включающие:

- контроль и надзор за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов, а также иных обязательных платежей в бюджет;

- возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов и сборов, пеней и штрафов;

- изменение сроков уплаты налогов, сборов и пеней;

- проверка деятельности юридических лиц и физических лиц в установленной сфере деятельности.

Налоговые инспекции по районам в городах, городам без районного деления и инспекции ФНС России межрайонного уровня непосредственно выполняют функции по осуществлению налогового контроля подведомственных юридических и физических лиц. Кроме выполнения общих функций налогового контроля, на них возлагается обязанность взыскания недоимки и пени по налогам и сборам, предъявления в суды исков о взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах, а также в иных случаях, установленных законодательством РФ.

Налоговые органы осуществляют свои функции и взаимодействуют с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами посредством реализации полномочий, предусмотренных Налоговым кодексом и иными нормативными правовыми актами РФ.

В настоящее время ФНС России подчинена Министерству финансов РФ. Правовой статус Минфина РФ определен в Положении о Министерстве финансов РФ⁶. Его основными задачами являются выработка единой государственной финансовой (включая бюджет-

6 Постановление Правительства РФ от 07.04.2004 №185 «Вопросы Министерства финансов Российской Федерации»; Постановление Правительства РФ от 30.06.2004 № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации»

ную, налоговую, страховую, валютную сферы, сферу государственного долга), кредитной, денежной политики, а также политики в сфере аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, добычи, производства, переработки драгоценных металлов и драгоценных камней, таможенных платежей (в части исчисления и порядка уплаты), включая определение таможенной стоимости товаров. Министерство финансов разрабатывает и представляет в Правительство РФ проекты федеральных конституционных законов, федеральных законов и актов Президента РФ и Правительства РФ по вопросам налоговой политики.

Минфин РФ разрабатывает и утверждает формы налоговых деклараций, расчетов по налогам, обязательные для заполнения налогоплательщиком, порядок их заполнения, требования об уплате таможенных платежей, методические рекомендации и другие нормативные акты по вопросам применения законодательства о налогах и сборах. Минфин РФ также дает письменные разъяснения налогоплательщикам по вопросам применения законодательства РФ по налогам и сборам.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Каковы состав и структура налоговых органов России?
2. Какие управления входят в состав центрального аппарата ФНС России и каковы их основные функции?
3. В чем заключается роль межрегиональных и межрайонных инспекций ФНС России?
4. Назовите критерии отнесения налогоплательщиков к числу крупных.

6.3. Права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов

Права и обязанности налогоплательщиков и плательщиков сборов определены в главе 3 части 1 Налогового кодекса РФ.

Права налогоплательщиков и налоговых агентов идентичны и предусмотрены статьей 21 Налогового кодекса РФ. Так, налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты имеют следующие права:

– получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, порядке их исчисления и уплаты, а также законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения;

– получать от налоговых и иных уполномоченных органов различных уровней власти письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;

– использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;

– получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных Налоговым кодексом РФ;

– на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;

– на осуществление совместной с налоговыми органами сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, а также на получение акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам;

– представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично либо через представителя;

– представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;

– присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

– получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;

– требовать от должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;

– не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не

соответствующие Налоговому кодексу РФ или иным федеральным законам;

- обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

- на соблюдение и сохранение налоговой тайны;

- на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц;

- на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Налогоплательщики имеют также иные права, установленные Налоговым кодексом РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Права налогоплательщиков должны обеспечиваться соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов, неисполнение или ненадлежащее которых влечет ответственность, предусмотренную законодательством.

Обязанности налогоплательщиков, а также плательщиков сборов, определены статьей 23 части 1 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которой налогоплательщики обязаны:

- уплачивать законно установленные налоги;

- встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена Налоговым кодексом РФ;

- вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

- представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

- представлять в налоговый орган по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций; представлять в налоговый орган по месту нахождения организации годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность не

позднее трех месяцев после окончания отчетного года, за исключением случаев, когда организация в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» не обязана вести бухгалтерский учет;

- представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

- выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

- в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов;

- нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Кроме того, помимо перечисленных выше обязанностей, налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели обязаны сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя:

- об открытии или о закрытии счетов (лицевых счетов) – в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов. Индивидуальные предприниматели сообщают в налоговый орган о счетах, используемых ими в предпринимательской деятельности;

- о возникновении или прекращении права использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств – в течение семи дней со дня возникновения (прекращения) такого права;

- обо всех случаях участия в российских организациях (за исключением случаев участия в хозяйственных товариществах и обществах с ограниченной ответственностью) и иностранных организациях – в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;

– обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории Российской Федерации (за исключением филиалов и представительств), и изменениях в ранее сообщенные в налоговый орган сведения о таких обособленных подразделениях:

– обо всех обособленных подразделениях российской организации на территории Российской Федерации, через которые прекращается деятельность этой организации (которые закрываются этой организацией).

Нотариусы, занимающиеся частной практикой, и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, обязаны сообщать в налоговый орган по месту своего жительства об открытии (о закрытии) счетов, предназначенных для осуществления ими профессиональной деятельности, в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов.

Плательщики сборов обязаны уплачивать законно установленные сборы и нести иные обязанности, установленные действующим законодательством.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Как уже было отмечено выше, налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, а обязанности этих участников налоговых отношений отражены в статье 24 Налогового кодекса РФ (Ч. 1), согласно которой налоговые агенты обязаны:

– правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства;

– письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;

– вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации 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.

– нести другие обязанности, предусмотренные Налоговым кодексом.

Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ для уплаты налога налогоплательщиком. За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налоговые органы в Российской Федерации – это Федеральная налоговая служба РФ и его территориальные подразделения. В случаях, предусмотренных НК РФ, полномочиями налоговых органов обладают таможенные органы и органы государственных внебюджетных фондов.

Подробно структура налоговых органов и их функции были рассмотрены в п. 6.2.

Согласно статье 31 Налогового кодекса РФ налоговые органы вправе:

1) требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента документы по формам и (или) форматам в электронной форме, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов;

2) проводить налоговые проверки в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ;

3) производить выемку документов у налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента при проведении налоговых проверок в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;

4) вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;

5) приостанавливать операции по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в банках и налагать арест на имущество налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ;

6) в порядке, предусмотренном статьей 92 Налогового кодекса РФ, осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества. Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждается Министерством финансов РФ;

7) определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;

8) требовать от налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;

9) взыскивать недоимки, а также пени, проценты и штрафы в случаях и порядке, которые установлены Налоговым кодексом РФ;

10) требовать от банков документы, подтверждающие факт списания со счетов налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента и с корреспондентских счетов банков сумм налогов, сборов, пеней и штрафов и перечисления этих сумм в бюджетную систему Российской Федерации;

привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

11) вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;

12) заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

13) предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски (заявления):

– о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения;

– о возмещении ущерба, причиненного государству и (или) муниципальному образованию вследствие неправомерных действий банка по списанию денежных средств со счета налогоплательщика после получения решения налогового органа о приостановлении операций, в результате которых стало невозможным взыскание налоговым органом недоимки, задолженности по пеням, штрафам с налогоплательщика в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом;

– о досрочном расторжении договора об инвестиционном налоговом кредите;

в иных случаях, предусмотренных законодательством.

14) осуществлять другие права, предусмотренные действующим законодательством.

Налоговые органы имеют следующие обязанности (ст. 32 Налогового кодекса РФ):

1) соблюдать законодательство о налогах и сборах;

2) осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;

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

4) бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения;

5) руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов РФ по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;

6) сообщать налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам при их постановке на учет в налоговых органах сведения о реквизитах соответствующих счетов Федерального казначейства, а также в порядке, определяемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, доводить до налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сведения об изменении реквизитов этих счетов и иные сведения, необходимые для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему Российской Федерации;

7) принимать решения о возврате налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов, направлять оформленные на основании этих решений поручения соответствующим территориальным органам Федерального казначейства для исполнения и осуществлять зачет сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ;

8) соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение;

9) направлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, налоговое уведомление и (или) требование об уплате налога и сбора;

10) представлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам и справки об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов на основании данных налогового органа. Справка о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам передается (направляется) указанному лицу (его представителю) в течение пяти дней, справка об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов – в течение десяти дней со дня поступления в налоговый орган соответствующего запроса;

11) представлять ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков по его запросу, направленному в пределах предоставленных ему полномочий, справки о состоянии расчетов консолидированной группы налогоплательщиков по налогу на прибыль организаций;

12) осуществлять по заявлению налогоплательщика, ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков, плательщика сбора или налогового агента совместную сверку расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам.

13) по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента выдавать копии решений, принятых налоговым органом в отношении этого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента;

14) по заявлению ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков выдавать копии решений, принятых налоговым органом в отношении консолидированной группы налогоплательщиков;

15) представлять пользователям выписки из Единого государственного реестра налогоплательщиков.

Налоговые органы несут также другие обязанности, предусмотренные действующим законодательством.

Помимо обязанностей налоговых органов в НК РФ установлены обязанности должностных лиц налоговых органов. Должностными лицами налоговых органов являются лица, занимающие должности в налоговых органах и имеющие следующие классные чины:

- 1) главный государственный советник налоговой службы;
- 2) государственные советники налоговой службы I – III рангов;
- 3) советники налоговой службы I – III рангов;
- 4) инспекторы налоговой службы I – III рангов.

Должностные лица налоговых органов обязаны:

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

– реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;

– корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений, не унижать их честь и достоинство.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Назовите основных участников налоговых отношений.
2. Дайте определение понятия «налогоплательщик»
3. Кто такие налоговые резиденты?
4. Каковы основные права налогоплательщиков?
5. Перечислите основные обязанности налогоплательщиков.
6. Что представляют собой налоговые агенты и каковы их права и обязанности?
7. Назовите основные права налоговых органов.
8. Каковы обязанности налоговых органов?
9. Кто, помимо налогоплательщиков и налоговых органов, может быть участником налоговых отношений?

6.4. Формы и методы налогового контроля

Форма налогового контроля – это способ организации контрольных действий. По смыслу ст. 82 НК РФ, формой налогового контроля является комплекс мероприятий, осуществляемых налоговыми органами на постоянной основе:

- 1) налоговые проверки;
- 2) получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов;
- 3) проверка данных учета и отчетности;
- 4) осмотр и обследование помещений и территорий, используемых для извлечения доходов;
- 5) другие формы.

Перечень форм налогового контроля не является закрытым. Так, начальным этапом и первой формой налогового контроля является постановка на учет в налоговом органе. К формам налогового контроля можно также отнести контроль за правильностью и своевременностью налоговых поступлений, который подразумевает учет налоговых платежей на лицевых счетах по каждому налогоплательщику в разрезе отдельных налогов и сборов. На счетах отражаются суммы начисленных налогов и сборов по данным налогоплательщика и налоговых органов, суммы начислений пеней и штрафных санкций, а также данные о фактических поступлениях налоговых платежей в бюджет.

В рамках налоговых проверок и вне них реализуются мероприятия налогового контроля, порядок проведения которых устанавливается НК РФ:

- инвентаризация имущества налогоплательщика;
- экспертиза;
- привлечение специалиста, переводчика, понятых;
- допрос свидетеля;
- осмотр территорий, помещений, документов и предметов;
- истребование документов;
- выемка документов и предметов и др.

Инвентаризация имущества представляет собой проверку наличия имущества предприятия на определенный момент путем пересчета, обмера, взвешивания ценностей, сверки расчетов с дебиторами и кредиторами и последующее сопоставление фактического наличия имущества с учетными данными.

Экспертиза как метод независимой оценки назначается в том случае, если для разрешения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела.

В качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

Осмотр территорий и помещений осуществляется с целью выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки и для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным проверяемым лицом.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы посредством вручения этому лицу (его представителю) требования о представлении документов (ст. 93 НК РФ). Отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную п. 1 ст. 126 НК РФ. Кроме того, должностные лица налогоплательщика-организации несут административную ответственность, предусмотренную ст. 19.7 КоАП. В случае такого отказа или непредставления указанных документов в установленные сроки должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов.

В соответствии со ст. 93.1 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию). Налоговый орган в рамках проведения налоговой проверки может запросить у организации–контрагента книгу покупок; счета-фактуры по приобретенным товарам, работам, услугам; документы, подтверждающие уплату сумм НДС в бюджет; приказ об учетной политике и декларации по НДС.

Выемка представляет собой принудительное изъятие документов и предметов. При ее производстве могут быть вскрыты помещения и иные места (бухгалтерия, касса, сейфы), где могут находиться документы и предметы.

Выемка документов и предметов может проводиться в следующих случаях (п.1 ст. 31; п. 8 ст. 94; п. 4 ст. 93 НК РФ):

- 1) при наличии обстоятельств, позволяющих заключить, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены (если проверяющим в рамках выездной

проверки не предоставляются для ознакомления подлинники документов, если недостаточно копий документов);

2) при отказе проверяемого лица в рамках выездной проверки от представления запрашиваемых документов или непредставлении их в установленные сроки;

3) для получения предметов, необходимых для проведения осмотра предметов, проведения экспертизы, приобщения к материалам проверки в качестве вещественных доказательств и в иных целях.

Выемка документов и предметов производится в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов. В необходимых случаях для участия в производстве выемки приглашается специалист.

Основной формой налогового контроля является *налоговая проверка*. Это процессуальное действие налоговых органов по контролю правильности исчисления, своевременности уплаты налогов, осуществляемое путем сопоставления фактических данных с данными, отраженными в документах налогоплательщика (бухгалтерского и налогового учета). Цель налоговой проверки – контроль соблюдения налогового законодательства.

Налоговые проверки подразделяются на камеральные и выездные.

Налоговой проверкой может быть охвачено только три года, непосредственно предшествующих году ее проведения (ст.87 НК РФ).

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Если проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие право налогоплательщика на налоговые льготы, на вычеты НДС, а также документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты налогов, связанных с использованием природных ресурсов.

На суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени.

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) может проводиться по одному или нескольким налогам. Налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные налоговые проверки и более по одним и тем же налогам за один и тот же период. Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев.

При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения. При наличии у осуществляющих проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов. В необходимых случаях для участия в проведении выездной налоговой проверки могут быть привлечены свидетели, эксперт, специалист, переводчик, понятые.

По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, а впоследствии – акт выездной налоговой проверки. Налогоплательщик вправе в течение 15 дней со дня получения акта проверки представить в соответствующий налоговый орган письменное возражение по акту в целом или по его отдельным положениям вместе с документами (их заверенными копиями), подтверждающими обоснованность возражений. Затем в течение 10 дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа должен рассмотреть материалы, представленные налогоплательщиком.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель налогового органа выносит решение:

а) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;

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

После вынесения решения руководитель налогового органа вправе принять обеспечительные меры, если есть основания полагать, что это решение не будет исполнено. Для принятия обеспечительных мер он выносит решение, вступающее в силу со дня его вынесения.

Обеспечительными мерами могут быть:

– запрет на отчуждение имущества без согласия налогового органа;

– приостановление операций по счетам в банке (применяется только после первой меры, если стоимость имущества меньше недоимки, пеней и штрафов).

Копия решения под расписку вручается проверяемому лицу. Эти решения вступают в силу по истечении 10 дней со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение.

Сведения о налогоплательщике с момента постановки его на учет являются налоговой тайной. **Налоговую тайну** составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений:

1) являющихся общедоступными, в том числе ставших таковыми с согласия налогоплательщика;

- 2) об идентификационном номере налогоплательщика;
- 3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;
- 4) предоставляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами;
- 5) предоставляемых избирательным комиссиям в соответствии с законодательством о выборах о размере и об источниках доходов кандидата и его супруга, а также об имуществе, принадлежащем кандидату и его супругу на праве собственности и в др. случаях.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Какие формы налогового контроля приведены в ст. 82 НК РФ?
2. Перечислите формы и методы налогового контроля.
3. В чем состоит различие задач и методов камеральных и выездных налоговых проверок?
4. Какие задачи решает экспертиза как метод налогового контроля?
5. У каких лиц налоговый орган имеет право истребовать документы (информацию) и в каких случаях?

6.5. Ответственность налогоплательщика за нарушение налогового законодательства

Предоставляя гражданам определенные права и экономические свободы, государство со своей стороны требует от субъектов налогового права надлежащей реализации установленных правовых предписаний. В свою очередь, налогоплательщики обязаны следовать правовым предписаниям, содержащимся в законодательстве о налогах и сборах. Тем самым объясняется необходимость и возможность государственного принуждения, одной из форм которого является **налоговая ответственность**. Следовательно, ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах имеет социальное основание, состоящее в необходимости охраны общественных отношений в налоговой сфере.

Правовое регулирование ответственности за нарушение порядка реализации налоговых отношений относится к объектам законодательства о налогах и сборах и составляет институт налогового права. В Налоговом кодексе РФ термины «налоговая ответственность» и «ответственность за совершение налоговых правонарушений»

используются как равнозначные. Например, п. 2 ст. 101 НК РФ устанавливает, что по результатам рассмотрения материалов проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа может быть вынесено решение о привлечении налогоплательщика к *налоговой ответственности* за совершение налогового правонарушения; ст. 107 предусматривает возможность привлечения организаций и физических лиц к *ответственности за совершение налоговых правонарушений*.

Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах характеризуется всеми признаками, свойственными финансово-правовой ответственности, а именно:

- основана на государственном принуждении и представляет конкретную форму реализации санкций, установленных финансово-правовыми нормами;

- наступает за совершение виновного противоправного деяния, содержащего признаки налогового правонарушения;

- субъектами ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах могут быть организации и физические лица;

- для правонарушителя налоговая ответственность выражается в определенных отрицательных последствиях имущественного характера;

- налоговая ответственность реализуется в процессуальной форме.

Поскольку нормы налогового права, как и другие нормы права, являются разновидностью социальных норм, то и налоговая ответственность имеет **две формы реализации**: позитивную (добровольную, активную) и негативную (государственно-принудительную, ретроспективную).

Для **позитивной налоговой ответственности** достаточно формального (нормативного) основания, поскольку она возникает не на основе налогового правонарушения, а в силу добровольного выполнения субъектом налогового права своих обязанностей.

В целом **позитивная ответственность** носит **добровольный характер**, но вместе с тем возможна и некоторая степень государственного принуждения. Она основывается на принципах добросовестности предпринимательской деятельности и социальной справедливости и имеет следующие юридические **признаки**:

- неразрывно связана с нормой налоговой ответственности;

- является юридической обязанностью, обусловленной правовым статусом налогоплательщика или иного обязанного лица;

- гарантирована государственным принуждением;
- реализуется добровольно в виде правомерного поведения;
- одобряется со стороны государства;
- осуществляется в рамках общих налоговых правоотношений.

Нарушение норм налогового права обуславливают существование **негативной налоговой ответственности**, которую можно рассматривать в нескольких аспектах.

Во-первых, вследствие реакции государства на нарушение законодательства о налогах и сборах, выражающейся в принуждении виновного лица претерпевать карательные меры государственно-принудительного воздействия за совершенное деяние в форме имущественных лишений.

Во-вторых, налоговая ответственность может определяться как исполнение юридической обязанности на основе государственного принуждения.

Наличие либо отсутствие государственного принуждения определяет факт существования налоговой ответственности. Налоговая ответственность не связывается только с неблагоприятными последствиями для правонарушителя, которые наступают в результате совершенного им нарушения законодательства о налогах и сборах. Карательные механизмы в налоговой ответственности существуют параллельно с правовосстановительными, поскольку государству важно не только наказать нарушителя налогового законодательства, но и восстановить публичные имущественные интересы, компенсировать возникший ущерб.

Таким образом, налоговая ответственность существует в двух формах: **карательной** (штрафной) и **правовосстановительной** (компенсационной).

Негативная налоговая ответственность имеет три основания:

- **формальное** (нормативное), выражающееся в наличии системы норм законодательства о налогах и сборах, устанавливающих составы налоговых правонарушений, права и обязанности участников охранительного налогового правоотношения, регулирующих ответственность за нарушение норм налогового права, принципы, порядок и процессуальную форму привлечения к налоговой ответственности;

- **фактическое**, представляющее совершение субъектом налогового права противоправного деяния, нарушающего нормы законодательства о налогах и сборах;

– *процессуальное*, заключающееся в вынесении уполномоченным органом (налоговыми органами, органами государственных внебюджетных фондов или таможенными органами) решения о наложении санкции за совершение налогового правонарушения.

Наступление негативной налоговой ответственности возможно только при наличии всех перечисленных оснований и в строго определенной последовательности: норма права – налоговое правонарушение – применение санкции.

Состав правоотношения налоговой ответственности представляет сложное социально-правовое явление, складывающееся из совокупности следующих элементов: субъекты (участники), права и обязанности субъектов (участников), их действия (поведение), объект правоотношения.

В правоотношении, складывающемся относительно налоговой ответственности, принимают участие как минимум две стороны:

- государство в лице компетентных органов, указанных в налоговом законодательстве;
- правонарушитель.

Между названными субъектами складываются охранительные налоговые правоотношения, в которых государство выступает в качестве *управомоченной стороны*, а правонарушитель – *обязанной*. Право государства – применять к нарушителю налогового законодательства меры государственно-правового принуждения (меры ответственности) предполагает возникновение у правонарушителя обязанности претерпевать эти меры. Применение мер налоговой ответственности является одновременно правом и обязанностью государства, поскольку даже в тех случаях, когда правонарушитель добровольно прекращает совершение налогового правонарушения (например, встает на учет в налоговом органе после истечения установленного срока), государство не утрачивает права на применение соответствующих мер налоговой ответственности.

Объектом правоотношения налоговой ответственности является правовой статус нарушителя законодательства о налогах и сборах. Изменения правового статуса нарушителя налогового законодательства происходят с помощью лишений и ограничений имущественного характера, определенных мерой налоговой ответственности. Различное соотношение лишений и ограничений характеризуют изменения статуса нарушителя законодательства о налогах и сборах.

Налоговая ответственность выполняет определенные цели, которые прямо в налоговом законодательстве не указаны, но выводятся из целей и задач самого Налогового кодекса РФ. Нормативным порядком определены основные начала законодательства о налогах и сборах (ст. 3 НК РФ), посредством которых достигаются цели налоговой ответственности. Предостерегая организации и физические лица от совершения противоправных деяний в налоговой сфере, налоговая ответственность преследует две цели:

– *охранительную*, посредством которой ограждает общество от нежелательных ситуаций, связанных с нарушением имущественных интересов государства;

– *стимулирующую*, посредством которой поощряет правомерное поведение субъектов налогового права.

Цели налоговой ответственности реализуются в функциях, отражающих ее предназначение, поэтому тесно связаны с применением налоговых санкций и социальными последствиями их применения. В механизме правового регулирования налоговых отношений налоговая ответственность выполняет юридическую и социальную функции.

Юридическая функция проявляется в двух аспектах: правосстановительном (компенсационном) и штрафном (карательном).

Правовосстановительный характер налоговой ответственности обусловлен имущественными отношениями между публичным и частным субъектами, объектом которых является налог. Ответственность налогоплательщика за нарушение своей обязанности по своевременной и полной уплате налогов преследует цель восстановить имущественные интересы государства, компенсировать бюджету причиненные убытки.

Сущность штрафного характера налоговой ответственности заключается в неблагоприятных имущественных лишениях, претерпеваемых нарушителем законодательства о налогах и сборах. Посредством реализации штрафной функции создается режим имущественного урона, заключающийся в применении санкции к субъекту налогового правонарушения.

Социальная функция налоговой ответственности выражается в осуществлении общего предупреждения налоговых правонарушений посредством побуждения субъектов налогового права к соблюдению норм налогового права. Реализуется социальная функция посредством общей и частной превенции совершения налоговых правонарушений.

Принципы налоговой ответственности отражают ее содержание, сущность, функции и формы реализации. Основные начала налоговой ответственности являются ориентиром для всех субъектов налогового права, участвующих в охранительных налоговых правоотношениях.

Принципы налоговой ответственности – это основополагающие начала, исходные идеи, отражающие ее объективную сущность, природу и назначение, в соответствии с которыми осуществляется деятельность законодателя и правоприменителя по реализации охранительных налоговых правоотношений.

Принципы налоговой ответственности можно рассматривать в широком и узком аспектах. *Широкое понимание* принципов налоговой ответственности означает совокупность всех правовых принципов налоговой ответственности. *Узкая трактовка* принципов налоговой ответственности означает их понимание в качестве основных идей, непосредственно закрепленных в налоговом законодательстве. Основные начала налоговой ответственности, имеющие нормативное закрепление, называются нормы-принципы.

Налоговая ответственность основывается на целостной системе принципов, включающих общесоциальные принципы, свойственные всем видам ответственности, общеправовые, принципы финансового права, принципы налогового права и собственно принципы налоговой ответственности как правового института.

Непосредственное влияние на исходные начала налоговой ответственности оказывают **общеправовые принципы юридической ответственности**, к числу которых относятся: справедливость, законность, неотвратимость, индивидуализация наказания, ответственность за вину. Нормы-принципы налоговой ответственности закреплены в ст. 108 НК РФ и названы общими условиями привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

1. *Законность.* Данный принцип означает недопустимость привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ.

2. *Однократность привлечения к налоговой ответственности.* Этот принцип означает, что никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

3. *Соотношение налоговой ответственности с другими видами ответственности.* Ответственность за нарушения законодательства

о налогах и сборах не существует изолированно только в рамках налогового права – в зависимости от тяжести совершенного деяния или субъектного состава возможно применение норм иных отраслей права в целях охраны имущественных интересов государства. Учитывая названные обстоятельства, п. 3 и 4 ст. 108 НК РФ определяют соотношение налоговой ответственности с ответственностью, предусмотренной уголовным и административным законодательством.

4. *Разграничение налоговой санкции и налоговой обязанности.* Согласно п. 5 ст. 108 НК РФ применение налоговой санкции не освобождает от исполнения налоговой обязанности, поскольку они представляют собой два самостоятельных элемента правового статуса налогоплательщика и налогового агента.

5. *Презумпция невиновности.* Данный принцип является налогово-правовой конкретизацией ч. 1 ст. 49 Конституции РФ и означает, что лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда.

Составным элементом принципа презумпции невиновности является закрепленная ст. 3 НК РФ презумпция правоты налогоплательщика. Презумпция правоты означает, что неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, в совершении налогового правонарушения толкуются в пользу этого лица.

Все принципы налоговой ответственности ***взаимосвязаны и взаимозависимы***, несоблюдение одного принципа неизбежно повлечет нарушение другого, и, как следствие, произойдет искажение сущности ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах.

Налоговая ответственность является длящимся охранительным правоотношением, которое в своем развитии проходит определенные стадии. Выделение стадий налоговой ответственности позволяет рассмотреть ее содержание в качестве динамичной системы, выявить процессуальный порядок ее реализации и обеспечить восстановление нарушенных прав государства в налоговой сфере.

Стадии налоговой ответственности – это периоды, отражающие соотношение определенного объема прав и обязанностей субъекта налогового правонарушения с этапами познания данного правонарушения уполномоченными государственными органами.

Основанием для выделения стадий налоговой ответственности служат ***юридические факты***, наличие которых предусматривается

в гипотезах норм Налогового кодекса РФ и влечет соответствующие правовые последствия. Налоговая ответственность как охранительное правоотношение имеет три стадии:

- возникновение налоговой ответственности;
- конкретизация налоговой ответственности посредством доказывания наличия элементов состава правонарушения;
- реализация налоговой ответственности.

Стадия возникновения налоговой ответственности начинается с момента совершения нарушения законодательства о налогах и сборах и длится до его обнаружения органами налогового контроля, иными компетентными органами государства или добровольного пресечения со стороны виновного лица.

Налоговый кодекс РФ разграничивает момент совершения налогового правонарушения и момент его обнаружения. Согласно ст. 113 НК РФ срок давности со дня совершения налогового правонарушения составляет три года.

Реально налоговая ответственность наступает с момента вступления в законную силу акта применения правоохранительной санкции, содержащей меру ответственности – решения налогового органа или суда о привлечении к налоговой ответственности. Юридические факты, предшествующие вынесению и вступлению в законную силу акта применения составляют презумпцию налогового правонарушения и, следовательно, презумпцию налоговой ответственности.

Стадия конкретизации налоговой ответственности посредством доказывания наличия элементов состава правонарушения начинается с обнаружения налогового правонарушения и заканчивается вступлением в законную силу акта применения права, признающего факт нарушения законодательства о налогах и сборах, совершенного конкретным лицом.

Вторая стадия налоговой ответственности начинает развиваться в результате активных действий государства в лице компетентных органов или самого правонарушителя. Как правило, выявление налогового правонарушения происходит вследствие проведения налоговыми органами контрольных мероприятий. Возможны случаи пресечения правонарушения и самим виновным лицом (например, постановка на учет в налоговом органе по истечении установленного срока).

Факт обнаружения налогового правонарушения является основанием для познания этого противоправного деяния компетентными государственными органами. Значение стадии конкретизации налоговой

ответственности заключается в использовании всех законодательно допустимых способов доказывания основных и дополнительных элементов состава налогового правонарушения.

Содержание стадии конкретизации налоговой ответственности составляет квалификация совершенного налогового правонарушения. На второй стадии происходит оценка выявленных противоправных фактов, выяснение степени общественной опасности налогового правонарушения, установление субъектов, совершивших нарушение законодательства, и наличия вины в их деяниях и т. д.

Конкретизация налогового правонарушения имеет два основания:

– **основное**, выраженное правоохранительной санкцией конкретно-определенной нормы главы 16 или 18 НК РФ, содержащей основные признаки квалификации налогового деликта;

– **дополнительное**, выраженное обстоятельствами, смягчающими или отягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, причем главным отличием дополнительного основания является возможность его установления только судом (обстоятельства, смягчающие и отягчающие налоговую ответственность, оказывают влияние на определение размера налоговой санкции).

Заканчивается стадия конкретизация налоговой ответственности вынесением налоговым органом или судом решения, на основании которого признается факт совершения конкретным субъектом нарушения законодательства о налогах и сборах. Правоприменительный акт определяет меру ответственности за совершение налогового правонарушения.

Стадия реализации налоговой ответственности характеризуется приобретением правонарушителем специального правового статуса. Налоговая ответственность начинает реализовываться с момента вступления в законную силу правоприменительного акта, констатирующего факт совершения определенным лицом налогового правонарушения. Заканчивается стадия реализации налоговой ответственности добровольным исполнением решения налогового органа либо принудительным исполнением решения суда о взыскании санкции с нарушителя налогового законодательства.

Необходимо учитывать, что НК РФ разграничивает момент окончания исполнительного производства о взыскании налоговой санкции и момент окончания охранительного налогового правоотношения. Согласно ст. 112 и 114 НК РФ взыскание налоговой санкции означает

факт привлечения к налоговой ответственности и имеет для правонарушителя определенные **правовые последствия**:

– лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или, в случае добровольного исполнения, с момента вступления в силу решения налогового органа;

– при совершении налогоплательщиком (иным обязанным лицом) нового налогового правонарушения в течение указанных 12 месяцев размер штрафа увеличивается на 100%.

Налоговый кодекс РФ устанавливает перечень обстоятельств, наличие которых исключает ответственность лица за совершение налогового правонарушения. В зависимости от возможности устранения (исключения) факта налогового деликта обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, классифицируются на две группы.

Первая группа: *обстоятельства, исключающие наличие налогового правонарушения. В нее входят:*

– отсутствие события налогового правонарушения;

– отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;

– совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста.

Вторая группа: *обстоятельства, не исключающие наличия налогового правонарушения. К обстоятельствам данной группы относится истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.*

Согласно ст. 109 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств.

Отсутствие события налогового правонарушения. Названное обстоятельство означает отсутствие деяния, совершение которого является основанием привлечения лица к ответственности за нарушения налогового законодательства. Отсутствие события налогового правонарушения выражается в отсутствии самого противоправного факта в поведении субъекта налогового права. Например, не образует факта налогового правонарушения пропуск срока подачи декларации в налоговый орган, если налогоплательщик по решению суда освобожден от уплаты налога.

Отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения. Вина является необходимым условием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Отсутствие вины в поведении субъекта налогового права свидетельствует об отсутствии субъективного признака состава правонарушения и, таким образом, исключает возможность считать совершенное деяние правонарушением и не позволяет привлечь налогоплательщика, налогового агента или иного лица к налоговой ответственности.

Налоговый кодекс РФ к обстоятельствам, исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения, относит три обстоятельства.

Во-первых, это совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств. Данное обстоятельство исключает вину лица в совершении налогового правонарушения, а следовательно, и само правонарушение только при условии, что противоправное деяние было обусловлено стихийным бедствием или другими непреодолимыми и чрезвычайными обстоятельствами.

Во-вторых, это совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком – физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния.

В-третьих, это выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции. Наличие данного обстоятельства, исключаящего вину субъекта налогового правонарушения, обусловлено тем, что лицо не осознает противоправности своих деяний, поскольку не должно и не может этого осознавать ввиду руководства мнением уполномоченного компетентного лица. Однако вина правонарушителя исключается только в случае, если он выполняет не любые разъяснения налогового или государственного органа или их должностных лиц, а только те разъяснения, которые даны в письменной форме или в пределах компетенции названных субъектов.

Давность привлечения к ответственности также включена в перечень обстоятельств, исключаящих привлечение к налоговой ответственности. Согласно ст. 113 НК РФ лицо не может быть привлечено

к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения прошло три года.

Налоговый кодекс РФ устанавливает возможность учета *обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения*, перечень которых закреплен ст. 112 НК РФ.

В соответствии с названной нормой существуют два обстоятельства, смягчающие ответственность.

1. *Совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств.*

2. *Совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости.*

Данный в ст. 112 НК РФ перечень обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, не является исчерпывающим, поскольку п. 3 названной статьи предоставляет суду право считать в качестве смягчающих и иные обстоятельства. Как показывает анализ судебной и арбитражной практики, в качестве других смягчающих обстоятельств суды признают неясность или некорректность налоговых нормативных правовых актов, причинение государству незначительного вреда, тяжелую болезнь налогоплательщика.

Кроме обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, Налоговый кодекс РФ закрепляет ***обстоятельство, отягчающее налоговую ответственность.***

Согласно п. 2 ст. 112 НК РФ обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, *ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение, т. е. повторность.*

Соблюдение норм налогового права обеспечивается возможностью государства применять меры принуждения за нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. Ответственность за налоговые правонарушения находит свое выражение в соответствующей части нормы права, называемой санкцией.

Санкции, применяемые в налоговом праве, и налоговая ответственность ***тесно взаимосвязаны, но не тождественны.*** Взаимообусловленность санкции и ответственности проявляется в применении налоговой санкции, поскольку одной из стадий привлечения лица к налоговой ответственности является взыскание санкции.

Согласно общей теории права санкцией признаются закрепленные в нормах права предписания о мерах принуждения за неисполнение обязанностей в целях защиты прав других лиц.

Санкции в налоговом праве можно рассматривать в двух аспектах: широком и узком.

В широком смысле санкции представляют элемент налоговой нормы, предусматривающий неблагоприятные последствия неисполнения либо несоблюдения налоговых обязанностей, сформулированных в диспозициях налоговых норм. К ним относятся штрафы, также ряд ученых-налоговедов относят к данной категории и пеню.

Институт налоговых санкций в узком смысле закрепляется ст. 114 НК РФ, согласно которой налоговая санкция выражена штрафом и является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Наличие легитимного определения налоговой санкции имеет важное значение, поскольку показывает логическое завершение развития института налоговой ответственности.

Санкция в виде *штрафа* имеет различные способы исчисления, в зависимости от которых они могут быть сгруппированы следующим образом:

- штрафы, исчисляемые в виде процентного отношения суммы санкций к неуплаченной сумме налога (например, ст. 122 и 123 НК РФ);

- штрафы, установленные в твердой денежной сумме (например, ст. 135 НК РФ);

- штрафы, исчисляемые в виде процентного отношения суммы санкций к определенному объекту расчета (например, ст. 117 НК РФ).

Штраф как мера налоговой ответственности соответствует юридическим признакам санкции, однако применение принудительного денежного взыскания в сфере публичной финансовой деятельности государства наделяет его следующими **особенностями**:

- налоговая санкция представляет элемент правоохранительной нормы, поэтому штраф существует независимо от факта совершения налогового правонарушения;

- единственным законным основанием для применения санкции является совершение лицом налогового правонарушения;

- штраф за нарушение налогового законодательства взыскивается в судебном порядке;

- штраф выражен в денежной форме, сумма которой определяется на основании специальных статей Налогового кодекса РФ;

– сущность налоговой санкции заключается в лишении субъекта правонарушения права собственности или иного вещного права на установленную Налоговым кодексом РФ сумму наличных денежных средств либо имущественных прав на денежные средства в безналичной форме, находящихся на счете в кредитной организации;

– взыскание штрафа не освобождает виновное лицо от исполнения налоговой обязанности, существовавшей до нарушения налогового законодательства;

Налоговым кодексом РФ предусмотрены варианты индивидуализации применения штрафов посредством правильной квалификации налогового правонарушения, а также установления обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность.

В качестве мер государственно-властного воздействия на нарушителей налогового законодательства Налоговым кодексом РФ установлена **пена**. Согласно ст. 75 НК РФ пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Пеня защищает налоговые правоотношения и применяется в случае нарушения налогоплательщиком своих обязанностей по уплате налогов или сборов в срок и в полном объеме. Государственное принуждение прослеживается в механизме взыскания пени, заключающемся в принудительном изъятии за счет денежных средств правонарушителя на счетах в банке или за счет иного имущества налогоплательщика. С налогоплательщиков-организаций пени взыскиваются в бесспорном порядке, с физических лиц – по решению суда.

В российском налоговом праве налоговые санкции имеют еще один общий аспект, наличие которого существенно отличает налоговую ответственность от иных ее видов. Все виды налоговых санкций не поглощаются никакими другими: штрафы взыскиваются по принципу сложения, а недоимки и пени взыскиваются до полного (как минимум) возмещения причиненного государству ущерба.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Назовите формы реализации налоговой ответственности.
2. Охарактеризуйте компенсационную и штрафную налоговую ответственность.

3. Опишите состав правоотношения налоговой ответственности.
4. Назовите субъектов и объектов правоотношения налоговой ответственности.
5. Назовите принципы налоговой ответственности.
6. Охарактеризуйте соотношение налоговой ответственности с другими видами ответственности.
7. Дайте понятие презумпции невиновности.
8. Опишите стадии возникновения налоговой ответственности.

6.6. Порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) должностных лиц

Впервые в российском налоговом праве в Налоговый кодекс РФ был включен отдельный раздел, регламентирующий возможность и порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц. Обозначенный раздел VII объединяет две группы норм: глава 19 «Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц» и глава 20 «Рассмотрение жалобы и принятие решения по ней».

Статья 137 НК РФ предоставляет каждому налогоплательщику или налоговому агенту право обжаловать акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц.

Объектом обжалования со стороны налогоплательщика могут быть следующие ненормативные акты налоговых органов, обозначенные в Налоговом кодексе РФ: решения о доначислении налога или пени (п. 3 ст. 40); решения о взыскании налога, сбора, а также пени за счет денежных средств, находящихся на счетах в банках (п. 3 ст. 46); инкассовые поручения на перечисление налога в бюджет (п. 2 ст. 46); решения об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или сбора (п. 6 ст. 64); решения о приостановлении операций по банковским счетам налогоплательщика или налогового агента (ст. 76); решения об аресте имущества налогоплательщика или налогового агента (ст. 77); акты, на основании которых налоговые органы вправе самостоятельно определять сумму налогов, подлежащих уплате по аналогии (п. 3 ст. 91); извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки (п. 1 ст. 101); решения руководителей налоговых органов (их заместителей) о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, об отказе в привлечении лица к ответственности

за нарушение законодательства о налогах и сборах либо о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля (п. 8 ст. 101).

Кроме названных ненормативных актов, обжалованию подлежат и решения вышестоящих налоговых органов, вынесенные по вопросам рассмотрения заявлений налогоплательщиков на неправомерные действия, бездействие или акты нижестоящих налоговых инспекций.

Не подлежат обжалованию в административном или судебном порядке акты налоговых проверок, поскольку сами по себе они не содержат обязательных для налогоплательщиков предписаний, влекущих юридические последствия.

Налогоплательщик имеет право оспаривать: правомерность действий или бездействия должностных лиц налоговых органов, если последствиями такого поведения стали нарушения законных прав и интересов подателя заявления; создание незаконных препятствий осуществлению права собственности или иных вещных прав, а также свобод; возложение дополнительных обязанностей или иных незаконных имущественных обременений; незаконное привлечение к налоговой ответственности.

Действия должностных лиц налоговых органов, нарушающие права налогоплательщиков и, следовательно, подлежащие обжалованию, могут выражаться в различного рода поступках: проведении контрольных мероприятий с нарушением налогово-процессуальных норм, предъявлении требования об уплате налога или сбора, предъявлении письменного налогового уведомления об уплате налога и т. д.

Бездействие должностных лиц налоговых органов, нарушающее права налогоплательщиков, чаще всего выражается в уклонении от возврата излишне взысканных сумм налога, сбора или пени.

Налоговое законодательство предусматривает ряд *дополнительных гарантий*, обеспечивающих нормальное функционирование налоговых отношений. Так, ст. 3 НК РФ устанавливает презумпцию правоты налогоплательщика в случаях неустранимости сомнений, противоречий и неясности актов законодательства о налогах и сборах; ст. 21 НК РФ предоставляет налогоплательщикам право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, которые не соответствуют Налоговому кодексу РФ или иным федеральным законам; ст. 63–67 НК РФ предусматривают возможность защиты налогоплательщиком своих прав после окончания производства по делу о налоговом правонарушении посредством

использования процедуры изменения сроков уплаты налогов и пеней в форме отсрочки, рассрочки или налогового кредита. Также дополнительной гарантией соблюдения прав налогоплательщиков и, в случае нарушения, их защиты следует считать нормы налогового законодательства, устанавливающие возможность привлечения к ответственности должностных лиц налоговых органов, допустивших неправомерные действия при исполнении своих служебных обязанностей.

В налоговом праве административный порядок обжалования имеет характер обязательной досудебной процедуры, поэтому подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) исключает право на одновременную подачу аналогичной жалобы в суд. Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе. В случае обжалования такого решения в судебном порядке срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу, в отношении которого вынесено это решение, стало известно о вступлении его в силу.

Порядок, сроки рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом и принятия решения по ней определяются по правилам ст. 139–141 НК РФ.

При использовании налогоплательщиком административного порядка защиты нарушенных прав обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц осуществляется *по административной иерархии* – жалоба подается в налоговый орган (должностному лицу), в чьем подчинении находится налоговый орган или должностное лицо, допустившие нарушение законодательства. Не вступившее в силу решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, может быть обжаловано в апелляционном порядке путем подачи апелляционной жалобы. Следовательно, административный порядок обжалования актов, действий или бездействия налоговых органов или их должностных лиц может быть *многократным*.

Жалоба налогоплательщика может содержать несколько фактов, которые нарушают права заявителя. Вместе с тем Налоговый кодекс

РФ четко различает *подведомственность* подачи и рассмотрения жалобы – факты несогласия с актами, действиями или бездействием налогового органа заявляются только в вышестоящий налоговый орган; жалобы на неправомерное поведение должностных лиц подаются вышестоящему должностному лицу. Объединение в одной жалобе требований, подведомственных налоговым органам, с требованиями, подведомственными должностным лицам этих органов, не допускается.

Обжалование неправомерности деятельности налоговых органов или их должностных лиц осуществляется *только в письменной* форме. Жалоба должна содержать название и координаты налогового органа или должностного лица, чьи действия обжалуются, сведения о заявителе, а также предмет и основания обжалования.

Налоговым кодексом РФ установлен *трехмесячный срок давности* (срок обжалования) для обращения с жалобой на неправомерные акты, действия или бездействие налоговых органов или их должностных лиц. Исчисление трехмесячного срока начинается со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав.

Срок давности подачи жалобы может быть восстановлен, но при условии наличия уважительной причины его пропуска. Если налогоплательщик пропустил срок обжалования актов, действий или бездействия налоговых органов (должностных лиц), то он имеет право приложить к подаваемой жалобе письменное заявление о восстановлении пропущенного срока давности, указав причины случившегося. Вопрос об уважительной причине пропуска срока давности и о его восстановлении решается тем налоговым органом или должностным лицом, которым жалоба адресована.

Как правило, уважительной причиной пропуска срока давности признается тяжелая и длительная болезнь, длительное отсутствие, стечение тяжелых семейных обстоятельств, форс-мажорные обстоятельства. Также к числу уважительных причин могут быть отнесены действия сотрудников налоговых либо правоохранительных органов, в результате которых были изъяты документы, необходимые налогоплательщику для подачи жалобы.

При отсутствии уважительных причин пропуск трехмесячного срока на обжалование не дает налогоплательщику права требовать рассмотрения его жалобы. Такое заявление возвращается обратно. В то же время отказ в восстановлении срока также может быть обжалован в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу.

Определенные особенности имеет подача *апелляционной жалобы* на решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Такая жалоба подается до момента вступления в силу обжалуемого решения налогового органа. Апелляционная жалоба на соответствующее решение налогового органа подается в вынесший это решение налоговый орган, который обязан в течение трех дней со дня поступления жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

Срок подачи жалобы на вступившее в законную силу решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, составляет *один год*.

Лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, до принятия решения по этой жалобе может на основании своего письменного заявления ее отозвать. Однако отзыв жалобы лишает подавшего ее налогоплательщика права на повторное обжалование тех же актов, действий или бездействия в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу. Обращение по иным обстоятельствам осуществляется также в течение трех месяцев со дня, когда заявитель узнал или должен был узнать о нарушении своих прав.

По общему правилу обжалование неправомерного поведения налоговых органов или их должностных лиц не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия. Однако решение вопроса о приостановлении действия акта нижестоящего налогового органа или действий (бездействия) должностного лица зависит от вышестоящего налогового органа или должностного лица, принявших жалобу к рассмотрению. Если до вынесения мотивированного решения по поданной жалобе вышестоящее должностное лицо имеет достаточные основания полагать, что подвергаемые сомнению акты или поступки не соответствуют законодательству Российской Федерации, то оно имеет право приостановить действие обжалуемого акта (действия, бездействия) полностью или частично.

Вышестоящий налоговый орган или вышестоящее должностное лицо в течение месяца со дня получения жалобы обязаны ее рассмотреть и принять *одно из следующих решений*:

- оставить жалобу без удовлетворения;
- отменить акт налогового органа;
- отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- изменить решение или вынести новое решение по существу обстоятельств дела.

О любом из принятых решений в течение трех дней сообщается лицу, подавшему жалобу.

По итогам рассмотрения апелляционной жалобы на решение 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.

Если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, не отменит решение нижестоящего налогового органа, решение нижестоящего налогового органа вступает в силу с даты его утверждения вышестоящим налоговым органом.

В том случае, если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, изменит решение нижестоящего налогового органа, решение нижестоящего налогового органа, с учетом внесенных изменений, вступает в силу с даты принятия соответствующего решения вышестоящим налоговым органом.

Налоговый кодекс РФ предоставляет налогоплательщику право обжаловать в вышестоящий налоговый орган вступившее в силу решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, при условии, что это решение не было обжаловано в апелляционном порядке. Гарантией соблюдения прав налогоплательщика является право заявить ходатайство в вышестоящий налоговый орган о приостановлении исполнения обжалуемого решения.

Административный порядок обжалования актов, действий или бездействия налоговых органов или их должностных лиц не предполагает обязательного участия заявителя или его уведомления о дате рассмотрения его жалобы. В некоторых случаях в целях всестороннего и объективного рассмотрения фактов, изложенных в жалобе, от

налогоплательщика могут быть затребованы какие-либо документы, сведения или пояснения.

Решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения исполняется согласно правилам, установленным ст. 101.3 НК РФ. Такое решение подлежит исполнению со дня его вступления в силу. Обращение соответствующего решения к исполнению в любом случае возлагается на налоговый орган, вынесший это решение. В случае рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом в апелляционном порядке вступившее в силу соответствующее решение направляется в течение трех дней на исполнение в налоговый орган, вынесший первоначальное решение. На основании вступившего в силу решения лицу, в отношении которого вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, направляется требование об уплате налога (сбора), соответствующих пеней, а также штрафа.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Опишите административный порядок обжалования в налоговом праве.
2. Назовите виды налоговых санкций.
3. Опишите порядок и сроки рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом.
4. Назовите срок давности подачи жалобы.
5. Что представляет собой апелляционная жалоба на решение налогового органа?
6. Каков порядок вынесения мотивированного решения вышестоящим налоговым органом?
7. Перечислите объекты обжалования со стороны налогоплательщика.
8. Опишите досудебную процедуру обжалования действий или решений налоговых органов.

ГЛОССАРИЙ

Адвалорная налоговая ставка – это налоговые отчисления на единицу налогообложения, выраженные в процентах от денежной суммы налоговой базы по акцизам

Адвалорная таможенная пошлина – пошлина, взимаемая в процентах от таможенной стоимости перемещаемого товара

Базовая доходность по ЕНВД – условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода.

Вмененный доход – потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке.

Игрный бизнес – предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями или индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари, не являющаяся реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг.

Игровое поле – специальное место на игровом столе, оборудованное в соответствии с правилами азартной игры, где проводится азартная игра с любым количеством участников и только с одним представителем организатора игорного заведения, участвующим в указанной игре.

Льготы по налогам и сборам – это предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Место нахождения обособленного подразделения российской организации (для целей налогообложения) – место осуществления организацией деятельности через свое обособленное подразделение.

Место нахождения российской организации (для целей налогообложения) – место ее государственной регистрации.

Налог – обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Налоговая база – стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения.

Налоговая декларация – официальное заявление налогоплательщика о полученных им подлежащих налогообложению доходах за определенный период времени и распространяющихся на них налоговых скидках и льготах. Налоговые декларации служат одной из форм установления величины подлежащего уплате налога и контроля за уплатой налогов со стороны налоговой инспекции.

Налоговая политика – совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы страны, создающей условия для своевременной и полной уплаты налогов и сборов в целях обеспечения финансовых потребностей публичной власти, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов.

Налоговая проверка – это процессуальное действие налоговых органов по контролю правильности исчисления, своевременности уплаты налогов, осуществляемое путем сопоставления фактических данных с данными, отраженными в документах налогоплательщика (бухгалтерского и налогового учета).

Налоговая система – это совокупность существующих в данный момент в конкретном государстве существенных условий налогообложения юридических и физических лиц.

Налоговая ставка – это величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговая юрисдикция – территория, на которой действуют самостоятельные налоговые законы.

Налоговое администрирование - это деятельность уполномоченных органов власти и управления, направленная на исполнение

законодательства по налогам и сборам, а также обеспечение эффективного функционирования налоговой системы и налогового контроля.

Налоговые агенты – лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет или во внебюджетный фонд налогов.

Налоговые отношения – особого рода общественные отношения отдельного лица (лиц) и государства, по условиям которых это лицо (лица) обязуется, на основе принятого в установленном порядке закона, передавать государству часть своего имущества.

Налоговым периодом является период времени (обычно календарный месяц, календарный квартал, календарный год), по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога применительно к определенному налогу.

Налогоплательщики – юридические и физические лица, которые в соответствии с законом обязаны уплачивать налоги.

Недропользование – это использование недр для регионально-геологического изучения, включающее работы, направленные на общее геологическое изучение недр, в том числе поиски и оценку месторождений полезных ископаемых; для разведки и добычи полезных ископаемых, в том числе использования отходов горнодобывающих и связанных с ним перерабатывающих производств; для строительства и эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых; для образования особо охраняемых геологических объектов; сбора минералогических, палеонтологических и других геологических коллекционных материалов.

Объект налогообложения – операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, услуг), иные экономические основания, с наличием которых у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога.

Порядок исчисления налога – это определенные законом методические правила расчета величины налога.

Сборы – виды обязательных налогов (платежей), которые вносятся предприятиями и гражданами в порядке оплаты услуг, оказываемых им государственными органами.

Сельскохозяйственные товаропроизводители – это организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, которые осуществляют ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализуют эту продукцию, при условии, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции (включая продукцию ее первичной переработки), произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 %, а также сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, бытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие).

Специфическая таможенная пошлина – взимается в фиксированной денежной сумме с единицы измерения.

Страховой взнос в государственный внебюджетный фонд – регулярный платеж в специальные, законодательно установленные фонды, осуществляемый работодателем со всех выплат, причитающихся физическому лицу, для обеспечения граждан в связи с достижением определенного возраста, при наступлении болезни, инвалидности, в случае безработицы, на охрану здоровья и получение бесплатной медицинской помощи.

Таможенная пошлина – обязательный платеж, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу.

Твердая специфическая налоговая ставка – налоговые отчисления на единицу налогообложения, установленные в рублях и копейках за конкретный физический объем подакцизных товаров.

Форма налогового контроля – это способ организации контрольных действий.

Элементы налогообложения – отдельные нормы законодательства, правила, процедуры, категории, понятия, которые в совокупности определяют условия обложения налогом. Для всех видов налогов установлены обязательные элементы налогообложения (см. п. 1 ст. 17 НК РФ): объект налогообложения, налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога

ЛИТЕРАТУРА

1. Алексеенко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А.Смита, Ж.-Б. Сэя, Д.Рикардо, Ж.Сисмонди и Дж. Ст.Милля. – М.: Книжный дом «ЛЮБРОКОМ», 2012.

2. Аронов А. В., Кашин В. А. Налоги и налогообложение: учебное пособие. М.: 2009. – 576 с.

3. Багудина Е. Г., Архипов А. И. Экономический словарь. – М.: Проспект, 2009.

4. Барулин С. В., Солнышкова Ю. Н. Налогообложение природопользования: учеб.пособие. – М.: Экономистъ, 2008.

5. Беликова Т. Н. Все о налогах.– Спб.: Питер, 2008.

6. Глушкова В. Г., Макара С. В. Экономика природопользования: учебник для бакалавров. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2013.

7. Злобина Л. А., Стажкова М. М. Оптимизация налогообложения экономического субъекта. – М.: Академический проспект, 2003. – 240 с.

8. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебное пособие / под ред. Л. И. Гончаренко. – М.: ИНФРА-М, 2009.

9. Маркс К., Энгельс Ф. Соч. Т. 7.

10. Муравьев В. В. Организация налогового планирования на предприятии // Аудит и финансовый анализ. – 2001. – № 2.

11. Павлова Л. П., Основы налогообложения природопользования: учеб. пособие. – М.: Финакадемия, 2004.

12. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации, учебник. – М.: МЦФЭР, 2008.

13. Перов А. В., Толкушкин А. В. Налоги и налогообложение: учебное пособие. – М.: 2005. – 720 с.

14. Петухова Н. Е. История налогообложения в России IX–XX вв.: учеб. Пособие. – М.: Вузовский учебник, 2008.

15. Погорелова М. Я. Налоги и налогообложение: Теория и практика. Учебное пособие. – Москва: изд-во Инфра-М, РИОР, 2014. – 208 с.

16. Свиных В. Г. Таможенное дело: учебник. – М.: Экономистъ, 2005. – 298 с.

17. Теория и история налогообложения: учебник / под. ред. И. А. Майбутова. – М.: Юнити-Дана, 2010.

18. Ялбулганов А. А. «Опыт теории налогов» Н. И. Тургенева и развитие финансовой мысли в России В XIX – XX вв. // Финансы. – 1998. – № 9.

СОДЕРЖАНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ	3
ГЛАВА 1. НАЛОГИ В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СИСТЕМЕ ОБЩЕСТВА	5
1.1. Введение в теорию налога и налогообложения	5
1.2. Сущность налогов и функции налогов	11
1.3. Участники налоговых отношений	15
1.4. Элементы налога	20
1.5. Принципы налогообложения	23
ГЛАВА 2. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РФ	32
2.1. Понятие налоговой системы и ее свойства	32
2.2. Классификация налогов	36
2.3. Налоговая политика	44
2.4. Гармонизация национальных налоговых систем в мировой экономике	51
ГЛАВА 3. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ	62
3.1. Налог на добавленную стоимость	62
3.2. Акцизы	76
3.3. Налог на доходы физических лиц	89
3.4. Налог на прибыль организаций	112
3.5. Налоги и платежи за пользование природными ресурсами	128
ГЛАВА 4. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ	147
4.1. Упрощенная система налогообложения	147
4.2. Патентная система налогообложения	153
4.3. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	158
4.4. Единый сельскохозяйственный налог	164
ГЛАВА 5. РЕГИОНАЛЬНЫЕ И МЕСТНЫЕ НАЛОГИ И НЕКОТОРЫЕ ДРУГИЕ ПЛАТЕЖИ	170
5.1. Налог на имущество организаций	170
5.2. Транспортный налог	185

5.3. Налог на игорный бизнес	196
5.4. Налог на имущество физических лиц.....	199
5.5. Земельный налог	203
5.6. Таможенные платежи	20
5.7. Страховые взносы в государственные внебюджетные фонды	219
ГЛАВА 6. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ.....	230
6.1. Понятие налогового администрирования, его цели и функции	230
6.2. Структура и функции налоговых органов	235
6.3. Права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов	239
6.4. Формы и методы налогового контроля	249
6.5. Ответственность налогоплательщика за нарушение налогового законодательства	255
6.6. Порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) должностных лиц.....	269
ГЛОССАРИЙ	276
ЛИТЕРАТУРА	280

Учебное издание

В. В. Кузьменко, Н. С. Бескоровайная,
С. Н. Блудова, М. Ф. Кобылатова, Е. Н. Куш, Н. Е. Марченко,
В. А. Молодых, А. А. Рубежной, В. Б. Саркисов, А. И. Сосин,
Е. В. Хохлова

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Редактор, технический редактор Л. Г. Ерицян
Компьютерная верстка Т. А. Перевозчикова

Подписано в печать 10.11.2014
Формат 60X84 1/16 Усл. п. л. 16,48 Уч.-изд. л. 15,27
Бумага офсетная Заказ 276 Тираж 250 экз.

Отпечатано в издательско-полиграфическом комплексе
ФГАОУ ВПО «Северо-Кавказский федеральный университет»
355029 г. Ставрополь, пр-т Кулакова, 2

