

НАЛОГИ И налогообложение



2-е издание

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Под редакцией
заслуженного деятеля науки РФ,
д-ра экон. наук, проф. *Г.Б. Поляка*,
заслуженного деятеля науки РФ,
д-ра экон. наук, проф. *А.Н. Романова*

Второе издание,
переработанное и дополненное

*Допущено Министерством образования
Российской Федерации в качестве учебника
для студентов высших учебных заведений,
обучающихся по экономическим специальностям*

*Рекомендовано Учебно-методическим центром
«Профессиональный учебник» в качестве учебника
для студентов вузов, обучающихся по специальностям
«Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*



Москва • 2012

УДК 336.22(470+571)(075.8)

ББК 65.261.41(2Рос)я73 1

И23

Рецензенты.

д-р экон. наук, проф., заслуженный деятель науки РФ *В.Г. Козлов*

(зав. кафедрой налоговой политики

Российской экономической академии им. Г.В. Плеханова);

канд. экон. наук *И.В. Горский*

(зав. отделом налогов НИФИ Минфина РФ)

Главный редактор издательства *Н.Д. Зряев*  *и.д.*

кандидат юридических наук, доктор экономических наук,

двукрат лауреат премии Правительства РФ в области науки и техники

И23 **Налоги и налогообложение: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / под ред. Г.Б. Поляка, А.Н. Романова — 2-е изд., перераб. и доп. — М. ЮНИТИ-ДАНА, 2012. — 400 с.**

Г. Поляк, Георгий Борисович, ред.

ISBN 978-5-238-01239-1

Агентство СТР РГБ

Изложены теоретические основы налогов и налогообложения, рассмотрены сущность, функции и роль налогов в формировании централизованных финансовых ресурсов государства, их влияние на финансы организаций. Материалы по применению российского налогового законодательства даны по состоянию на 1 января 2007 г.

В новом издании учебника введены дополнительные разделы, посвященные налоговому аудиту, платежам за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов, специальным налоговым режимом.

Для студентов, аспирантов и преподавателей экономических вузов, слушателей курсов переподготовки и повышения квалификации, руководителей организаций, предпринимателей.

ББК 65 261.41(2Рос)я73-1

ISBN 978-5-238-01239-1

© ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА, 2002, 2007

© Оформление «ЮНИТИ-ДАНА», 2007

От авторов

Налоги стали важным элементом экономических и финансовых отношений уже с появлением государства. Налоги обеспечивают государству выполнение возложенных на него сложных и важных для общества административной, оборонной, хозяйственной функций. Это предопределяет фискальную роль налогов в государстве. Изменяя объем централизуемых в бюджете финансовых ресурсов, государство влияет на экономическое поведение налогоплательщиков, тем самым проявляется регулирующая роль налогов. Налоги служат важнейшим инструментом экономической политики государства, с формированием и осуществлением которой тесно связано экономическое и социальное развитие общества.

Всем этим обуславливается значение налогов в государстве и постоянный интерес общества к проблемам налогообложения.

Именно поэтому налоги и налогообложение как наука и образовательная дисциплина подготовки специалистов для национальной экономики были всегда в центре внимания экономической общественности и важной частью учебного процесса. Знание действующей в стране системы налогов, порядка их исчисления и взимания необходимо всем гражданам, поскольку каждый постоянно соприкасается с этой системой. Во многих странах ознакомление с налоговой системой начинается со школьной скамьи. Тем более эти знания необходимы студентам высших учебных заведений, обучающихся по экономическим специальностям.

Цель дисциплины «Налоги и налогообложение» — сформировать у будущих специалистов необходимые теоретические знания и практические навыки в области налогообложения.

Изучение в высшем учебном заведении этой дисциплины позволит будущим экономистам, менеджерам, финансистам, бухгалтерам получить теоретические знания по основам налогообложения; узнать правовые нормы, регулирующие налоговые отношения, научиться проводить расчеты налогооблагаемой базы и платежей в бюджет; формировать и обосновывать свою позицию по вопросам налогообложения в органах исполнительной власти и в суде.

Поэтому в предлагаемом учебнике, подготовленном преподавателями Всероссийского заочного финансово-экономического института, раскрываются социально-экономическая сущность налогов, их природа и функции, излагается современная налоговая система Российской Федерации, характеризуются федеральные, региональные и местные налоги, показана роль налогов в международных экономических отношениях.

В отличие от предыдущих изданий этого учебника в новом издании теория налогов дается более широко. В качестве дополнительного материала в учебник введены параграфы, посвященные налоговому аудиту, платежам за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов. В новой главе отражены специальные налоговые режимы. Более углубленно освещены налоговые системы зарубежных стран

Авторы учебного пособия:

докт. экон. наук А.Н. Романов (гл. 14, п. 15.3)

докт. экон. наук Г.Б. Поляк (гл. 2, п. 15.1, 15.2, гл. 16, 17)

докт. экон. наук А.З. Дадашев (гл. 1, 4)

докт. экон. наук С.П. Кочин (гл. 8, 9)

канд. экон. наук В.В. Карчевский (гл. 10, 13)

канд. экон. наук Л.П. Окунева (гл. 3, 5, 6)

канд. экон. наук Е.Е. Смирнова (гл. 7)

канд. экон. наук Е.А. Марозова (гл. 11, 12)

канд. экон. наук Н.Р. Паизуров (п. 6.6, 12.5)

докт. экон. наук А.З. Дадашев,

канд. экон. наук Д.А. Мешкова (гл. 18)

канд. экон. наук Е.В. Хромюшкина (гл. 19)

Раздел I

Социально-экономическая сущность налогов

Глава 1. Теории и основы налогообложения

Глава 1

Теории и основы налогообложения

1.1. Индивидуалистические начала теории налогов

Зарождение начал налоговой теории и ее эволюция в рамках финансовой науки связаны с сочинениями одного из меркантилистов последней трети XV в *Людвико Карача* (1406—1487). Будучи казначеем Неаполитанского королевства, он считал, что основой бюджета должны быть принадлежащие государству домены (земля, леса, недра и другое имущество), а налоги должны стать только чрезвычайным источником.

В XVI в. французский экономист *Ж. Воден* (1530—1596), развивая мысль о доходах казны, добавил еще шесть источников, в том числе таможенные пошлины, считая также, что к налогам следует прибегать в исключительных случаях.

Научное обоснование источников государственных доходов сначала оформилось в теорию обмена услуг: от граждан в казну определенные обязательные платежи, а от государя населению — услуги по защите и охране правопорядка. Английский философ *Т. Гоббс* (1588—1679), будучи сторонником теории обмена услуг, в 1651 г. писал, что налоги — это та цена, которой покупается мир.

В идеальной модели Гоббса, созданной им более трех веков назад, индивиды, ведущие войну друг с другом, объединяются при заключении договора со своим внешним миротворцем. Таким миротворцем, обеспечивающим мир и согласие в обществе, у Гоббса является государь, именно ему передают полномочия по обеспечению соблюдения закона. Индивиды, которые договариваются о существовании института принуждения, одновременно идут на добровольное ограничение собственных прав и возможностей. Институт в данном случае является некоторым «общественным благом». Это не набор коллективно потребляемых и неделимых благ, а «правила игры», порядок, в существовании которого нуждаются все члены общества.

Таким образом, можно сказать, что *налоги, будучи институтом, одновременно являются коллективным благом для общества, несмотря*

на тот очевидный убыток, который терпит каждый налогоплательщик, отдавая часть своего дохода государству.

В своем философском труде «Левинафан» Гоббс развивает свои взгляды на роль государства в экономике. По его мнению, это участие должно быть минимальным.

Теория, исходящая из частноправового взгляда на государство (в соответствии с учением о государстве как результате соглашения — общественного договора между гражданами), возникла во Франции на рубеже XVII—XVIII вв и оформилась в атомистическую теорию налогов. С. Вобан (1633—1707) и Ш. Монтескье (1689—1755) рассматривали налог как плату, вносимую каждым гражданином за охрану его личной и имущественной безопасности и другие услуги государства. Монтескье писал, что должна соблюдаться пропорция между доходами оставляемыми и забираемыми у подданных, чтобы при оплате государственных услуг частью своего имущества они получили гарантию охраны остальной части и могли пользоваться ею с большим удовольствием.

Индивидуалистические начала теории налогов развиты в трудах экономистов У. Петти, А. Смита и Д. Рикардо и в современных экономических учениях нелиберального направления, неоклассической теории, экономике предложения и теории общественного выбора. Сущность всех индивидуалистических начал теории налогов заключается в приоритете интересов личности перед интересами государства в налоговых отношениях.

Родоначальник английской классической политической экономии Уильям Петти (1623—1687), будучи предшественником Адама Смита (1723—1790) и Давида Рикардо (1772—1823), известен и как автор первого специального сочинения «Трактат о налогах и сборах» (1662)¹. В этом небольшом сочинении автор сначала раскрывает природу шести видов государственных расходов, анализирует причины, увеличивающие их, показывает пути сокращения четырех статей государственных расходов, а по двум рекомендует их увеличить (расходы на социальную помощь и здравоохранение, расходы на улучшение и строительство шоссе и дорог, расчистку и углубление рек, возведение мостов и плотин).

Петти формулирует пути устранения причин, вызывающих недовольство при уплате налогов и сборов: обеспечение соразмерности, определенности, пропорциональности и обоснованности, однократности и экономичности налогообложения. Предлагает также различные пути и способы, посредством которых эти налоги можно

¹ См. *Антология экономической классики*. В 2 т. Т. 1. М.: МП «Эконом», 1991.

наиболее легко, быстро и безболезненно собрать, опираясь при этом на обобщение практики налогообложения государств Европы.

В «Трактате...» рассматриваются поземельный налог в связи с рентным доходом, таможенные пошлины (сборы или налоги с товаров, вывозимых из владений государя или ввозимых в них), а также подушный налог¹.

Для замены малозначительных налогов и сборов, вызывающих недовольство населения, каким-либо другим налогом, более действенным и приемлемым, Петти предлагает облагать предметы потребления акцизом, т.е. перейти к косвенному налогообложению.

Таким образом, развивая теорию налогов, в соответствии с которой налоги вводились в период чрезвычайных обстоятельств, когда государству требовались дополнительные доходы для покрытия расходов по укреплению армии, правопорядка, Петти сформулировал основы *индивидуалистической теории налогов*. В соответствии с этой теорией жители страны должны участвовать в покрытии государственных расходов лишь в соответствии с их долей и заинтересованностью в общественном спокойствии, т.е. в соответствии с их имуществом, или богатством. Четкое обоснование получили объекты налогообложения, доля изъятия (ставка), переложение налогов.

Родоначальник классической политической экономии во Франции *П. Бугильбер* (1646—1714) в качестве исходных условий хозяйственного подъема и повышения благосостояния народа предложил систему реформ. В первую очередь он считал необходимым провести налоговую реформу: заменить действующую регрессивную систему налогообложения доходов пропорциональной или слегка прогрессивной. Предложение Бугильбера было исключительно смелым, поскольку знать и церковь, по существу, не платили налогов, а он хотел обложить их по меньшей мере в такой же пропорции, как и бедняков². Реформа была нацелена на то, чтобы принцип всеобщности и равенства в налогообложении, сформулированный ранее Петти, был реализован во Франции.

Бугильбер полагал, что разумная налоговая политика может способствовать повышению уровня потребления и спроса в стране, если бедняки будут больше зарабатывать и меньше отдавать в виде налогов, так как именно они быстро тратят свой доход.

Классическая экономическая школа в лице Смита и Рикардо внесла значительный вклад в развитие индивидуалистических течений.

¹ Указ с.с. С. 41

² *Аншан А.В.* Юность науки. Жизнь и идеи мыслителей-экономистов до Маркса. 4-е изд. М.: Политиздат, 1985. С. 84

ний теории налогов. Смит сформулировал принципы налогообложения. Основу его теоретических воззрений в области налогообложения необходимо связывать с положениями его экономической теории в целом: теорией доходов, его учением о производительном и непроизводительном труде, теорией стоимости, исследованиями роли государства в экономике.

Согласно теории стоимости и теории доходов, сформулированных Смитом, заработная плата, прибыль и земельная рента являются тремя первоначальными источниками всякого дохода, из которых слуги общества получают средства к существованию.

Взаимоотношения частных лиц с государством рассматриваются А. Смитом по аналогии с рыночными сделками, в основе которых лежит *эквивалентный обмен*. Однако частная сделка носит добровольный характер и связана с возможностью ее принятия или непринятия, налог же, согласно современным взглядам на его природу, является принудительным платежом.

Смит выделял четыре принципа, на которых, по его мнению, должна строиться налоговая система любого государства: справедливость, определенность, удобство и экономичность.

Принцип справедливости означает, что налоги должны ложиться по возможности равным бременем на всех налогоплательщиков. «Если один несет бремя, которое меньше его справедливой доли, то кому-то другому надлежит нести большую долю», — подчеркивал Смит.

Принцип определенности в налогообложении заключается в том, что налог должен быть точно определен по способу и сумме платежа, по срокам уплаты, причем метод исчисления налога должен быть простым и ясным. «Там, где этого нет, — писал Смит, — каждое лицо, облагаемое налогом отдается в большей или меньшей степени во власть сборщика налогов, который может отягощать налог для всякого неугодного ему плательщика или вымогать для себя угрозой такого отягощения подарок или взятку»¹.

Принцип удобства, по Смиту, состоит в том, что каждый налог должен взиматься таким способом и в такое время, которые наиболее удобны плательщику.

Принцип экономичности заключается в том, что издержки государства по взиманию налогов должны быть минимальными.

Смит уделяет особое внимание исследованию объектов налогообложения, видам налогов, применяемых в налоговых системах ев-

¹ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов // Антология экономической классики. С. 337.

ропейских стран. Рассматривая ренту как объект налогообложения, Смит выделяет поземельный налог, налог с продукции земли (десятину) и налог на наемную плату с дома (на ренту с дома)

Смит различал косвенное налогообложение товаров первой необходимости и предметов роскоши. Налогообложение товаров первой необходимости, по его мнению, неизбежно приведет к повышению цен на эти товары, а следовательно, к росту заработной платы. Акцизное налогообложение предметов роскоши действительно приводит к росту цены, но совсем не обязательно влечет за собой рост заработной платы.

В налогообложении внешнеторговых операций Смит отдавал предпочтение акцизам, а не таможенным пошлинам. Он был сторонником сокращения перечня облагаемых таможенными пошлинами товаров для стимулирования внешней торговли.

Таким образом, развивая идеи свободы рыночной торговли и предпринимательства, Смит был против чрезмерного налогового бремени на экономику. В соответствии с его учением, налог представляет собой потерю экономических ресурсов для общества. Позднее сторонники коллективистских теорий будут оспаривать это положение, утверждая тезис об эффективности перемещения (за счет налогов) ресурсов в общественный сектор экономики.

В «Началах политической экономии и налогового обложения» (1817) Рикардо излагает собственные взгляды на действие налогов, опираясь на экономические концепции Смита.

Рикардо подразделял налоги по их базе: налоги на капитал или на доход. Прежде всего он отстаивал принцип, согласно которому все налоги препятствуют накоплению капитала, если они не сопровождаются увеличением производства или снижением непроизводительного потребления. По его мнению, правительство должно всячески поощрять стремление к накоплению. Рассматривая капитал как объект налогообложения, мы тем самым, по мнению Рикардо, затрагиваем фонд, предназначенный для содержания труда, и тем самым уменьшаем будущее производство страны.

Рикардо был против налогов на передачу имущества, считая их разновидностью налогов на капитал. В качестве довода против налогов на сделки с капиталом, землей и недвижимостью Рикардо приводил доводы другого известного экономиста, Ж. Б. Сэя (1767—1832). Продавая или покупая землю, люди стараются более эффективно разместить капитал и обеспечивают его мобильность. Обмен умножит доход посредством умножения дохода обеих сторон. Если пошлины будут чрезмерно велики или налог очень сложен в администрировании, то сделка не состоится.

Точка зрения Смита — то, что заработная плата не может облагаться налогом, впоследствии пересматривается Рикардо. Он исходит из того, что налоговые поступления в казну, потраченные государством, увеличивают спрос на труд и, следовательно, номинальную заработную плату. Номинальная заработная плата возрастает меньше, чем размер налога, поэтому реальная заработная плата уменьшается. При этом считается, что спрос частного сектора на труд не реагирует на налогообложение.

В отношении налогообложения такого важного для того исторического периода дохода, как рента, точка зрения Рикардо заключается в том, что бремя налога на ренту не может быть просто переложено на покупателя, потому что это налог на фактор производства, предложение которого фиксировано. Только при варьировании предложения бремя налога перелажается на покупателя. Налог на ренту частично распространится и на прибыль, поскольку не вся получаемая рента является экономической рентой в чистом виде.

Земельный налог, по мнению Рикардо, может существовать в двух видах. Налог, пропорциональный ренте с земли и изменяющийся с каждым изменением ренты, не касается земли, которая не дает ренты, или продукта капитала, который прилагается к земле в расчете на прибыль и действует как налог на ренту, не влияющий на цену зерна и целиком падающий на землевладельцев. Налог же на всю возделываемую землю, как бы он ни был умерен, будет налогом на продукт и повысит цену зерна. Такой налог будет очень неравномерен. Десятину Рикардо признает равномерным налогом на валовой продукт земли, падающим на потребителя.

Налоги на недвижимость, считал Рикардо, являются дополнительной рентой, имеют тенденцию переложения «назад», на владельца, по причине неэластичности спроса. Высокие налоги на недвижимость, по мнению Рикардо, провоцируя дальнейшее снижение спроса, приводят к уменьшению ренты землевладельца путем перераспределения налогового бремени.

В части налога на прибыль Рикардо также использовал идеи переложения налогового бремени. Он считал, что налоговая база по налогу на прибыль уменьшается от обложения налогами товаров, потребляемых рабочими, что, в свою очередь, увеличивает заработную плату. Важным условием эффективности этого налога является неизбирательность его применения, поскольку, будучи примененным в одной отрасли, он вызовет снижение нормы прибыли и отток капитала. В случае же его введения в масштабах всей экономики при условии неизменности денежной массы налог на прибыль не приведет ни к структурным диспропорциям, ни к росту цен.

Рикардо приводит продуктивное, с точки зрения развития классической теории налогов, рассуждение о том, как цена обложенного налогом товара движется к равновесному уровню. Он не использует термин «эластичность», но довольно четко формулирует мысль о том, что существуют различия в реакции на цену спроса и предложения различных категорий благ.

Рикардо отстаивает типичную для XVIII в. позицию, согласно которой спрос на «предметы необходимости» обнаруживает малую ценовую эластичность по сравнению со спросом на «предметы роскоши». Налоги на предметы роскоши вызовут повышение цен только на них, т.е. будут полностью возложены на потребителя. Это не сможет ни повысить заработную плату, ни понизить прибыль.

В работах Рикардо содержатся рассуждения о воздействии налога на прибыль на цены предложения товаров. Хотя бремя налогов будет сдвинуто по цепочке в направлении конечного потребителя, оно, по мнению Рикардо, будет неравномерно влиять на цены продажи товаров по причине различий в строении и скорости оборота капитала.

Весьма актуальными представляются те выводы, которые делает Рикардо в отношении влияния налогов на экономику страны в целом. По существу, эти выводы уже затрагивают основы формирования налоговой системы и налоговой политики.

Англичанин *Дж.С. Милль* (1806—1873) считал, что каждый человек обязан отдать государству часть своего дохода взамен на получаемую им помощь и поддержку. В своем объемистом сочинении «Основы политической экономии» (1848)¹ Милль обосновал теорию необлагаемого налогом минимума при подоходном обложении, который должен равняться прожиточному минимуму.

Милль был противником прогрессивного подхода в подоходном налогообложении, так как считал, что облагать более высоким процентом более высокие доходы — значит вводить налог на трудолюбие и бережливость, наказывать человека за более усердную работу. Справедливое законодательство, по мнению Милля, должно не побуждать к расточительству, а поощрять сбережение плодов честного труда.

Развитие учения о правовом государстве ускорило появление идеи принудительного характера налога и в связи с этим — теории жертвы, приносимой подданными государству. *Ж. Сисмонди* (1773—1842) называл жертвой подданных плату за услуги государства.

¹ Милль Дж. С. Основы политической экономии. Пер с англ. М.: Прогресс, 1981.

Милль также придерживался этой точки зрения и довел ее до теории равенства жертвы в связи с распределением налогового бремени.

В рамках теории обмена услуг французским политиком *А. Тьером* (1797—1877) и английским экономистом *Д.Р. Мак-Куллохом* (1789—1864) была выдвинута идея налога как *страховой премии*, в соответствии с которой граждане должны платить налоги, чтобы застраховать себя от всякого риска и неожиданностей. Размер страховой премии должен соответствовать размеру дохода или имущества индивида, которое охраняется и страхуется государством.

В российской науке индивидуалистические теории налогообложения наиболее ярко представлены в работе *Н.И. Тургенева* (1789—1871) «Опыт теории налогов» (1818). Считается, что эта книга заложила основы отечественной науки о налогах и финансах. В ней автор изложил сущность и происхождение налогов, обосновал их значение для развития государственного хозяйства и всей экономики страны. Он развивал и пропагандировал в России принципы налогообложения *А. Смита*, выступал за умеренное и равномерное налогообложение в удобное для налогоплательщиков время: «Дело не только в том, чтобы правительство получало сколь возможно более высокие доходы, но и в том, чтобы доход сей был сколь возможно менее обременителен для народа... Налоги должны быть распределяемы между всеми гражданами в одинаковой соразмерности, пожертвования каждого на общую пользу должны соответствовать их доходу. Количество налога, время и образ платежа должны быть определены, известны плательщику и не зависимы от власти собирателей», — писал Тургенев.

Тургенев критиковал практику подушного налога, который в России был отменен позже, чем в других странах. В качестве главного неудобства подушных налогов он называл то, что они не соотносятся с доходами каждого налогоплательщика.

Он выступал также за снижение налогового бремени, освобождение от налогов предметов первой необходимости, так как их потребителями являются низкодоходные слои населения, призывал крайне осторожно проводить налоговую политику, изучать и прогнозировать последствия введения тех или иных налогов, изменения ставок или порядка их взимания.

Тургенев дает следующую классификацию налогов

- налоги с дохода от земли (налоги с чистого дохода, десятичная подать, налоги с дохода от рудопромышленных заводов и налоги со строений);
- налоги с доходов от капиталов (налоги с денежных капиталов, налоги с капиталов, употребляемых в ремеслах);

- налоги с самых капиталов (налоги на наследство и дарение, гербовый сбор и др.),
- налоги с заработной платы,
- налоги со всех источников дохода без различия;
- налоги на потребление (акцизы на соль, табак, алкогольные напитки и пр., таможенные пошлины),
- чрезвычайные налоги

Развивая моральное чувство ответственности относительно уплаты налогов в пользу государства, Тургенев увязывал рост правового сознания населения с ростом уровня его образования. Успехи в области образования населения, считал он, благоприятно действуют на усовершенствование налоговой системы. Граждане государства все более четко и осознанно воспринимают необходимость платить налоги, делают это с большей готовностью.

В работе другого российского ученого, профессора Харьковского университета *М.М. Алексеенко*, «Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж.-Б. Сэя, Д. Рикардо, Ж. Сисмонди и Д.С. Милля» (1870) проанализированы труды выдающихся экономистов классической школы, что позволило ему продвинуться в исследовании природы налога.

Заслуга Смита и Рикардо, по мнению Алексеенко, состоит прежде всего в разработке экономической природы налога. Алексеенко первым пришел к выводу о двойственной — экономической и правовой — природе налога. Он писал «С одной стороны, налог — один из элементов распределения, одна из составных частей цены, с анализа которой (т.е. цены) собственно и началась экономическая наука. С другой стороны, установление, распределение, взимание и употребление налогов составляет одну из функций государства»¹

Алексеенко подводит итог исследованиям сущности налога, изложенным в трудах классиков: налог — это экономическое и политико-правовое явление общественной жизни.

1.2. Теория коллективных потребностей

Финансовая наука, в XIX в. сложившаяся уже в самостоятельную отрасль экономических знаний, дала новый импульс развитию теории налогов, а сами налоги стали рассматриваться как часть теории государственных финансов.

В центре внимания теоретических исследований в области налогов и налогообложения находились следующие проблемы:

¹ *Алексеенко М.М.* Взгляд на развитие учения о налоге. Харьков, 1870. С. 25

- исследование сущности налога и основных его элементов;
- формирование целостной налоговой системы, обеспечивающей финансовые потребности государства на регулярной основе;
- распределение налогового бремени в обществе;
- определение объектов налогообложения и оценка влияния выбора объектов на текущее состояние экономики и перспективы развития;
- развитие принципов налогообложения, позволяющих впоследствии заложить обоснованные подходы к выбору методов и средств налоговой политики государства;
- обоснование видов ставок, используемых в налоговой системе, и видов ставок по отношению к отдельным налогам;
- развитие концепции переложения налогов.

Одно перечисление проблем говорит о том, что основы современных знаний о природе и сущности налогов и системы налогообложения сформировались именно в этот период времени. Характер развития экономических и социальных процессов был таков, что индивидуалистическая трактовка налога все менее соответствовала реальной жизни. Демократическое государство для осуществления своих усложняющихся функций нуждалось в надежных источниках финансирования. Все в большей степени государство вовлекалось и в экономическую жизнь общества: крупные проекты строительства железных дорог и мостов, судов и портового хозяйства осуществлялись при его активном участии. В 1870 г. государственные расходы составляли в Англии — 9,4% национального дохода, во Франции — 12,6, в Швеции — 5,7, в США — 7,3%¹.

Принудительное установление и взимание налога независимо от воли плательщика рассматривается как эквивалент оказываемых государством коллективных (общественных) услуг, неделимых потребностей членов общества. Так возникла теория коллективных потребностей, общественных благ, доставляемых государством, которые «должны быть оплачены, и для этой оплаты надо найти другое мерило соразмерности: это налог», — отмечал Алексеенко².

Поэтому для науки этого периода характерно исследование налогов с позиций *теории коллективных потребностей*. Сторонники теории коллективных потребностей строго разграничивают понятия «коллективное» и «государственное». В понятии «коллективные потребности», скорее, возлагаются надежды на развитие *общественного сектора* в экономике, которое реализуется через систему коллективных благ.

¹ Мильнер К. Незыблительная власть: принципы организации и управления // Вопросы экономики. 2002. № 7. С. 104

² Алексеенко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге. Харьков, 1870. С. 9—14

Коллективные блага отличаются от индивидуального блага прежде всего неконкурентностью и неисключаемостью. Неисключаемость означает такие свойства блага, как неделимость, неизбирательность и совместное потребление. Неконкурентность означает, что потребление коллективного блага одним человеком не сокращает потребления другого (типичным примером неконкурентности является национальная оборона)

В реальной жизни чисто индивидуальное и чисто коллективное благо — это два полюса экономических благ, между которыми лежит широкий спектр благ, находящихся в совместном (смешанном) пользовании.

Тем не менее вне зависимости от количества совместного пользования перед обществом встает проблема: каким образом и за счет чего покрывать издержки на производство таких благ? Очевидно, что отдельно взятый индивид не будет брать на себя бремя покрывать издержки производства того товара, который потребляется всеми или большинством членов общества. Если это так, то мы приходим к выводу о необходимости включения механизма принуждения в финансирование для обеспечения производства коллективных благ, а также распределения меры и тягости этого принуждения в отношении отдельных членов общества. Иными словами, *теория коллективных потребностей исключает добровольный, индивидуалистический подход в налогообложении.*

Государство должно иметь возможность, используя налоговый механизм, обеспечивать поступление в казну достаточных средств. А это, в свою очередь, приводит к тому, что налоговая система должна быть целостной и включать в себя достаточно широкий перечень налогов, охватывающий различные объекты налогообложения.

Принудительный характер налогообложения ставит проблемы справедливого распределения налогового бремени в обществе. Конкретно это выражается в выборе субъектов и объектов налогообложения и видов налоговых ставок.

О выборе в качестве объектов налогообложения капитала и (или) дохода мнение неоднозначное. Например, немецкий финансист *А. Вагнер*, развивая идею справедливости, высказывался о том, что не только доход, но и капитал должен быть объектом налогообложения. Впоследствии эта точка зрения была реализована в системе налогообложения.

С точки зрения теории налогов общественный сектор в экономике появляется тогда, когда государство начинает заниматься перераспределением доходов в целях реализации принципа социальной справедливости и сокращения неравенства в доходах насе-

ния. Эта теория обогащена множеством моделей и теорий распределения доходов.

Теория коллективных потребностей и практическое создание общественного сектора в экономике привели к тому, что одной из главных проблем финансовой науки стало обсуждение целесообразности и эффективности применения пропорционального и прогрессивного налогообложения.

Налог считается:

- *прогрессивным*, если с увеличением дохода доля налога в общем доходе возрастает;
- *пропорциональным*, если сумма налога представляет собой постоянную долю дохода независимо от ее динамики;
- *регрессивным*, если бремя налога облегчается для граждан, имеющих более высокие и сверхвысокие доходы.

В своей работе «Финансовая наука» (1880) Вагнер утверждал, что государство, формируя систему политики налогообложения, должно руководствоваться не только финансовыми соображениями, но и принимать во внимание социально-политические факторы, смягчать неравенство в доходах. Таким образом, развиваются идеи прогрессивного налогообложения. Устанавливая налоги, государство не должно стремиться лишить налогоплательщика привычного образа жизни. Пропорциональное налогообложение нельзя считать справедливым в этом смысле, так как одна и та же налоговая нагрузка ложится на налогоплательщиков, имеющих разный состав семьи, количество иждивенцев и др.

Развивая четыре принципа налогообложения Смита, Вагнер сформулировал девять основных правил, которые были классифицированы в четыре группы¹

1. Финансовые принципы организации налогообложения

- достаточность обложения (с точки зрения удовлетворения общественных потребностей);
- эластичность (подвижность) налогообложения.

2. Народнохозяйственные принципы.

- надлежащий выбор источника обложения (речь идет о выборе в качестве объекта налогообложения дохода или капитала, и далее о выборе между отдельным лицом и населением в целом);
- правильная комбинация различных налогов в такую систему, которая бы считалась с последствиями и условиями их переложения.

¹ Пышарова В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2001. С. 102—103.

3. Этические принципы, принципы справедливости.

- всеобщность обложения;
- равномерность обложения

4. *Административно-технические правила, или правила налогового администрирования:*

- определенность обложения,
- удобство уплаты налога;
- сокращение издержек взимания налогов.

Характерно то, что финансовые принципы — достаточность и подвижность — Вагнер ставит на первое место, в то время как многие отдавали предпочтение принципам справедливости. При этом он исходит из положения, что достаточность государственных финансов, необходимых для удовлетворения потребностей общества, — наиважнейшая задача. С этих же позиций представляется значимой подвижность (эластичность) налогообложения.

Концепция переложения налогов основывается на механизме окончательного распределения налогового бремени. По существу это часть теории цены, а следовательно, и теории распределения национального дохода, и поэтому концепция переложения налогов состоит в том, чтобы раскрыть значение косвенного налога, как особого ценообразующего фактора, влияющего на распределение национального дохода.

Что может служить критерием того, переложен налог или не переложен? На первый взгляд может показаться, что наилучший критерий — это движение цены. Однако движение цены может происходить и вне зависимости от налогообложения, например под влиянием рыночной конъюнктуры. С другой стороны, введение налога (или увеличения его ставки) может покрываться производителем за счет издержек, и в этом случае изменения цены не произойдет (равно как и уменьшение ставки при сохранении цены может привести к увеличению прибыли).

Таким образом, если после введения налога цена повысилась, то, следовательно, налог полностью или частично переложен. Движение цены — очень важный фактор, свидетельствующий о возможном переложении налога.

Другим критерием переложения налога является необходимость обеспечения нормальной прибыли предприятия. Прибыльность предприятия должна быть выше существующего процента на капитал. При возмещении налога за счет издержек предприниматель прежде всего руководствуется тем, каким образом это скажется на прибыльности его дела.

Теория коллективных потребностей и налога как финансового источника их удовлетворения, разработанная и сформированная идеологами неоклассической школы, была полностью принята кейнсианцами и некейнсианцами с уточнением коллективных потребностей на общественные. В своей работе «Исследование в области теории общественных финансов» (1896) шведский экономист *К. Виксель* (1851—1926) сформулировал принципы и процедуры принятия решений в области налоговой политики.

- основная часть бюджетных поступлений должна идти не от косвенных налогов, а от прямых налогов на доходы и имущество;
- решение о налогах и расходах должно приниматься в комплексе и отражать общественные предпочтения¹.

Учение о коллективных благах и потребностях было реализовано в системах налогообложения европейских стран, где вместе с увеличением прямых форм налогообложения (прежде всего подоходного) возрастали расходы государства, которые в 1913 г. составили в Англии — 12,7% национального дохода (9,4% в 1870 г.), во Франции — 17,0 (12,6), в Швеции — 10,4 (5,7) и в США — 7,5% (7,3%)

Обобщая сказанное, воспользуемся кратким и емким изложением эволюции взглядов на природу налога, сделанным в начале XX в.: «Вначале господствующей является идея дара. В средние века индивидуум делает подарок правительству. Идея дара находит свое выражение в латинском термине *donum* и в английском — *benevolence*.

На второй ступени правительство смиренно умоляло или просило народ о поддержке. Этой идее соответствовало латинское слово *aditopium*, английское *aid* и французское *aide*.

На четвертой стадии появляется идея о жертве, приносимой индивидуумом в интересах государства. Он теперь отказывается от чего-либо в интересах общественного блага. Эта идея видна из старофранцузского *gabelle*, в современном немецком *abgabe*, в латинском *dasio*.

На пятой стадии у плательщика развивается чувство долга, обязанности, которому соответствует английское *duty*.

Лишь на шестой стадии встречаем идею принуждения со стороны государства. Эту идею мы видим в английском *impost*, или *imposition*, так же как во французском *impôt* и итальянском *imposta*.

¹ *История экономических учений* / Под ред. В. Автономова, О. Ананьина, Н. Макашевой. Учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2000. С. 276.

На седьмой и последней стадии мы видим идею определенной доли или оклада, установленных или исчисленных правительством, вне всякой зависимости от воли плательщика»¹.

В конце XIX — начале XX в. наиболее ярким представителем финансовой науки в России считался профессор Московского университета *И.Х. Озеров*, которому принадлежит ряд замечательных трудов в области финансов и налогов. В них Озеров дает подробный анализ тех экономических и общественных условий, под влиянием которых совершается переход от прямых реальных налогов к подоходному налогу. Реальные налоги — промысловый, поземельный, налог со строений и др. Они связаны не с личностью налогоплательщика, а с объектом налогообложения.

После отмены в (1861 г.) крепостного права были созданы условия для подоходного налогообложения в связи с развитием поземельной собственности, кредитного хозяйства, активизации хозяйственной конъюнктуры. Озеров пишет: «...подоходный налог рядом с прямыми и косвенными налогами абсолютно необходим, без него налоговая система не в состоянии обложить все доходы, получаемые из различных источников»².

Озерову принадлежит заслуга в формулировании условий перехода к подоходному налогообложению. Прежде всего необходим достаточно высокий уровень экономического развития страны, который продуцирует доходы, налоги с которых могли бы обеспечить фискальные потребности государства.

Выполнение государством своих социальных функций (здравоохранения, просвещения и др.) делает более наглядным бремя, которое несут налогоплательщики. Этим самым создаются психологические предпосылки для уплаты налогов гражданами. В этой связи Озеров пишет: «В настоящее время государственная власть уже может обращаться к гражданам открыто с предложением уделить известную часть своего дохода на общие нужды. В некоторых странах списки декларированных доходов публикуются во всеобщее сведение, и государственная власть тем самым прибегает к общественному контролю, правильно ли декларировали свой доход плательщики. Это важно приобретение — развитие морального чувства относительно уплаты налога в пользу государства»³.

Одним из сложнейших вопросов в налогообложении является вопрос о выборе налоговой политики, в которой отражаются как тео-

¹ *Сельчан Э., Стурн Р.* Этюды по теории обложения. СПб., 1908. С. 67.

² *Озеров И.Х.* Главнейшие течения в развитии прямого обложения в Германии. СПб., 1899. С. 69—70.

³ *Озеров И.Х.* Очерки экономической и финансовой жизни. М., 1904. С. 131.

рия, так и практика налогообложения. Профессор Московского университета *И.И. Янжул* занимался исследованием налоговой и таможенной политики в увязке с экономическим развитием общества, роли государства в реализации налоговой политики. К основным его работам относятся «Опыт исследования английских косвенных налогов» (1874), «Основные начала финансовой науки» (1890).

Янжул, как и Озеров, писал о высокой доле косвенных налогов, об их негативном влиянии на экономику и платежеспособность населения и потому выступал за снижение удельного веса налогов на потребление. Эти налоги падают в первую очередь на малообеспеченные слои населения за счет их переложения через цену товаров первой необходимости, перечень которых был шире, чем в Европе, а ставки — выше.

В работах Янжула проанализировано соотношение между прямыми и косвенными налогами в 1891 г. в доходной части бюджета разных стран. Из его анализа следует, что Россия имела высокую долю косвенных налогов в государственных доходах. При общей сумме налоговых поступлений в размере 76,5 млн фунтов стерлингов на долю прямых налогов приходилось 17,0%, а на долю косвенных — 83,0%. В то же время во Франции доля прямых налогов в составе налоговых поступлений казны составляла 25,6%, в Англии — 30,3 и в Германии — 35,4%¹.

Янжул был сторонником налогообложения чистого дохода, а не капитала, так как уменьшение капитала ограничивает возможности в создании новых ценностей.

Видный представитель отечественной финансовой науки *А.Исаев* в своем научном труде «Очерк теории и политики налогов» (1887) исследовал природу и функции налогов, возможности использования налогов в качестве инструмента политики государства в экономической жизни общества².

1.3. Макроэкономические теории налогообложения

Великая депрессия, охватившая в 1929—1933 гг. экономику США и других промышленно развитых стран, потребовала иначе

¹ К западноевропейскому уровню Российская империя подошла в 1913 г. — 27,8%.

² Следующий по своей фундаментальности труд в форме курса лекций по теории налогов был подготовлен А.А. Соколовым — «Теория налогов» (М., 1928). В нем автор исследует экономические основы налогообложения, взаимосвязи налоговых и экономических проблем, механизм воздействия налогов на хозяйственную жизнь в условиях СССР.

взглянуть на казалось бы неисчерпаемые возможности рыночного механизма. Выход из этого кризиса сопровождался усилением государственного регулирования экономики и был связан с именем английского экономиста *Дж М Кейнса* (1883—1946) и его научным трудом «Общая теория занятости, процента и денег» (1936)

В кейнсианской теории практически не содержится рекомендаций в отношении использования конкретных налогов, ставок, льгот и т.д. Но это несколько не уменьшает значимости разработанной им теории для налогообложения. Сформулированные Кейнсом методологические положения стали теоретической основой налогово-бюджетной политики ряда государств на протяжении четырех десятилетий.

Чрезвычайно важным с точки зрения теории налогообложения стало разработанное Кейнсом положение о том, что любое приращение дохода — это сумма прироста потребления и сбережений, причем сбережения с ростом дохода начинают доминировать и играть все большую роль в распределении получаемого дохода.

Инвестиции и те сбережения, которыми располагают экономические агенты — фирмы и граждане, — как это было установлено Кейнсом, по своей сути являются функциями разных аргументов. Сбережения зависят в первую очередь от получаемого дохода, а инвестиции во многом зависят от процентной ставки. При этом полезно вспомнить, что именно доходы являются объектом налогообложения, но, снижая налоги на доходы, мы ожидаем, что возрастет поток инвестиций. Так ли это? Ведь, по Кейнсу, инвестиции будут зависеть от уровня их доходности, т.е. процентной ставки.

В процессе анализа причин, вызвавших кризис, и в поиске путей выхода из него, Кейнс оперирует новыми экономическими категориями и показателями, позволяющими анализировать происходящие процессы на макроэкономическом уровне. Так, появился новый раздел экономического учения — «Макроэкономика», а макроэкономический подход к решению экономических проблем общества позволил иначе взглянуть и на налоги, и на их роль в национальной экономике.

Экономический анализ, проведенный одновременно на макро- и микроуровне, исследование взаимосвязи товарного и денежного рынков позволили Кейнсу сформулировать основные направления и методы государственного воздействия на экономику налогово-бюджетную и денежно-кредитную политику.

Налогово-бюджетная политика предполагает манипулирование налогами, формирующими доходную часть бюджета, и использование государственных расходов в качестве инструмента реализации экономической политики.

Рост государственных расходов (а именно эта мера предусматривается кейнсианской теорией для обеспечения полной занятости и экономического роста) при снижении налоговых поступлений означает инфляцию как отягчающее последствие. Налоги будут важным фактором в ценообразовании, но, не будучи явным фактором инфляции, они оказывают непосредственное влияние на цены товаров и услуг, усугубляя инфляционные процессы, спровоцированные ростом государственных расходов и эмиссией денег. Поэтому разработка налоговой политики не может осуществляться изолированно от денежного рынка и используемых государством мер для его регулирования.

При увеличении государственного сектора в экономике и преодолении циклического спада обычно отдают предпочтение росту государственных расходов; если же реализуются цели борьбы с инфляцией, то увеличиваются налоги и ослабляется регулирующее воздействие на экономику. Если фискальная политика преследует цели преодоления циклического спада без увеличения доли государственного сектора, то снижаются налоги. Снижение государственных расходов в фазе циклического подъема экономики позволяет относительно быстро снизить уровень инфляции.

Кейнс предполагал, что меры государственного регулирования экономики используются скорее эпизодически, чем регулярно, в основном в период проявления кризисных явлений. Однако стимулирующее, мультиплицирующее воздействие роста государственных расходов вызвало такой интерес в экономической теории и на практике, что в экономической науке стало развиваться новое направление в учении Кейнса, получившее название *некейнсианства*.

Некейнсианцы рассматривали государственное регулирование не как эпизодическое вмешательство в работу рыночных механизмов, а как постоянный и все возрастающий фактор устойчивого экономического роста. Постоянный рост совокупного спроса за счет возрастания государственных расходов превратился в ведущее направление экономической политики в развитых странах в период после Второй мировой войны.

Господство некейнсианских идей продолжалось в теории и на практике вплоть до 70-х годов XX в., пока одновременный рост инфляции и безработицы в развитых странах не заставил усомниться, что с инфляцией можно бороться расширением числа рабочих мест и сокращением безработицы. В 1970-е годы предложения экономистов-теоретиков, связанные с воздействием на совокупный спрос, были во многом исчерпаны, а практика хозяйствования ставила новые проблемы и требовала новых подходов.

Макроэкономическое равновесие — точка пересечения кривых совокупного спроса и совокупного предложения. Рост может обеспечиваться за счет не только факторов совокупного спроса, но и факторов, воздействующих на совокупное предложение.

Роль налогов в воздействии на совокупное предложение проявляется неоднозначно. Предполагается, что снижение налогов на факторы производства — труд, землю и капитал — будет стимулировать владельцев этих факторов более активно включать их в экономический процесс.

Налоговые ставки влияют на экономическую активность субъектов хозяйствования по двум основным направлениям

1 Налоговые ставки влияют на принятие решений о сбережениях и инвестициях. Предположим, что установлены высокие ставки по налогу на прибыль. Владельцы капитала предпочтут не инвестировать в бизнес, а, к примеру, приобретать недвижимость или необлагаемые налогом на доходы облигации.

2 Налоговые ставки вносят изменения в динамику потока доходов. Например, в ожидании увеличения налогов на доходы по акциям владельцы будут стремиться к их сбросу во избежание высоких налоговых платежей.

Таким образом, высокие налоговые ставки, по мнению теоретиков экономики предложения, оказывают подавляющее воздействие на экономическую активность и, в конечном итоге, вызывают спад производства, низкий уровень сбережений. Низкие предельные налоговые ставки — это мощное средство активизации хозяйственной деятельности и долгосрочного экономического роста.

Фискальная и регулирующая функции налогов находятся в определенном противоречии. Можно рассматривать это противоречие как конфликт экономических интересов государства, стремящегося обеспечить должный уровень поступлений в бюджет, и предпринимателей, стремящихся увеличить свои доходы. Одновременно можно говорить о временном конфликте между интересами настоящего и будущего времени. Фискальная функция всегда связана с интересами настоящего времени и финансовым обеспечением текущих потребностей, а регулирование всегда связано с ростом налоговых поступлений в будущем за счет интересов сегодняшнего дня.

В большинстве стран с развитой рыночной экономикой центральное правительство вынуждено балансировать. Если в качестве приоритетной цели выбран рост доходов государственного бюджета, налоговое бремя повышается в ущерб экономическому росту, сокращая возможности предложения факторов производства и со-

крашая деловую активность¹. Таким образом, выигрыш в настоящем может обернуться проблемами в будущем.

Если государственная политика направлена на экономический подъем посредством ослабления налогового бремени, бюджет страны теряет часть доходов, что отрицательно сказывается на реализации социальных целей государства. Однако ожидаемый в будущем рост производства может расширить налоговую базу, и доходы, недополучаемые бюджетом в настоящее время, в последующие годы будут компенсированы с лихвой.

Американский экономист *А. Лаффер* предложил некую гипотетическую кривую, позднее названную его именем (рис. 1.1). Некоторые говорят о кривой Лаффера как об иллюстрации параболической зависимости заинтересованности предприятия в расширении производства от ставки налога в координатной плоскости «ставка налога на доход — стимул к росту производства». Существуют и другого рода интерпретации этой зависимости. С кривой Лаффера связывают окупаемость временного снижения налоговых поступлений в бюджет вследствие сокращения налогового бремени на первых этапах реформы за счет ускорения темпов экономического роста и расширением налоговой базы в будущем.

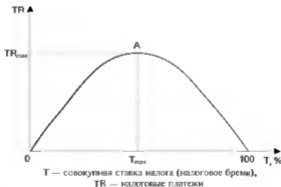


Рис. 1.1. Зависимость «налогового бремени» с налоговыми платежами (кривая Лаффера)

¹ В ответ на требования Исполкома Евросоюза снизить бюджетный дефицит до приемлемого уровня (по Акту безопасности Евросоюза — 3,0%) Германия повысила ставку НДС с 1 января 2007 г. на 3% — с 16 до 19%.

Эти варианты интерпретации отрицают взгляды сторонников экономики предложения, которая лежит в основе предположений, высказанных Лаффером. Согласно взглядам сторонников этой теории, в период спада целесообразно снижение налоговых ставок, так как это будет способствовать росту предложения факторов производства и, следовательно, выходу экономики из кризисного состояния.

Предельно допустимая ставка налоговых изъятий, по мнению А. Лаффера, не должна превышать 30% суммы дохода. Превышение этого уровня (до 40—50%) снижает заинтересованность в предпринимательстве, тормозит инвестиционную активность (заместим, однако, что выводы экономиста не подтверждаются фискальной практикой Скандинавских стран, где уровень налогового бремени доходит до 50% и даже превышает его)

Кривая Лаффера стала научно-идейным обоснованием налоговой реформы в США 1980-х годов, проводимой администрацией Р. Рейгана в целях сокращения бюджетного дефицита, унаследованного от правления президента Дж. Картера.

В США было принято два блока изменений в налоговом законодательстве (в 1981 и 1986 гг.), которые снизили максимальную ставку индивидуального подоходного налога с 70% в 1980 г. до 28% к 1988 г. Такой шаг можно охарактеризовать как более чем радикальный, учитывая, что в структуре доходов федерального бюджета США 1980-х годов доля поступлений от индивидуального подоходного налога составляла примерно 45%.

Закон 1986 г. называют «нейтральным по вырубке». Это означает, что он не увеличил, но и не снизил налоговые поступления. Были снижены налоги на корпорации и повышен подоходный налог для частных лиц. Закон неожиданно поднял базу налогообложения для состоятельных граждан, которые стали нести более высокое налоговое бремя.

Исторически налоговая реформа Рейгана не достигла поставленных целей, концепции Лаффера не удалось подтвердить свою работоспособность. В США в 1980-е годы росла бюджетная несбалансированность, на фоне которой был резко (почти в 2 раза за пять лет) увеличен военный бюджет. Администрации Р. Рейгана не удалось сократить в запланированных объемах и социальные расходы. В результате, спустя 10 лет после кумулятивного нарастания относительных и абсолютных объемов дефицитного финансирования, администрация президента Дж. Буша летом 1990 г. была вынуждена пойти на повышение подоходного налога и налога на прибыль корпораций.

1.4. Теория общественного выбора

Понятие «индивидуализм» приобретает современное звучание, когда речь идет уже не о примитивном рыночном эгоизме (как это было в трактовке «*homo oeconomicus*» — «экономического человека» у Смита), а о возможностях реализации индивидом, личностью всей полноты прав, предоставляемых обществом за счет налогоплательщиков.

Речь идет о *теории общественного выбора*, которая имеет сложную историческую судьбу и окончательно была оформлена к концу XX в.

Зародившись в 60-х годах XX века как отрасль экономической науки, изучающая вопросы налогообложения и государственных расходов по поводу коллективного предоставления общественных благ, теория общественного выбора расширила сферу своего анализа и трансформировалась, по мнению ученых, в «экономическую теорию политики»¹.

В теории общественного выбора налоги рассматриваются как *предмет коллективных действий* и *объект общественного согласия*.

Термин «теория общественного выбора» связан с именем нобелевского лауреата по экономике 1986 г. *Дж. Бьюкенена* и другими видными специалистами этого научного направления.

Теоретические основы этого учения, как утверждает сам Бьюкенен, находятяся в работах шведского экономиста *К. Векселя*. Именно Вексель в конце XIX в. впервые рассмотрел и проанализировал институциональную структуру принятия коллективных решений. Им определены «правила игры», по которым действуют экономические субъекты и с помощью изменения которых возможно оказывать предсказуемое влияние на их поведение в экономической системе.

Э. Линдаль, ученик К. Векселя, в книге «Справедливость налогообложения» (1919) выдвинул принцип, в соответствии с которым для достижения единогласия по вопросу о финансировании предоставления общественных благ доля индивида, интерпретируемая как «налоговая цена» предельной единицы общественного блага, должна в точности соответствовать предельной полезности общественного блага для данного индивида. Модель Линдаля исходит из готовности индивидов платить за предоставление общественного блага, хотя «готовность платить» может быть ограничена «способностью платить», определяемой размерами дохода.

¹ См.: *История экономических учений* / Под ред. В. Автономова, О. Ананьина, Н. Макашевой. Учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2000. С. 688.

Кейнсианскую налогово-бюджетную политику сторонники теории общественного выбора считают «фискальной безответственностью», а возможность ее осуществления на практике связывают с отсутствием конституционных ограничений, наложенных на власть. С этой позиции такая же мера безответственности может характеризовать авторов либеральных теорий налогообложения и сторонников теории экономики предложения.

Таким образом, в центре рассуждений оказываются не столько экономические проблемы, сколько политическое устройство общества, его демократические и правовые институты.

В своей работе «Право облагать налогом» (1980) Бьюкенен исследует налоговую систему в целом. Он предлагает рассмотреть следующую модель, в соответствии с которой государство — это просто набор институтов, не имеющих внутренней целевой функции. Если придать государству целевую функцию максимизации доходов, то, по мнению Бьюкенена, возникают вопросы: как много прав по законодательному изъятию доходов может быть предоставлено государству? необходимо ли ограничить эти права? как контролировать реализацию этих законных прав на деле?

Государство, максимизирующее доходы, строит свою налоговую политику иначе, чем государство в классических моделях. Во избежание асимметрии налогового бремени Бьюкенен предлагает нормативную модель налогообложения, основанную на «плоском», или пропорциональном, подоходном налоге, который взимается без учета каких-либо исключений или списаний. Такой подход, по его мнению, позволит примирить интересы различных социальных групп, сделать налоговую систему прозрачной и пользующейся доверием граждан.

В целом можно сказать, что в теории общественного выбора присутствует новая трактовка сущности налогов, которые рассматриваются как *институт* организованного общества.

Институциональная сущность налога определяется как совокупность взаимосвязанных понятий:

- налог — это прежде всего правовая категория,
- экономическая сущность налога состоит в том, что налог выражает денежные отношения между государством и хозяйствующими субъектами в связи с распределением создаваемого общественного продукта и формированием централизованного фонда финансовых ресурсов,
- уплата налогов только тогда приобретает всеобщий характер, когда всячески поощряется обществом, и наоборот, уклонение от уплаты — порицается.

Перефразировав известное классическое выражение, можно утверждать, что налоги возникли там и тогда, где и когда возникло государство. Налогообложение, начавшееся в древности с десятины, необходимо было правителям, чтобы иметь в казне средства для финансирования расходов по содержанию армии и обороне государства, обеспечению общественного порядка и управлению. Эти исторические функции сохраняются через тысячелетия и будут дополнены новыми функциями государства — социальной, экономической и, наконец, экологической¹. Особо следует отметить социальную функцию государства, которая возникла в последней четверти XIX в. и эволюционировала таким образом, что к концу XX в. стала преобладающей в расходах государства (с 5—10 до 60—75%).

С развитием государства, расширением состава функций и углублением каждой из них казне требовалось все больше финансовых средств для выполнения своих функциональных обязательств перед обществом. Для покрытия растущих потребностей казны власть вводила новые налоги, различные сборы, пошлины. Увеличение платежей по налогам и сборам было возможно только в связи с ростом всеобщего благосостояния, основанном на экономическом развитии страны.

1.5. Сущность налога и его элементов

Сущность налога состоит в отчуждении государством в пользу общества определенной суммы денежных средств в виде обязательного безвозмездного платежа субъектов экономических отношений. Платежи осуществляют субъекты экономических отношений, взаимодействующие по поводу производства и распределения вновь созданной стоимости. Это, во-первых, наемные работники, своим трудом создающие материальные и нематериальные блага и получающие определенный доход в форме заработной платы, и, во-вторых, хозяйствующие субъекты, владельцы капитала, действующие в сфере производства и обращения и нацеленные на получение дохода в форме прибыли, процента.

Таким образом, *налог* — это *обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в бюджетную систему страны в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований*.

¹ Всемирная конференция ООН по охране окружающей среды с участием глав государств (Рио-де-Жанейро, 1992 г.) призвала мировое сообщество к активному проведению экологических программ.

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

Отличительные признаки налога. *безвозмездность и регулярность* платежа.

За счет налогов и сборов формируются финансовые ресурсы государства и муниципальных образований. Экономическое содержание налогов и сборов выражается, таким образом, взаимоотношениями организаций и физических лиц, с одной стороны, и государства, с другой стороны, по поводу формирования общественных (государственных и муниципальных) финансов.

Всеобщим исходным источником налогов и сборов служит вновь созданная стоимость (национальный доход, валовой внутренний продукт), составными частями которой являются доходы основных участников общественного производства и государства (в том числе как владельца природных ресурсов). оплата труда наемных работников, прибыль (доход, процент) хозяйствующих субъектов и централизованный доход государства (налоги и сборы, аккумулируемые в бюджетной системе). Процесс стоимостного распределения национального дохода, валового внутреннего продукта не ограничивается образованием первичных денежных доходов. Он продолжается в распределении денежных доходов основных участников общественного производства в пользу государства. от наемных работников — в форме подоходного налога, а от хозяйствующих субъектов — в форме налога на прибыль.

Каждое лицо — юридическое или физическое — должно уплачивать законно установленные налоги и сборы, основанные на признании всеобщности и равенства налогообложения. Иначе говоря, не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и налоговые льготы в зависимости от формы собственности (частная, государственная), гражданства физических лиц, происхождения капитала.

Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения:

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

В необходимых случаях при установлении налога могут быть предусмотрены налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Общая численность налогоплательщиков определяется количеством организаций (коммерческих и некоммерческих), численностью граждан, зарегистрированных в налоговых органах в качестве индивидуальных предпринимателей, и численностью граждан, уплачивающих налог на доходы физических лиц (зарботная плата, дивиденды и др.), а также, возможно, и другие налоги — на имущество, земельный, транспортный.

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения:

- операции по реализации товаров (работ, услуг);
- стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг);
- имущество;
- прибыль, доход;
- иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого у его владельца возникает обязанность по уплате налога.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. *Налоговая ставка* представляет собой сумму налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Под *налоговым периодом* понимается календарный год или его часть (месяц, квартал и т.д.), по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

Льготами признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов преимущества по сравнению с другими категориями, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать в меньшем размере.

Налогоплательщики — юридические лица и индивидуальные предприниматели — самостоятельно исчисляют сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. В отдельных случаях предусматривается возложение обязанности по исчислению суммы налога на налоговый орган или налогового агента. Налоговый орган не позднее чем за 30 дней до наступления срока платежа направляет налогоплательщику — физическому лицу налоговое уведомление по утвержденной форме: на уплату земельного налога, транспортного налога, налога на имущество. Налоговое уведомление, отправлен-

ное по почте заказным письмом, считается полученным по истечении шести дней со дня отправки.

Организация обязана в качестве налогового агента при начислении заработной платы наемным работникам произвести исчисление, удержание и перечисление в бюджет определенного уровня сумму подоходного налога. Налоговый агент отчитывается перед налоговым органом о произведенных удержаниях и перечислениях.

Каждому налогу устанавливается срок уплаты. За нарушение срока уплаты устанавливается санкция — пени в размере одной трехсотой ставки рефинансирования Банка России (в настоящее время — 10,5%) за каждый день просрочки.

Подлежащая уплате сумма налога уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или иным налоговым агентом в установленные сроки в наличной или безналичной форме. В отдельных случаях допускается изменение срока уплаты налога в форме отсрочки и рассрочки (в пределах от одного до трех лет) и инвестиционного налогового кредита (от одного года до пяти лет) по решению уполномоченных органов.

1.6. Классификация налогов

Вся совокупность законодательно установленных налогов и сборов подразделяется (классифицируется) на группы по определенным критериям, признакам, особым свойствам.

Первая классификация налогов была построена на основе критерия переложимости налогов, который первоначально еще в конце XVII в. был привязан к доходам землевладельца (поземельный налог — это прямой налог). Впоследствии А. Смит, исходя из факторов производства (земля, труд, капитал), дополнил доход землевладельца доходами с капитала и труда и двумя *прямыми* налогами — на предпринимательскую прибыль владельца капитала и на заработную плату наемного работника. Косвенные же налоги — это те, что связаны с расходами покупателя и перелажаются, таким образом, на потребителя товаров и услуг.

Классификация налогов на прямые и косвенные не утратила своего значения и используется для оценки степени переложения налогового бремени на потребителя.

Принцип налогообложения, суть которого состоит в обеспечении всеобщности и равномерности, можно было реализовать только с учетом процесса переложения налогов, и, только раскрыв механизм переложимости, можно ответить на два ключевых вопроса разделения налогов на прямые и косвенные:

1) как реализуется налоговое бремя по источникам доходов субъектов экономических отношений;

2) как распределяется налоговое бремя между производителем и потребителем товаров и услуг

Для ответа на поставленные вопросы необходимо изучить бремя налога, «т.е. изучить, на кого оно ложится в конечном счете, каково его совокупное воздействие на товарные цены, цены факторов производства, на распределение ресурсов и усилий, на структуру производства и потребления», — рекомендовал американский экономист *П. Самуэльсон*¹.

К числу *прямых налогов* относятся: налог на прибыль (доходы) предприятий и организаций, земельный налог, подоходный налог на доходы физических лиц, налог на имущество, владение и пользование которым служат основанием для обложения. *Косвенные налоги* вытекают из хозяйственных актов и оборотов, финансовых и внешнеторговых операций: налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы на отдельные товары, налог с продаж (действует в отдельных странах, где нет НДС), таможенная пошлина и др.

В экономически развитых странах доля прямых налогов превышает долю косвенных, и эта тенденция усиливается.

Федеративное устройство государства определяет организацию бюджетной системы, включающую целостную совокупность бюджетов разных уровней. В федеративных государствах (США, Канаде, ФРГ, Российской Федерации и др.) бюджетная система представлена федеральным, региональным и местным уровнями. Исходя из многоуровневости бюджетной системы, в которой аккумулируются налоговые доходы, в налоговом законодательстве этих стран широкое распространение получила классификация налогов по *статусу*. В Российской Федерации вся совокупность налогов и сборов (на начало 2007 г. их 14) подразделяется на три группы: федеральные; региональные; местные

К *федеральным* относятся следующие налоги и сборы

- 1) налог на добавленную стоимость (косвенный налог);
- 2) акцизы на отдельные виды товаров (косвенный налог);
- 3) налог на доходы физических лиц;
- 4) единый социальный налог;
- 5) налог на прибыль организаций;
- 6) налог на добычу полезных ископаемых;
- 7) плата за пользование водными объектами (водный налог);
- 8) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- 9) государственная пошлина.

¹ *Самуэльсон П. Экономика М., 1992. Т. I. С. 176–177*

Региональные налоги субъект по РФ включают:

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

К *местным налогам* относятся:

- налог на имущество физических лиц;
- земельный налог

Классификация налогов и сборов по статусному критерию показывает, какое значение имеет та или иная их группа в распределении налогового бремени. В структуре налоговых доходов консолидированного бюджета РФ (бюджеты всех уровней) поступления по федеральным налогам и сборам (без ЕСН) составляют около 92%, региональные — более 6, местные — почти 1% (поступления по специальным налоговым режимам¹ — примерно 1%)

Оценивая классификацию налогов и сборов по статусному критерию, следует отметить, что такое деление отнюдь не означает, что все федеральные налоги в качестве доходных источников полностью закреплены за федеральным бюджетом. Некоторые из них полностью или частично закрепляются за консолидированным бюджетом субъекта РФ при принятии федерального бюджета на очередной год. Так, поступления по федеральному налогу на доходы физических лиц (по ставке 13% на протяжении последних шести лет) полностью зачисляются в консолидированный бюджет субъекта РФ, а ставка налога на прибыль организаций (24%) «расщеплена» на федеральную ставку — 6,5% и на региональную ставку — не более 17,5%

Наконец, третий вид классификации — это группировка налогов и сборов по *субъектному критерию налогоплательщика* — организация или физическое лицо. В составе законодательно установленных налогов и сборов выделяется группа налогов и сборов, уплачиваемых организациями и индивидуальными предпринимателями, и значительно меньшая группа, уплачиваемая физическими лицами. В перечень последней группы входят налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц, а также земельный и транспортный налоги². На долю платежей физических лиц по этим налогам приходится примерно 13% консолидированного бюджета РФ (без ЕСН в части его поступлений в федеральный бюджет). Доля физических лиц в общем объеме налоговых плате-

¹ По субъектам предпринимательской деятельности, перешедшим на упрощенную систему налогообложения или на систему единого налога на вмененный доход отдельных видов деятельности, либо на единый сельскохозяйственный налог

² Земельный и транспортный налоги уплачивают также и организации.

жей в РФ незначительна по сравнению с показателями экономической развитых стран (в пределах 35 - 50%).

1.7. Функции налогов

Функция налога — это способ выражения свойств налога как экономической категории. Функция показывает, каким образом реализуется общественное назначение налога как инструмента стоимостного распределения доходов. Отсюда возникает *распределительная* функция налогов, выражающая их сущность как особого фискального инструмента распределительных отношений. И потому правильнее именовать ее *фискально-распределительной функцией* в отличие от распределительной функции финансов.

Посредством фискально-распределительной функции реализуется главное общественное назначение налогов — формирование доходов, аккумулируемых в бюджетной системе и необходимых государству для финансового обеспечения его деятельности и осуществления собственных функций (оборонных, экономических, социальных, природоохранных и др.)

В непосредственной связи с фискально-распределительной функцией проявляется *контрольная функция* налога: предметом контроля становится процесс отчуждения денежных средств организаций и физических лиц, охватывающий правильность исчисления, своевременность и полноту уплаты налога. Благодаря контрольной функции оценивается эффективность системы налогообложения и системы налогового администрирования.

Осуществление контрольной функции налогов, ее полнота и глубина в известной мере зависят от *налоговой дисциплины*. Суть ее в том, чтобы налогоплательщики (организации, физические лица) своевременно и в полном объеме уплачивали установленные законодательством налоги. Практика работы налоговых органов показывает, что нарушение сроков и полноты уплаты налогов — явление частое, которое проявляется в масштабах недоимки пени и налоговых санкциях.

С тех пор, как государство посчитало необходимым активно участвовать в организации хозяйственной жизни в стране, у налогов появилась *регулирующая функция*. В рамках регулирующей функции проявляется:

- 1) стимулирующая подфункция, которая реализуется через систему налоговых льгот;
- 2) дестимулирующая (сдерживающая) подфункция, которая реализуется посредством повышенных таможенных пошлин в отноше-

нии отдельных товаров, вводимых или выводимых с таможенной территории РФ, других налоговых механизмов.

Стимулирующая подфункция реализуется в двух формах:

1) в форме изменения срока уплаты налога и сбора, включающей предоставление отсрочки или рассрочки платежа, инвестиционного налогового кредита, реструктуризацию задолженности по налогам и сборам, пеням и штрафам;

2) в форме налоговых льгот, предоставляемых отдельным категориям налогоплательщиков (например, резидентам особых экономических зон), освобождение от налоговых обязательств (налоговые каникулы) на определенный период, вычеты из налоговой базы, снижение налоговой ставки.

Предоставление отсрочек, рассрочек или инвестиционного налогового кредита по уплате федеральных налогов лимитируется при принятии закона о федеральном бюджете на очередной год.

Органы власти субъекта РФ, органы местного самоуправления в рамках законодательства РФ о налогах и сборах издают нормативно-правовые акты о налоговых льготах по региональным и местным налогам и даже федеральным налогам в части, не противоречащей Налоговому кодексу РФ. Например, субъекту РФ в соответствии со ст. 284 Налогового кодекса предоставлено право устанавливать для отдельных категорий налогоплательщиков ставку налога на прибыль организаций в пределах 13,5—17,5%.

Следует особо отметить, что в соответствии с Налоговым кодексом РФ основания, порядок и условия применения льгот не могут носить индивидуального характера.

В регулирующей функции, таким образом, реализуется налоговая политика как на федеральном, так и на региональном и местном уровнях.

1.8. Налоги в формировании доходов бюджетной системы

Налоги олицетворяют собой ту часть совокупности финансовых отношений, которая связана с формированием денежных доходов государства (бюджета и внебюджетных фондов), необходимых ему для выполнения функций — оборонной, правоохранительной, экономической, социальной, по развитию фундаментальной науки и др. Как составная часть экономических отношений налоги (через финансовые отношения) относятся к экономическому базису.

То, что налоги как форма изъятия части первичных доходов хозяйствующих субъектов и работающего населения в пользу государ-

ства объективно необходимы, по-видимому, не вызывает сомнения у образованного и законопослушного члена общества.

«Государство, или, точнее сказать, правительство, ничего не может делать для граждан, если граждане ничего не делают для государства» Но каковы пределы налогового бремени, который можно было бы считать справедливым и предпринимателю, и гражданину? Н.И. Тургенев увязывал этот вопрос с образованностью народа: «Успехи образованности, по мере их благотельного влияния на нравы и обычаи народов, действовали и на усовершенствование системы налогов. — налоги начали быть распределяемы и собираемы с большею справедливостью и платимы с большей готовностью»¹.

По мере развития производительных сил, роста национального богатства совершенствуются и финансовые отношения по поводу образования и распределения доходов — организаций (хозяйствующих субъектов), наемных работников и государства. Первичные доходы образуются в сфере производства товаров и услуг и составляют стоимость созданного в стране ВВП (рыночную стоимость произведенных в стране товаров и услуг за вычетом промежуточного потребления материальных затрат)². ВВП включает оплату труда и социальные отчисления, валовую прибыль и амортизационные отчисления, налоги на продукты (НДС, акцизы) и импорт, другие налоги на производство (налоги, связанные с использованием факторов производства — труда, земли, капитала)³.

Оплата труда образует первичные доходы наемных работников, а валовая прибыль экономики составляет первичные доходы хозяйствующих субъектов. И, наконец, третья часть формирует доходы государства как собственника природных ресурсов. Эти доходы аккумулируются в бюджетной системе — бюджетах всех уровней, Пенсионном фонде РФ (ПФ РФ), Фонде социального страхования РФ (ФСС РФ) и фондах обязательного медицинского страхования. Таким образом реализуется часть финансовых отношений, связанных с образованием первичных доходов субъектов общественного производства и налоговых доходов государства.

Другая часть финансовых отношений охватывает сферу распределения первичных доходов наемных работников и хозяйствующих

¹ Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. 3-е изд. М.: Госсэкоинформиздат, 1937. С. 9—10.

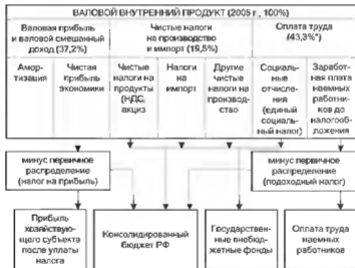
² ВВП представляет собой конечный результат деятельности хозяйствующих субъектов в течение определенного периода. Он представляет для характеристики важнейших процессов в экономике: производства товаров и услуг, распределения доходов, количественного и качественного наполнения товаров и услуг.

³ Отчисления на социальные нужды (слиный социальный налог), земельный налог, налог на пользование природными ресурсами, на имущество и др.

субъектов. Определенная доля этих доходов в форме налоговых платежей аккумулируется в бюджетах всех уровней и государственных внебюджетных фондах. С первичных доходов наемных работников уплачивается подоходный налог и в их распоряжении остается «чистая» заработная плата.

Валовая прибыль экономики представляет ту часть ВВП, которая остается у производителей после вычета расходов по оплате труда наемных работников и чистых налогов на производство и на импорт. Чистая прибыль экономики равняется валовой прибыли за вычетом потребления основного капитала (амортизации). С чистой прибылью экономики уплачивается налог на прибыль организаций и в распоряжении последних остается чистая (нераспределенная) прибыль.

Структура образования и распределения первичных доходов участников общественного производства отражена на рис. 1.2



*В составе оплаты труда Росстат выделяет скрытую оплату труда наемных работников — 11,8% ВВП. Таким образом, на каждые 3 рубля оплаченного по возможности труда приходится 1 рубль скрытой оплаты.

Рис. 1.2. Формирование ВВП по источникам доходов и их первичное распределение

Социальные отчисления, тарифы которых привязаны к оплате труда, составляют *единый социальный налог*, уплачиваемый по ставке 26% начисленной оплаты труда. При определении окончательной налоговой нагрузки получается, что в каждом рубле произведенного в 2003 г. ВВП доля налогов и сборов составляла 32,9 коп без учета недоимки отчетного года.

Сравним с показателями совокупной налоговой нагрузки ВВП (налогового бремени экономики) по другим странам (2003 г.): Швеция — 50,8%, Дания — 48,8, Бельгия — 45,7, Финляндия — 44,8, Франция — 43,8, Австрия — 43,0, Италия — 42,2, Германия — 40,3, Великобритания — 35,7, Ирландия — 29,9%. В среднем по странам Европейского Союза доля налогов и социальных отчислений в структуре ВВП составляла 40,6%. Данные за 2003 г. по странам большой восьмерки представлены в табл. 1.1.

Таблица 1.1 Структура доходов бюджетной системы государств большой восьмерки, %

Страна	Всего	Налоги	Отчисления на социальное страхование	Обязательные трансферты	Прочие доходы
Великобритания	100	71,2	20,3	0,9	7,6
Германия	100	50,5	41,1	0,5	8,0
Италия	100	63,6	28,2	0,7	7,5
Канада	100	69,8	14,1	0,0	16,2
Россия	100	56,2	20,8	0,0	23,0
США	100	58,3	22,4	0,0	18,4
Франция	100	53,1	36,7	0,2	10,0
Япония	100	52,9	34,7	0,0	12,5

Как видно из табл. 1.1, доля налогов и социальных отчислений (налоговое бремя экономики), формирующих бюджеты стран большой восьмерки, варьирует в пределах 91,8% (максимальное значение в Италии) и 77,0% (минимальное значение в России). Наиболее высокие показатели значения отчислений на социальное страхование имеют Германия, Франция и Япония.

В этой связи вспомним слова Н.И. Тургенева: «Так как налоги, взимаемые правительством с подданных, сделались везде единственным источником доходов государственных, то правительство обязано стремиться к усовершенствованию сей части государственного управления .. искусство которого .. в том, чтобы народ, платя сколь можно более, думал при том, что платит сколь можно меньше»¹.

¹ Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. С. 18.

Налоговая емкость ВВП (налоговое бремя экономики) должна быть оптимальной: «золотая середина» определяется исходя из потребности государства в финансовых ресурсах для выполнения своих функций и необходимости формирования конкурентоспособной экономики и обеспечения роста благосостояния граждан.

Вопросы для самоконтроля

1. В чем состоит связь между становлением государства и появлением налога?
2. Раскройте сущность индивидуалистического течения теории налогов.
3. Охарактеризуйте принципы налогообложения, сформулированные Петти, Смитом и Рикардо.
4. Раскройте сущность теории коллективных потребностей в налогообложении.
5. Раскройте сущность макроэкономической теории налогообложения.
6. Раскройте сущность теории общественного выбора.
7. Раскройте сущность налога и охарактеризуйте его элементы.
8. Каковы функции налогов?
9. В чем заключается роль налогов в формировании доходов бюджетной системы?

Раздел II

Налоговая система России

- Глава 2. Становление и развитие налоговой системы России
- Глава 3. Современное налогообложение в России
- Глава 4. Налоговая система России и ее структура
- Глава 5. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов
- Глава 6. Управление налоговой системой

Глава 2

Становление и развитие налоговой системы России

Создание и организация налоговой системы России непосредственно связаны с возникновением и развитием Российского государства. Изменения в его истории оказывали влияние на формирование налоговой системы и методы налогообложения.

Приступая к изучению современной системы налогообложения России, полезно знать, как она развивалась на протяжении многих веков. Это позволяет сопоставить ее элементы, понять их положительные и отрицательные стороны, влияние на экономические и социальные процессы в стране на протяжении столетий.

2.1. Налоги Киевской Руси и в период феодальной раздробленности (IX—XV вв.)

Экономические и социальные процессы VII—VIII вв. в среде восточных славян, выраженные в имущественном расслоении, образовании родоплеменной знати, в осознании членами племен потребности в управлении и защите от внешних врагов, в ограничении произвола знати, способствовали возникновению государственности.

В первой половине IX в. в районах Среднего Поднепровья и реки Волхов образовались союзы восточно-славянских племен. Глава южнославянского племенного союза по примеру хазар носил титул кагана.

Вражда племенных вождей наносила ущерб рядовым членам общин. В 862 г. для решения межплеменных споров северо-западными славянами в качестве арбитра был приглашен варяжский князь Рюрик. В том же году его родственник Олег объединил два центра восточных славян — Новгород и Киев. Таким образом было создано древнерусское государство — Киевская Русь.

На содержание князя, его двора и дружины были необходимы средства. Они поступали в виде натуральной дани со свободных общинников и жителей городов. Для сбора такой дани князь вместе с дружиной в определенное время (с ноября по апрель) объезжал

свои земли, т.е. совершал так называемое полюдье. Так зарождалось налогообложение и первые налоги.

Вначале порядок действий по сбору дани и ее размер не были зафиксированы, что способствовало произволу со стороны князя и его дружины и нередко приводило к конфликтам. Так, в 945 г. сын Рюрика князь Игорь, совершая полюдье по землям одного из славянских племен — древлян и собрав с них дань, решил вернуться и потребовать дополнительную. Возмущенные древляне решили «Попадётся волк к овцам, — перетаскает все стадо, если не убьют его. Так теперь и с нами, если не убьем Игоря, то он нас всех погубит». Собравшись, они разгромили княжескую дружину, а самого князя, привязав к верхушкам деревьев и опустив их, разорвали на две части. Это первые зафиксированные в российской истории летописные сведения о налогообложении в нашем государстве и о факте борьбы населения против чрезмерного изъятия налогов.

В летописи имеются сведения и о первой налоговой реформе на Руси. Ее вынуждена была осуществить жена Игоря — Ольга. Вместо полюдья она установила «урок» (заранее фиксируемый размер дани). Были установлены «погосты» (определенное место, куда свозилась дань). Для сбора дани назначались специальные люди — «подъездные». Вводился подымный налог. Размер его зависел от числа печей в доме.

В конце X в. были введены дорожная пошлина *мыт* — плата за провоз грузов по дорогам княжества, *тамга* — плата за продажу товаров, *весчее* — плата за взвешивание товаров, *восмищье* — плата за продажу сыпучих товаров, *гостинная* — плата за право иметь склады, *торговая пошлина* — плата за право устраивать рынки. После принятия на Руси христианства князь Владимир установил налог в пользу церкви — *церковную десятину* (одну десятую часть с доходов). Тем самым в X в. в нашей стране была создана система налогообложения и аппарат для сбора налогов.

Позже налоги начали в значительной степени собирать мечими. Денежными единицами стали шкурки куницы и белки. Натуральные продукты, собранные в виде налогов (меха, воск, зерно, мед, сушеная рыба и др.), становились предметом экспорта. Экспортная часть собранных налогов доставлялась к морским портам и вывозилась за рубеж. На вырученные от продажи деньги закупались для ввоза из-за рубежа в Киевскую Русь оружие, ткани, вина, предметы роскоши.

Централизованная система налогообложения просуществовала недолго. В XI в. начинается дробление Киевской Руси на удельные княжества. В 1097 г. на съезде в г. Любече сыновья Ярослава Мудрого приняли решение о самостоятельном княжении уделов. В се-

редине XII в. на Руси было 15 самостоятельных княжеств, в XIII в. их число выросло до 50, а в XIV в. — почти до 250. В каждом из них действовали свои законы, своя налоговая система.

Феодальная раздробленность, отсутствие экономических основ для содержания дееспособных воинских сил привели к ослаблению страны и захвату ее монголо-татарами. Захватив страну, монголо-татары обложили ее данью, для сбора которой периодически стали проводить перепись населения. В пользу Золотой Орды собирались 14 видов налогов. Главными из них был «ордынский выход», который взимался с каждого лица мужского пола и с головы скота. Только «царева дань» составляла 1,3 тыс. кг серебра в год.

Сбор налогов на Руси осуществляли бесермены (бусурманы). Ими были главным образом мусульманские купцы из Самарканда и Бухары. Часто они облагали население дополнительными поборами, продавали неплательщиков налогов на невольничьих рынках. Все это вызывало антиордынские волнения. Это вынудило ордынцев уже в XIII в. передать сбор ордынских налогов русским князьям.

2.2. Налоги в централизованном Московском государстве (XVI—XVII вв.)

Начавшийся во второй половине XVI в. процесс объединения удельных княжеств вокруг Москвы в конце XV в. завершился созданием централизованного Московского государства и освобождением его в 1480 г. от монголо-татарского ига.

Это создало предпосылки для ускорения темпов хозяйственного развития. В сельском хозяйстве был достигнут домонгольский уровень производства, быстро росли новые города, развивались ремесла. Все это способствовало расширению торговли не только внутри страны, но и с зарубежными странами.

Необходимость обустройства земель Московского государства, защиты их от постоянной угрозы нападения с юга и с запада требовали увеличения средств, направляемых в виде налогов в государственную казну.

С освобождением Руси от монголо-татарского ига прекратилась уплата ордынского выхода и начала складываться налоговая система Московского государства. Опять взимались старые пошлины — мыт, танга, весчесс, восмичесс, было введено *пятно* — пошлина с купли-продажи лошадей.

В конце XV в. прямым налогом стала *подать*. Условной единицей податного обложения стала *саха*, которая измерялась в четьях

(около 0,5 десятины). Размер сохи зависел от качества земли и социального положения плательщика.

Сельская соха определена для служилых людей в 800 четей «доброй» земли, 1000 четей «средней» и 1200 четей «худоты». Для церкви и монастырей соответственно 600, 700, 800 четей, для земель, обрабатываемых крестьянами, — 500, 600, 700 четей.

В единицу сохи для городской земли включалось 40 дворов «лучших торговых людей», 80 средних и 160 дворов «молодых посадских людей» и 320 «слободских людей». Размер подати достигал 20 руб. в год.

В 1679 г. вместо посошного обложения вводится *подворный налог*. Объектом обложения стал двор. Сумма налога определялась властями, а крестьянская община и посад раскладывали сумму налога между отдельными дворами.

С середины XVI в. в Московском государстве взимался налог *поповичные деньги*. Он имел целевое назначение — для выкупа пленных и помощи им в обустройстве хозяйства после возвращения из плена. В 1679 г. этот налог был заменен налогом *стрелецкие деньги*, предназначенным для содержания стрелецких полков.

В XVII в. нередко взимались чрезвычайные налоги, которые назывались *деньга пятая*, *деньга десятая*, *деньга пятнадцатая*. Эти налоги взимались на военные нужды в размере 20, 10 и 7% с доходов торговых людей.

Вошедшие в состав России народы Поволжья в XV, а затем с XVII в. и Сибири платили подать в казну — *ясак*. До XVII в. этот налог уплачивался мехами, а затем деньгами. Налог взимался с мужского населения с 18 до 50 лет (позже с 16 до 60 лет) до 1917 г.

Косвенные налоги собирались с ряда товаров, главным образом вина, соли. Нередко в поисках дополнительных доходов власти их существенно повышали. Так, в 1646 г. налог на соль вырос с 5 до 20 коп. за пуд. Это снизило возможность заготавливать на зиму важнейший продукт питания — рыбу, что привело к соляному бунту и снижению этого налога.

В X в. была введена *медовая дань*. В XV в. при Иване III государство взяло на себя право варить мед, пиво. За сотни лет существования монополии государства на изготовление и продажу виноводочных изделий доходы от этой деятельности поступали в казну.

Важным источником бюджетных доходов со второй половины XVI в. стали *винные откупы*, т. е. доход от продажи алкогольных напитков. С откупщиком заключался на торгах контракт на продажу в питейном заведении (кабаке) алкогольных напитков. При этом определялись цена напитков и время их продажи. Доход от продажи поступал в казну. Откупщик же получал доход от продажи алкогольных напитков пониженной крепости (пива, меда) и продажи еды.

В XVII в. в России существовали следующие монополии: соляная (производство соли), винная (производство алкогольных напитков), монетная (изготовление денег), почтовая (связь), звериная (право на добычу пушнины), поташная (производство растительной щелочи). Эти монополии были крупнейшим источником доходов государственной казны. В 1680 г. общая сумма доходов, поступивших в казну, составила 243 123 руб., в их числе косвенные налоги достигали 55%.

Специальным органом по управлению государственными финансами был Казенный приказ, созданный в конце XV в. Во главе его стоял казначей. Однако сбором государственных доходов занимались и другие учреждения. Так, Приказ Большого двора облагал налогом царские земли, Печатный приказ взимал пошлины за скрепление актов государственной печатью. Приказы, ведавшие территориями (Казанский, Сибирский и др.), собирали налоги на соответствующих им территориях. Естественно, это отрицательно отражалось на качестве управления государственными финансами.

2.3. Налогообложение в Российской империи (XVIII—XIX вв.)

Налоги в XVIII веке. В налогооблагаемой базе России в XVIII в. произошли существенные изменения. В первой половине столетия стада быстро развиваться промышленность.

Принятые Петром I меры по развитию промышленного производства способствовали изменению структуры валового продукта. В нем резко возрос удельный вес промышленной продукции. Это отразилось и на российском экспорте. Если раньше в нем преобладала сельскохозяйственная продукция, то уже в 1725 г. доля промышленной продукции в экспорте России составляла 48%. Вместе с тем развитие промышленного производства требовало не только государственных капиталовложений на создание казенных предприятий, но и первоначальных частных капиталов, главным образом купечества. Для создания таких возможностей российским предпринимателям предоставлялись значительные налоговые льготы. Одновременно с этим Россия вела активную внешнюю политику, которая сопровождалась постоянными военными действиями, требовавшими выделения огромных средств из казны. Таким образом, создавалась ситуация, когда неудержимо росли бюджетные расходы и снижалась налогооблагаемая база. Все это вызывало необходимость серьезных изменений в налоговой сфере.

С этой целью были введены новые налоги, в их числе *налог с извозчиков, постояных дворов, найма домов, главных судов* и даже *сбор за бороды*. С дворян за бороду взималось 660 руб., с купцов — 100, с торговцев — 60, с крестьян — 30 руб. В деревне крестьяне за бороду не платили, но при въезде в город платили 1 коп. Налоги стали взимать с домашних бань (с купцов — по 3 руб., с крестьян — по 15 коп.). Пошлины взимались даже с дубовых гробов.

Прямые налоги. В число прямых налогов в 1719 г. была введена *горная подать*. Она взималась с горнопромышленников в размере 10 % объема валовой добычи ископаемых. Этот налог существовал вплоть до XX в.

В целях более равномерного распределения налогового бремени на подавляющую часть сельского населения вместо подворного налога в 1724 г. была введена *подушная подать*, отмененная лишь в конце XIX в.

Этот налог взимался в размере 74 коп. с крестьянской души мужского пола. С городского населения собирали по 1 руб. 20 коп. с души. Размер подушной подати постоянно увеличивался, в 1861 г. он достиг уже 3 руб. 30 коп. в год. Сбор налога обеспечивала сама крестьянская община, она отвечала за каждого ее члена. Неуплата налога вела к изъятию имущества. Зажиточные члены общины вносили налог на неплательщиков, которые обрабатывали им долги. Это вело к еще большему расслоению общины. Введение подушной подати существенно расширило налогооблагаемую базу, так как в число плательщиков налога были включены новые группы населения, в том числе черносошные крестьяне (жившие на государственной земле), однодворцы (обедневшие помещики), гулящие люди (лица без определенных занятий).

Подушная подать давала казне 5 млн руб. в год.

В конце XVIII в. был введен *промышленный налог*, который взимался как гильдейский сбор. Капитал купцов определялся по трем гильдиям. Ставка налога была установлена в 1% капитала.

Прямые налоги обеспечивали примерно половину бюджетных доходов.

Вторую половину составляли *казенные налоги*. Главными в их числе были *путевые доходы*. Их доля в бюджетных доходах достигала 25%.

В XVIII в. организацией налогообложения в России ведали созданные Петром I *коллегии*. Из двенадцати созданных им коллегий четыре ведали финансами: Камер-Коллегия, Штатс-Коллегия, Ревизон-Коллегия, Коммерц-Коллегия. В 1775 г. были образованы *казенные палаты*, в обязанности которых входило управление откупными, учет поступления доходов, наблюдение за расходованием в губерниях государственных средств, ревизия финансовой отчетно-

сти. В подчинении казенных палат были губернские и уездные казначейства, которые практически вели кассовое исполнение бюджета на местах. В 1780 г. была создана экспедиция государственных доходов, которая в следующем году разделилась на четыре экспедиции: одна ведала государственными доходами, вторая — государственными расходами, третья — ревизией, четвертая — взысканием налоговых недоимок.

Войны, содержание царского двора и государственного аппарата требовали значительных финансовых ресурсов. В конце XVIII в. на содержание государственного аппарата направлялось 48% всех государственных расходов, на армию и флот — 40%, на содержание двора — 10%, на просвещение — около 1,5%. Потребность в финансовых ресурсах не покрывалась за счет внутренних источников. В 1769 г. был сделан первый внешний заем. К началу XIX в. внешний долг страны составил 41 млн руб. ассигнациями.

Налоги в XIX в. Состояние государственных финансов России в XIX в. еще более ухудшилось. В результате войн и непомерных затрат царского двора расходы превышали поступление средств по налогам и пошлинам. Все более значительным источником казны становилась эмиссия бумажных денег. Рос бюджетный дефицит. Если с 1801 по 1810 г. он составил 442 млн руб., то после Крымской войны достиг 798 млн, а государственный долг составил 1246 млн руб. Отмена крепостного права и проведение ряда реформ отразилось и на финансах. В начале 1860-х годов были внесены изменения в налоговую систему государства.

Прямые налоги. В 1863 г. подушная подать с мешан была заменена *податочным налогом*, который взимался в форме оценочного сбора (налога) с недвижимого имущества.

Этот налог составлял до 10 % суммы чистого дохода с недвижимого имущества. Чистая доходность определялась при оценке имущества следующим образом: сначала оценщик устанавливал на основе договоров о найме валовой доход владения, из которого затем вычитал эксплуатационные расходы. Полученная разница определяла чистый доход. Оценка промышленных заведений оценивалась по доходности, определяемой на основе стоимости зданий, земельных участков и оборудования. Чтобы определить цену зданий и сооружений, необходимо было учесть вид здания, его назначение, стоимость материала, из которого изготовлены стены, вид отопления и т.д. Оценка оборудования проводилась по прейскурантам с учетом изношенности, оценка земли — на основе цен, установившихся в конкретном городе. Например, в среднем по Москве исходя из всех этих показателей чистую доходность фабрик и заводов определили в размере 5% их стоимости.

В действовавший с конца XVIII в *промышленный налог* в 1863—1865 гг. вносятся изменения. Вместо ставки с купеческого капитала в 1% вводится патентная система обложения. Промышленники и торговцы были обязаны выкупать свидетельство (патенты) на право заниматься своей деятельностью. В 1898 г. в порядок взимания этого налога снова вносятся изменения. Промышленные предприятия делились на восемь разрядов. Отнесение к определенному разряду зависело от численности рабочих. Торговые предприятия делились на пять разрядов в зависимости от размера капитала, оборота, арендной платы и др. Налог состоял из двух частей (основной и дополнительной). Основной налог взимался по твердым ставкам в рублях в зависимости от разряда предприятия. Дополнительный налог платили в виде налога на прибыль по процентным прогрессивным ставкам и в виде налога на основной капитал по 15 коп. с каждых 100 руб.

По Городовому положению органы самоуправления имели право на сборы в пользу города с торговли и промыслов, с площадей и экипажей, за право пользования городскими площадями и проездами, пошлины местного значения и др.

Существенным по размеру налогом был сбор с заведений трактирного промысла. Этот налог был раскладчиком, т.е. все налоговплательщики были подразделены по видам заведений на группы. На каждую группу городская дума ежегодно устанавливала определенную сумму налога, которую владельцы сами разверстывали между собой.

Важное место среди налогов по размерам поступлений занимал сбор с извозного промысла. Согласно ст. 127 и 134 Городового положения этот налог взимался в размере 10 руб. с лошади легкового и грузового извоза.

К следующей категории городских налогов следует отнести пошлины: нотариальные сборы, сбор за прописку с лиц, приезжающих в город, сбор, взимаемый в судебном-мировых учреждениях за ведение гражданских дел, за утверждение планов и чертежей на постройки, за взвешивание на весах общественного пользования, за справки, выдаваемые из адресного стола и, наконец, с аукционных продаж движимого имущества.

Как источник доходов городских бюджетов особо следует выделить больничный сбор. Этот сбор имел целевое назначение, и средства, полученные по нему, шли на финансирование здравоохранения. На основании закона от 21 мая 1890 г. размер налога был определен в 1 руб. 25 коп. с человека. От этого сбора освобождались лишь те рабочие на предприятиях, для которых по закону от 23 мая 1912 г. были образованы больничные кассы.

Значительным источником доходов городских бюджетов был сбор за разрешение на прокладку труб и проводов по улицам и площадям. Этот источник с каждым годом увеличивался вместе с расширением сети городских коммуникаций.

Кроме этих поступлений в доходы городских бюджетов входили сборы с мест торгов и увеселительных заведений на народных гуляньях, доходы с рек, каналов и прудов, которые состояли из сборов с причалов для катания на лодках, с перевозов, с мест выкалывания льда и добывания песка, с катков на реках и прудах.

Из приведенной картины налогового обложения в пользу городов видно, что главным источником их бюджетов был оценочный сбор, т.е. основными плательщиками были владельцы недвижимого имущества. В подавляющем большинстве это были домовладельцы.

Налоговые поступления в городские бюджеты иллюстрирует бюджет Москвы (табл. 2.1)¹

Таблица 2.1. Бюджет Москвы, руб.

Статья	1863		1907		1913	
	Всего	% ко всем доходам	Всего	% ко всем доходам	Всего	% ко всем доходам
Налоги и пошлины в том числе оценочный сбор с недвижимого имущества	1 569 020	92,0	8 104 360	54,2	12 301 169	25,1
Городские предприятия	—	—	4 079 382	27,2	27 180 332	55,5
Городское имущество	55 823	3,3	1 053 682	7,0	2 508 875	5,1
Поступления в возмещение расходов города	12 000	0,7	1 361 115	9,1	6 361 088	12,9
Прочие доходы	77 060	4,5	374 325	2,5	606 598	1,4
Итого	1 703 903	100	14 972 864	100	48 958 062	100

¹ Поляк Г.Б. Бюджет Москвы. М.: Экономика, 1968. С. 15, 16.

Архаичность системы обложения налогами в пользу местных органов самоуправления приводила к тому, что торговцы и промышленники облагались налогами в меньшей мере, чем домовладельцы. Существенным недостатком промыслового обложения было то, что сбор с промысловых свидетелей, которые выбирали торговцы и промышленники, был крайне незначителен и не рос в той же мере, в какой увеличивались обороты и доходы торговых и промышленных предприятий.

Исправить такое положение могло только введение прогрессивно-подходящего налога. Естественно, что промышленная и торговая буржуазия делала все возможное, чтобы не допустить реорганизации налоговой системы. Как известно, эта проблема бесплодно обсуждалась много лет, вплоть до 1916 г.

В 1875 г. вместо подушной подати с дворянских и удельных крестьян стали взимать *поземельный* налог. В 1887 г. подушная подать была отменена для всех крестьян.

Поземельный налог взимался и с помещичьих земель. Ставка налога колебалась от 0,25 до 17 коп. за десятину. Размер этого налога устанавливался отдельно для каждой губернии и распределялся земской управой между всеми земельными владельцами. Основную сумму (свыше 75%) вносили крестьяне.

Косвенные налоги. Важным источником бюджетных доходов были косвенные налоги, в основном получаемые в виде питейных доходов, от акцизов и винной монополии.

Питейные доходы были весомым доходом российского бюджета. В 1819 г. они составляли 16%, в 1826 г. — 21, в 1858 г. — 33% всех доходов. Питейные доходы поступали в казну сначала путем отдачи на откуп, затем путем установления казенной продажи вина.

Акцизы на вино в России были введены в 1861 г. Кроме виноводочных изделий акцизами облагались табак, чай, сахар, соль, спички, нефтепродукты, хлопок, перевозка грузов по железной дороге и др. Число облагаемых акцизом товаров постоянно увеличивалось, росли акцизные ставки. Этот налог тяжелым бременем ложился на бюджет населения.

В 1894 г. в России была установлена винная монополия. Официально введение такой монополии объяснялось как борьба с общенародным пьянством, для чего надо было ликвидировать частную торговлю вином. Однако настоящую причину введения винной монополии объяснил С.Ю. Витте, бывший в то время министром финансов: «Только путем монополии государство может извлечь из налога на спирт необходимый ему и значительно больший, нежели ныне, доход, с наименьшими стеснениями и неудобствами».

С введением винной монополии ректификация спирта, розничная и оптовая торговля спиртными напитками были сосредоточены в казенных заведениях. Производство спирта-сырца разрешалось частным лицам. С расширением казенных питейных заведений и увеличением цен на спиртные напитки питейный доход стал важным источником бюджета. Если в 1900 г. чистый доход от винной монополии составил 85 млн руб., или 11,0% всех доходов бюджета, то в 1913 г. — 750 млн, или 22,1%.

В 1913 г. доля акцизов и питейных доходов в бюджете составляла около 48%, прямые, косвенные налоги и пошлины дали в бюджет 1904 млн руб., или свыше 55% всех доходов. Предпринимались попытки ввести подоходное обложение. В апреле 1916 г. был принят указ о *подоходном налоге*. Но налог не был взят, так как срок его уплаты начинался с октября 1917 г.

Наряду с прямыми и косвенными налогами население, главным образом крестьяне, несло *мирские повинности* в натуральной и денежной формах. В 1851—1854 гг. мирские повинности законодательно были оформлены в *земские повинности* и *сборы*. Повинности были обязательные (содержание органов волостного и сельского управления, содержание дорог и др.) и необязательные (строительство церквей, школ, больниц, содержание пожарной охраны и др.). Эти налоги взимались по раскладке среди населения, а устанавливались либо государством (почтовая повинность, ремонт дорог), либо земствами (сбор на содержание больниц, школ и т.д.).

Управлением налогами вместо коллегий с 1802 г. стало заниматься Министерство финансов. Местными учреждениями министерства в губерниях стали казенные палаты, а в уездах — казначейства. Казенные палаты вели учет налогоплательщиков и раскладку земских повинностей, наблюдали за поступлением налогов. Казначейства вели прием, хранение и выдачу бюджетных средств. В 1818 г. казенным палатам поручили заведование казенными магазинами по торговле вином и контроль за изготовлением спирта на частных предприятиях.

Участие России в Первой мировой войне, неукротимый рост военных расходов, разруха в экономике губительным образом отразились на налогооблагаемой базе государства. Довоенная налоговая система не справлялась с обеспечением бюджетных доходов. Правительству пришлось идти на повышение налогов, введение новых акцизов, но это не улучшило положения, а вызвало эмиссию бумажных денег. Количество денег в обращении выросло в 11,5 раз, что привело к гиперинфляции, резкому падению курса рубля.

В краткосрочный период правления Временного правительства финансовое положение государства еще сильнее ухудшилось. Попытки решить проблему за счет введения новых налогов, например подоходного или единовременного налога, вряд ли помогли бы, так как в условиях развала хозяйства вводить новые налоги было нереально.

Экономическая и финансовая обстановка в стране на момент Октябрьской революции сложилась тяжелая

2.4. Налоги в СССР (1917—1991 гг.)

После Октябрьской революции налоговая политика была направлена на ослабление экономической базы прежнего строя. С этой целью с буржуазии взималась контрибуция. Были приняты меры к введению подоходного налога. Однако в условиях Гражданской войны и натурализации народного хозяйства все денежные налоги были отменены и взимались в натуральной форме. С октября 1918 г. был введен *натуральный налог*. Ставки его исчислялись в пудах зерна, были дифференцированы в зависимости от размера посевной площади, численности членов семьи и поголовья скота. В январе 1919 г. этот налог был заменен *продразверсткой*, т.е. обязательной сдачей крестьянами сельхозпродукции государству. Введение продразверстки было основано на классовом принципе — максимальная норма для кулацких хозяйств, минимальная — для бедняцких.

С новой экономической политикой и изменением государственной продовольственной политики в марте—апреле 1921 г. вместо продразверстки был введен *продовольственный налог*. Он взимался в меньшем размере, чем продразверстка, — в виде определенной доли произведенной в хозяйстве продукции с учетом урожайности, численности семьи и поголовья скота. В мае 1923 г. он был заменен *единым сельскохозяйственным налогом*, который до 1924 г. сохранял натуральную форму.

Для обеспечения соответствия размеров налога доходности каждого крестьянского хозяйства была повышена прогрессия ставок. При этом учитывались не только размеры пашни, но и наличие площадей для сенокоса, количество скота, число едоков. Так, при наличии на едока 0,25 десятины налог составлял 2,1% к облагаемому доходу, при наличии 0,75 десятины — 10,5%, при наличии 3 десятин — 21,2%.

В 1926 г. налогооблагаемая база для этого налога была расширена. Кроме размера пашни, количества скота, сенокоса в нее включили мелкий скот, доходы от садоводства, табаководства, ви-

инградяства, пчеловодства и другие неземледельческие доходы. При этом для оказания помощи бедняцким хозяйствам был установлен необлагаемый минимум. В 1928 г. были расширены льготы по налогу коллективным хозяйствам, скидка с оклада налога была увеличена до 25—30%, повышен необлагаемый минимум.

В городской местности в 1921 г. был введен *промышленный налог*. Им облагали ненационализированные торговые и промышленные предприятия и личные промысловые занятия, приносящие доход. Этот налог состоял из *патентного* и *уравнительного сборов*. Патентный сбор взимался по твердым ставкам, уравнительный сбор — в размере 3% суммы месячного оборота предприятия. В последующие годы промышленный налог был распространен на государственные предприятия и были значительно повышены его ставки. После ликвидации в 1930-х годах частных предприятий и частной торговли этот налог был отменен.

С ноября 1922 г. был введен *подоходно-имущественный налог*, который взимался с доходов физических лиц, частных акционерных обществ, а также с недвижимого имущества. По налогу был установлен необлагаемый минимум. Ставки по налогу были построены по прогрессивной ступенчатой шкале. По этим ставкам определялось количество квот, подлежащих взиманию. Например, при доходе от 120 до 180 тыс. руб. число квот было 1,5; от 180 тыс. руб. до 240 тыс. — 3 квоты. Размер квоты в рублях устанавливался законом на каждое полугодие. Обложение имущества налогом осуществлялось по такому же принципу. Вначале обложение заработной платы рабочих и служащих не предусматривалось, с января 1923 г. этот налог стал взиматься с рабочих и служащих, получающих заработную плату выше предельного разряда 17-разрядной тарифной сетки.

В 1924 г. этот налог был преобразован в *подоходный налог*, который взимался по прогрессивным ставкам и дифференцировался по четырем группам плательщиков: рабочие и служащие; работники искусства; лица, занимающиеся частной практикой; кустари и лица, имеющие доходы от работы не по найму.

В 1926 г. в Положение о подоходном налоге были внесены существенные изменения. Была установлена единая система прогрессивного обложения для всех категорий налогоплательщиков. Были установлены три расписания ставок. В первое в качестве плательщиков вошли граждане, имеющие доходы от личного труда по найму; во второе — граждане, получающие доходы от личного труда не по найму, от кустарно-ремесленных промыслов, от сдачи в наем

строений, в третье — граждане, получающие нетрудовые доходы, а также частные юридические лица

В дальнейшем обложение населения подоходным налогом осуществлялось в соответствии с Указом Президиума Верховного Совета СССР от 30 апреля 1943 г., по которому все плательщики разбивались на несколько групп. Для каждой группы устанавливались свой порядок обложения, ставки налога, скидки и льготы

Интерес представляет введенный с 1925 г. *налог на сверхприбыль*. Цель его — не только воспрепятствовать частным предпринимателям превышать цены, установленные государственными расчетами (сумма превышения цен изымалась в бюджет), но и в конечном счете — вытеснить частника из экономики страны. Этот налог имел частично целевой характер, половина собранной суммы налога направлялась на осуществление мероприятий по борьбе с детской беспризорностью в стране.

Индустриализация страны потребовала огромных финансовых ресурсов, что, в свою очередь, привело к серьезным изменениям в налоговой политике и налоговой системе государства, к налоговой реформе 1930—1932 гг. Главной целью реформы было обеспечение растущей потребности государства в финансовых ресурсах. Для этого были приняты меры по устранению множественности и многозвенности налоговых платежей, реорганизации платежей в бюджет государственных предприятий

В ходе реформы примерно 60 видов налогов и сборов были объединены в два главных платежа. Государственные предприятия стали вносить в бюджет отчисления от прибыли и налог с оборота, а кооперативные предприятия — подоходный налог и налог с оборота.

Отчисления от прибыли поступали в бюджет как конечный результат распределения прибыли государственных предприятий на их плановые мероприятия, т. е. нераспределенный остаток прибыли изымался в бюджет, соответствующий уровню подчиненности предприятия. Предприятия союзного подчинения вносили платежи в союзный бюджет, республиканского — в республиканский, областного — в областной, городского — в городской, районного — в районный бюджет. Таким образом, отчисления от прибыли стали важнейшим источником формирования собственных доходов всех звеньев бюджетной системы, фактором, усиливающим заинтересованность всех уровней власти в развитии подведомственных предприятий и финансовой эффективности их работы. С проведением в 1965 г. экономической реформы платежи из прибыли стали четырех видов

Первый вид — *отчисления от прибыли* вносили в бюджет предприятия, не переведенные на условия хозяйственного расчета.

Второй вид — *плата за производственные основные фонды и нормируемые оборотные средства* (плата за фонды). Ее вносили предприятия, переведенные на хозяйственный расчет. Плата за фонды вносилась в соответствующий уровень бюджет по нормам, выраженным в процентах к средней стоимости производственных фондов. Стоимость этих фондов оценивалась по балансовой стоимости. Нормы платы за фонды устанавливались на ряд лет.

Третий вид — *фиксированные (рентные) платежи* вносили в бюджет предприятия, добывающие и перерабатывающие полезные ископаемые. Для добывающих предприятий фиксированные платежи устанавливались в твердой сумме (в рублях с тонны руды, нефти и т.д.), для перерабатывающих предприятий — либо в твердой сумме, либо в процентах к стоимости реализованной продукции или к прибыли.

Четвертый вид — *свободный остаток прибыли*. Он образовывался после выплаты из прибыли первоочередных платежей (платы за фонды, фиксированных платежей), процентов за банковский кредит, сумм, направляемых на образование фондов экономического стимулирования предприятий, и других плановых затрат.

Налог с оборота стал твердо фиксированным централизованным доходом государства. Он мобилизовался в бюджет либо в виде разницы между оптовой ценой промышленности и оптовой ценой предприятия на продукцию, подлежащую обложению этим налогом, либо на основании ставок в рублях и копейках с единицы измерения продукции, либо в процентах к выручке от реализации. Налог с оборота был важным инструментом государственного регулирования рентабельности продукции предприятий. Кроме того, этот налог был основным источником регулирования территориальных бюджетов, куда он поступал по ежегодно утверждаемым нормативам отчислений в территориальный бюджет от суммы налога, мобилизуемой на территории административно-территориальной единицы.

Уже в первые годы советской власти в налоговую систему страны для обеспечения доходов бюджета были введены косвенные налоги.

В период нэпа вновь были введены акцизы. Главным отличием их от дореволюционной системы акцизов было государственное регулирование розничных цен и обложение в основном товаров, не являющихся товарами первой необходимости, и предметов роскоши. Акцизы в бюджет вносили предприятия. Это давало возмож-

ность государству осуществлять межотраслевые и межтерриториальные перераспределения финансовых ресурсов. С расширением социального сектора в народном хозяйстве роль акцизов снижалась, и в 1930 г. они были отменены.

Кроме перечисленных основных налогов, в налоговую систему СССР входили разного вида сборы и пошлины.

Гербовый сбор вновь введен Декретом ВЦИК и СНК СССР от 16 февраля 1922 г. Он уплачивался путем покупки гербовых марок и наклеивания их на регистрируемые государственными органами документы или покупки гербовой бумаги, на которой излагался текст документа. В ряде случаев сбор мог вноситься наличными деньгами. От уплаты гербового сбора освобождались государственные предприятия, не платившие промысловый налог, партийные, комсомольские, профсоюзные организации, научные и культурно-просветительские организации, лица, состоящие на социальном обеспечении, и др. Он уплачивался либо в твердых ставках с каждого вида документа (простой гербовый сбор), либо в процентах к сумме сделки, указанной в документе (пропорциональный гербовый сбор). В 1930 г. в связи с налоговой реформой гербовый сбор был отменен и вместо него и ряда других сборов и пошлин была установлена *единая государственная пошлина*.

После Октябрьской революции пошлины были отменены. В 1920-е годы был отменен и ряд сборов пошлинного характера. В их числе судебные и нотариальные сборы, плата за регистрацию брака, за выдачу паспортов, курортный сбор, пошлина с наследства, гербовый сбор и др.

В соответствии с Указом Президиума Верховного Совета СССР «О государственной пошлине» от 29 июня 1979 г. и Постановлением Совета Министров СССР «О ставках государственной пошлины» госпошлина взималась в двух формах: *простая* (в твердых ставках платы за совершенное действие, выданный документ и др.) и *пропорциональная* (в определенном проценте от суммы договора, иска и др.)

Пошлина взималась с исковых заявлений, подаваемых в суды, в органы Госарбитража; за совершение нотариальных действий; за регистрацию актов гражданского состояния; за прописку граждан СССР, за выдачу регистрационных удостоверений на занятия кустарно-ремесленными промыслами; за выдачу разрешений на право охоты и др.

Госпошлина уплачивалась специальными пошлинными знаками (марками), либо наличными деньгами, или путем перечисления де-

нет со счета плательщика на счет учреждения, совершившего действие или выдавшего документ

Использовались также таможенные ввозные (импортные), вывозные (экспортные) и транзитные пошлины

Ввозные пошлины в СССР были введены в феврале 1922 г. Ставки этих пошлин устанавливались в процентах в цене ввозимого в страну товара. В СССР *вывозные пошлины* в основном применялись при вывозе по разрешению Министерства культуры СССР произведений искусства, антиквариата. *Транзитные пошлины* были незначительны, они в основном покрывали издержки по контролю за провозом через страну иностранных грузов

Созданная в начале 1930-х годов система налогов за 60 лет не изменилась. Лишь в годы Великой Отечественной войны в нее вошли военный налог и налог на одиноких и бездетных граждан СССР

Военный налог был введен в 1942 г. Его платили граждане в возрасте от 18 лет и выше. Плательщики налога разделялись на группы: рабочие; служащие; колхозники; граждане, имеющие самостоятельные источники доходов; граждане, не имеющие самостоятельных источников доходов. Для каждой группы плательщиков были установлены особые ставки налога. Налог был отменен в 1946 г.

В 1941 г. был введен *налог на холостяков, одиноких и бездетных граждан СССР*. Он взимался с граждан, достигших 20 лет и не имеющих детей. Не платили налога мужчины в возрасте 50 лет и женщины, достигшие 45 лет. Граждане, являющиеся плательщиками и получающие заработную плату 91 руб. и выше, вносили налог по ставке 6% с суммы заработной платы.

Состав и структуру действовавшей в 1930—1980 гг. в СССР налоговой системы характеризуют табл. 2.2 и 2.3.

После Октябрьской революции изменение политического и экономического строя страны потребовало создания новой системы органов управления финансами. В ноябре 1917 г. в числе народных комиссариатов советского правительства был образован Народный комиссариат финансов. В составе Наркомфина было сформировано Управление государственных доходов, главной задачей которого была работа по обеспечению доходами бюджетной системы страны. Внутри этого управления был образован отдел прямых налогов и пошлин, преобразованный в 1920 г. в Центральное налоговое управление.

Таблица 2.2. Состав основных доходов государственного бюджета СССР, млрд руб.

Сумма	1952 г.	1955 г.	1958 г.	1960 г.	1970 г.	1980 г.	1989 г.
Доходы — всего	4,6	18,0	42,3	77,1	156,7	302,7	401,9
в том числе:							
налог с оборота	2,7	10,6	23,6	31,3	49,4	94,1	111,1
платежи из прибыли	0,3	2,2	4,0	18,6	54,2	89,8	115,5
подоходный налог с кооперативных колхозов и предприятий общественных организаций	0,1	0,3	0,5	1,8	1,2	1,7	4,2
государственные налоги с населения	0,3	0,9	3,6	3,6	12,7	24,3	41,7

Таблица 2.3. Структура основных доходов государственного бюджета СССР, %

Сумма	1952 г.	1955 г.	1958 г.	1960 г.	1970 г.	1980 г.	1989 г.
Доходы — всего	100	100	100	100	100	100	100
в том числе:							
налог с оборота	58,7	58,9	55,8	40,6	31,6	31,1	27,6
платежи из прибыли	6,5	12,2	9,5	24,1	34,6	29,7	28,7
подоходный налог с кооперативных колхозов и предприятий общественных организаций	2,1	1,6	1,2	2,3	0,8	0,6	1,0
государственные налоги с населения	6,5	5,0	8,5	7,3	8,1	8,1	10,4

В октябре 1918 г. декретом СНК вместо казенных палат были созданы финансовые отделы губернских и уездных исполнительных комитетов Советов депутатов, в составе которых организовали подотделы. прямых налогов, пошлин и косвенных налогов.

С переходом к новой экономической политике значение налоговой работы значительно возросло. Повысилась роль налогового аппарата как в центре, так и на местах. Необходимость мобилизации всех ресурсов страны для восстановления промышленности и сельского хозяйства, для осуществления социально-культурных мероприятий выдвинула на первый план финансовую и экономическую работу. Для укрепления финансового аппарата и усиления финансовой работы на этот участок направляли наиболее проверенные и квалифицированные кадры. Шло организационное укрепление финансовой системы. Все местные финансовые органы были переданы в непосредственное подчинение Наркомата финансов. Централизация всего финансового дела в стране еще раз подчеркивала, какая ответственная роль отводилась финансам.

С одной стороны, финансовые органы должны были мобилизовать средства для развития народного хозяйства и финансирования социально-культурных мероприятий, с другой — на них была возложена задача ограничивать развитие частнокапиталистического элемента. Одним из орудий выполнения этой задачи была налоговая система. Существовавшая в то время налоговая система содействовала развитию в экономике государственного и кооперативного секторов и ограничению частнокапиталистического элемента. Используя эту систему, финансовый аппарат через бюджет обеспечивал перераспределение национального дохода страны.

В последующие годы финансовые отделы территориальных органов власти, находясь в двойном подчинении (территориальным органам власти и наркоматам финансов союзных и автономных республик), выполняли следующие основные функции:

- организацию работ по составлению и исполнению территориальных бюджетов;
- мобилизацию средств в союзный, республиканские и местные бюджеты;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятий;
- проверку исполнения смет бюджетных учреждений;
- обеспечение денежными средствами учреждений и предприятий местного подчинения;
- постановку бухгалтерского учета и отчетности на предприятиях и в учреждениях, подведомственных местным советам.

В 1937 г. было утверждено Положение о налоговых инспекторах и ревизорах. В нем была определена структура налогового аппарата.

Основным звеном его на местах стала налоговая инспекция районного (городского) финансового отдела, состоящая из старших и участковых инспекторов, а в сельских местностях — из налоговых агентов. В их функции входило обеспечение полного учета налогоплательщиков, объектов налогообложения, размеров платежей, предоставление налогоплательщикам предусмотренных законом налоговых льгот, проведение организационных мероприятий по своевременному и полному поступлению налогов во все звенья бюджетной системы.

Значение местных финансовых органов не ограничивалось их ролью в мобилизации средств союзного, республиканских и местных бюджетов. Местные финансовые органы являлись общественной бухгалтерией. Именно здесь анализировалась вся финансовая и хозяйственная деятельность многочисленных предприятий и организаций.

Проверяя и изучая хозяйственную деятельность предприятий, местные финансовые органы выявляли имеющиеся источники внутрихозяйственных накоплений, вели контроль за выполнением обязательств предприятий перед бюджетом, за наиболее рациональным использованием материальных, трудовых и денежных ресурсов в хозяйствах.

Суть ревизии и проверок предприятий и учреждений, проводимых местными финансовыми органами, заключалась в проверке производственных и финансовых планов предприятий, денежных операций и расчетных счетов, выполнения заданий по снижению себестоимости, проверке эффективности использования основных и оборотных средств и др.

Эти ревизии вскрывали причины отклонений от утвержденных заданий по производству продукции и ее себестоимости, ассортименту и качеству, определяли причины убыточности и невыполнения плана накоплений. Намечали мероприятия по устранению выявленных недостатков в работе предприятия или учреждения.

Местные финансовые органы, анализируя установленные предприятиям планы, вскрывали в них неучтенные резервы, добивались изменения плановых показателей, оказывали положительное влияние на улучшение финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций. В то же время перед ними стояли задачи не только вскрывать и использовать резервы, но и помогать финансово-финансовым службам предприятий и организаций правильно организовывать финансовую работу, точно вести расчеты с бюджетами по всем видам платежей, налогов и сборов.

Вопросы для самоконтроля

1. Опишите первые формы налогообложения в Киевской Руси.
2. В чем заключалась первая налоговая реформа?
3. Какие налоги взимались в X—XI вв.?
4. Какова была система налогообложения в Московском государстве?
5. Какие монополии действовали в России в XVII в.?
6. Какие государственные учреждения ведали налогами в России в XVI—XVII вв.?
7. Опишите налоговую реформу Петра I
8. Дайте характеристику прямых налогов в XIX в
9. Какие косвенные налоги взимались в XIX — начале XX в.?
10. Охарактеризуйте налоговую систему в СССР в 1920-е годы.
11. Каковы направления налоговой реформы 1930-х годов?
12. Какие изменения произошли в налоговой системе в 1940-х годах?
13. Как изменилось налогообложение в 1960—1970-е годы?
14. В чем отличие *отчислений от прибыли от налога на прибыль*?

Глава 3

Современное налогообложение в России

3.1. Налоговая система: понятие и состав.

Классификация налогов и сборов

Возникновение государства с его разветвленными органами и развитие рыночных отношений потребовали, чтобы действующие налоги были приведены в строгую систему. Налоговая система сформировалась с появлением множества разнообразных налогов.

Налоговая система — это совокупность налогов, установленных законодательной властью и взимаемых исполнительной властью, а также методы и принципы построения налогов. Значение и структура этой системы определяются социально-экономическим состоянием общества и государства.

В современных условиях налоговая система выполняет фискальные задачи, т.е. обеспечивает государство финансовыми ресурсами с помощью перераспределения национального дохода, а также служит важным инструментом экономической политики государства. Построение налоговой системы определяется уровнем экономического развития страны, государственной политикой, проводимой на разных этапах.

Состав налоговой системы может быть разным, он включает большое количество налогов и сборов. Это потребовало классифицировать их по заранее установленным признакам. Эта классификация имеет большое экономическое и практическое значение.

Во-первых, классификация налогов и сборов характеризует отношение обязательных платежей к воспроизводству в целом и раскрывает способы их участия в распределительных процессах. Она дает возможность устанавливать связь бюджета с производством, понимать роль налоговых форм в экономическом регулировании.

Во-вторых, классификация налогов и сборов используется для конкретной кодификации налогов в целях учета и контроля за налоговыми процедурами с помощью электронных средств. Группировка налогов по кодификационным признакам позволяет опера-

тивно получать информацию о поступлениях налоговых доходов, анализировать итоги в соответствии с хозяйственными показателями и оперативно вмешиваться в ход налогового процесса

1. По использованию налоги подразделяются на целевые и общие. *Общие налоги* обезличиваются и поступают в единую кассу государства; они предназначены для общегосударственных мероприятий. *Специальные налоги* имеют строго определенное назначение и обычно формируют внебюджетные фонды. Такое деление сложилось еще до периода капитализма, когда не составлялся государственный бюджет, а функционировали различные специальные фонды, счета и взимались преимущественно целевые налоги.

2. По органу, который взимает налог (сбор) и в распоряжение которого он поступает, различают:

в унитарном государстве

- государственные налоги и сборы, устанавливаемые верховной властью, которые взимаются на основе государственного законодательства и поступают в госбюджет;
- местные налоги и сборы, взимаемые местными органами самоуправления на конкретной территории и поступающие в местные бюджеты;

в федеративном государстве

- федеральные налоги и сборы;
- налоги и сборы субъектов федерации;
- местные налоги и сборы

Так, в США действует один федеральный бюджет, 50 бюджетов штатов и около 80 тыс. местных бюджетов.

В Российской Федерации — один федеральный бюджет, 86 бюджетов субъектов Федерации и около 29 тыс. местных бюджетов

В последней четверти XX в. появился особый вид межгосударственных налогов. В Европейском Союзе принят единый налог на импортную продукцию (из третьих стран) сельскохозяйственного производства, средства которого поступают в бюджет ЕС

3. В зависимости от механизма уплаты налоги и сборы делятся на прямые и косвенные.

Прямые налоги и сборы устанавливаются непосредственно на доход или имущество. Между субъектом и государством существует прямая связь. Налогоплательщик сразу чувствует тяжесть налога: он представляет себе размер общего бремени налогов, так как они зависят от дохода, семейного положения, вида коммерческой деятельности. Отличительная особенность прямого налога — относительно сложный расчет его суммы.

Косвенный налог — это налог на товары или услуги, входящие в цену товара или тариф на услуги. Владелец товара и услуг включает налоговую сумму в цену, оплаченную потребителем, и перечисляет ее государству.

Косвенные налоги имеют серьезные экономические недостатки. Их сбор отличается крайней неустойчивостью в пополнении доходов государства, поскольку поступления этих налогов определяются размерами хозяйственных оборотов. Они вызывают устойчивую тенденцию к инфляции. В целом механизм косвенного налогообложения усиливает финансовое напряжение в экономике, стесняет производство и товарное обращение. Кроме того, эти налоги неблагоприятны в социальном плане, так как искажают общее налоговое бремя прежде всего малообеспеченных слоев населения. Оплата косвенных налогов независимо от доходов плательщика приводит к тому, что чем беднее плательщик, тем большую долю своего дохода отдает казне, т. е. они регрессивны по сути.

В российской налоговой системе с момента ее образования преобладают косвенные налоги; они составляют около 2/3 всех налоговых доходов консолидированного бюджета (с учетом таможенных пошлин). Однако в связи с неоправданным исключением таможенных пошлин из перечня налогов с 2005 г., а также повышением в последние годы собираемости прямых налогов по сравнению с косвенными, особенно НДС, их доли в общих налоговых поступлениях сближаются.

4. В зависимости от влияния налогов на мотивы экономического поведения налогоплательщика налоги делятся на две группы.

К первой группе относят налоги и сборы, которые не зависят напрямую от уровня производства, продаж и иных экономических показателей, связанных с деловой активностью: налог на имущество, регистрационные и лицензионные сборы, патентный платеж для лиц, занимающихся индивидуальной трудовой деятельностью. Они являются условно постоянными. Их уплаченная сумма аналогична условно постоянным хозяйственным затратам в себестоимости продукции. Иначе говоря, относительная величина этих налогов может снижаться пропорционально росту объема производства.

Вторая группа напрямую связана с деловой активностью налогоплательщиков. К ней относятся НДС, акцизы, налог на прибыль, таможенные пошлины. Это условно переменные налоги, они ориентируются на выравнивание результатов экономического положения путем более высокого изъятия доходов у предприятий-лидеров и более щадящего налогообложения хозяйств-аутсайдеров. Основная их тяжесть падает на средних производителей и потребителей.

В современной налоговой системе России приняты три вида налогов и сборов: федеральные, региональные, местные.

Федеральные налоги и сборы — это НДС, акцизы, налог на доходы физических лиц, единый социальный налог, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование водными биологическими ресурсами.

Региональные налоги: налог на имущество, на игорный бизнес и транспортный.

Местные налоги: земельный налог и налог на имущество физических лиц.

Региональные и местные органы не могут устанавливать налоги и сборы, не предусмотренные Налоговым кодексом РФ.

3.2. Формирование налогового права в Российской Федерации

Рыночная экономика — это система организации хозяйства в масштабе страны, основанная на товарно-денежных отношениях, многообразных формах собственности, экономической свободе хозяйствующих субъектов, конкуренции в сфере производства и торговли.

Рыночные отношения требуют самостоятельности и ответственности за результаты производства обособленных хозяйствующих субъектов. При господстве общественной собственности в России не могло быть свободных партнеров, а значит, и не существовало рыночных отношений. Система управления в эти годы основывалась на модели *производство — планирование — государство*, что означало директивное управление экономикой. Такая система позволила на начальном периоде развития страны быстро решать производственные задачи и добиваться определенного успеха, давая предприятию точные задания в планово-приказном порядке. Налоги при этой системе играли крайне ограниченную роль, которая сводилась лишь к получению дохода главным образом за счет населения.

Как показала практика, эта модель оказалась неспособной решать глобальные экономические проблемы в рамках огромной страны и обеспечивать эффективный стабильный рост производства в течение длительного периода. Потребовался переход от централизованной системы управления производством к рыночной.

Рынок предполагает иную модель. *производство — деньги — налоги — государство*. Как подтверждает многолетняя практика зарубежных стран, такая модель способна обеспечить не только качественный скачок производства, но и его перспективное развитие. Налоги по этой модели становятся важным инструментом управления рыночной экономикой. В 1990-е годы было положено начало формированию российской налоговой системы.

Ранее были приняты в основном налоги с населения, в том числе подоходный, налог с холостяков и малосемейных граждан, таможенные пошлины, налог со строений и некоторые другие.

Юридические лица платили налог с оборота и отчисления от прибыли. Первый платеж в силу государственной собственности не являлся по существу налогом, так как отсутствовало важное условие налоговых отношений — изменение собственника. Второй платеж подлежал оплате из прибыли, его размер зависел от вида деятельности, объема производства, уровня рентабельности, а иногда устанавливался персонально для отдельного юридического лица.

Появление самостоятельных хозяйствующих субъектов в нашей стране в 1980-е годы потребовало введения новых налогов и сборов, а также создания новой налоговой системы.

Для регулирования налоговых отношений требуются специальные юридические нормы, которые оформляются в самостоятельную отрасль налогового права. В России налоговое право сформировалось лишь в 1990-е годы. Начало ему положил Закон РФ «Об основах налоговой системы» от 27 декабря 1991 г.

Налоговое право составляет комплекс налоговых законов, которые регламентируют сферу перераспределительных отношений, деятельность финансовых и налоговых органов, права и обязанности субъектов налоговых отношений, т.е. в конечном счете управление всей системой налогообложения.

Налоговое право строится в соответствии с Конституцией РФ. К компетенции Федерального собрания (парламента) и представительных органов субъектов Федерации относятся общие вопросы налогообложения (ст. 71 и 72). Общая система налогов, принципы ее построения устанавливаются федеральным законом (ст. 75). После одобрения Советом Федерации и подписания Президентом законопроекты превращаются в законы, и с этого момента они подлежат исполнению.

Правовое оформление налоговой системы обеспечивало в течение почти десятилетия целый пакет налоговых законов. Этот пакет включал базовые законы — Закон «Об основах налоговой системы» (1991 г.), определивший принципы построения налоговой системы,

ее структуру и состав, права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых органов, и Закон «О государственной налоговой службе РСФСР» от 21 марта 1991 г., регулирующий вопросы организации сбора и контроля, а также ряд законов о порядке исчисления и уплаты конкретных налогов.

В течение нескольких лет шла разработка Налогового кодекса РФ (НК РФ), который должен был полностью обеспечить управление всей налоговой системы. В июле 1998 г. была принята его первая часть, посвященная общим проблемам налогообложения — элементам налога, налоговой декларации, налоговому контролю, налоговым правонарушениям и ответственности за их совершение. Вторая часть продолжалась формироваться с 2000 по 2004 г. (включительно). В течение этого времени были введены все три вида налогов: федеральные, региональные и местные. Однако и в последующие годы осуществлялись не кардинальные изменения, а совершенствование налоговой системы путем устранения недочетов и перекосов, а также изменений с учетом новых экономических реалий.

Налоговые законы в совокупности оформили целостную *налоговую систему*, построенную на отношениях подчинения налогоплательщика государству. По своей структуре, составу и принципам она в целом соответствует общераспространенной в мировой практике налоговой системе. Сегодня на территории России собирается всего 14 различных налогов и сборов.

Налоги и сборы позволяют решать разные задачи и реализовывать разные функции, но в то же время ведут к росту расходов по их взиманию и дают возможность уклоняться от их уплаты.

Налоговая система Российской Федерации создавалась с учетом отечественного опыта 1920-х годов и практики зарубежных стран, где налогообложение прошло многовековой процесс развития. Основанная на требованиях рыночной экономики налоговая система должна обеспечить более полную и своевременную мобилизацию доходов бюджета, без которой невозможно проводить социально-экономическую политику государства. Кроме того, налоговая система должна создать условия для регулирования производства и потребления в целом и по отдельным сферам хозяйства, учитывая при этом особенности формирования и перераспределения доходов разных групп населения.

На пути создания принципиально новой налоговой системы возникли серьезные трудности. Во-первых, эта система формировалась при слабом развитии налоговых отношений, которые охватывали преимущественно физических лиц. Во-вторых, она возникла при крайне отрицательном отношении к ней хозяйствующих субъектов, поэтому при налогообложении требовался строгий учет и контроль, хотя необходимый опыт отсутствовал. В-третьих, в Рос-

сии не было четко разработанной налоговой стратегии в условиях нестабильной экономики и высоких темпов инфляции. В четвертых, налоговый аппарат оказался недостаточно подготовлен к сложным условиям работы, когда происходит непрерывное изменение правовой базы налогообложения.

3.3. Принципы построения налогообложения

Практика налогообложения, исчисляемая не одним столетием, разработала основные принципы налогообложения. Эти принципы, или правила, впервые сформулированы А. Смитом еще в XIX веке¹.

Первый принцип — *равномерность*. Он требует, чтобы граждане каждого государства принимали материальное участие в поддержании правительства. Часто этот принцип называют принципом справедливости, предполагающим обложение налогом, достаточно жестким для богатых лиц и щадящим для социально незащищенных слоев населения.

Второй принцип — *определенность (известность)*. Согласно этому принципу налог должен быть точно определен, а не произволен, т.е. плательщику должны быть известны время, способ и сумма платежа.

Третий принцип — *удобство*. Он определяет то, что каждый налог взимается в такое время и таким способом, которые наиболее удобны для плательщика, т.е. государство должно устранить формальности и упростить акт уплаты налога, а также приурочить налоговый платеж ко времени получения дохода.

Четвертый принцип — *экономность*. Правило предписывает сокращение издержек взимания налогов, расходы по сбору налогов должны быть минимальными. (Хотя история знает примеры, когда в казну поступало лишь 20% собираемых налогов при системе откупов налогов.)

В соответствии с действующими законами о налогах в Налоговом кодексе (ст. 3 и 6) сформулированы следующие *принципы, регулирующие налогообложение* на всей территории страны.

1. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы.

2. Налогообложение должно быть всеобщим и равным; при расчете налогов должна учитываться фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

3. Налогообложение должно быть справедливым.

¹ См. А. Смит. Сочинения. СПб: Типография И.И. Глазунова и Б. Мешанского, 1908. Т. 1. С. 174; Т. 3. С. 185–187.

4. Налоги должны иметь экономическое обоснование и не могут быть произвольными. **Необходим** научный подход к определению ставок налога, позволяющих налогоплательщику после оплаты налога поддерживать нормальное существование.

5. Налоги должны быть сформулированы в законодательных актах таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в какой сумме он обязан платить.

6. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационного характера и взиматься по-разному в зависимости от социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев.

7. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

8. Не допускается принимать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство России и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах России товаров или финансовых средств.

9. Установление, изменение, отмена федеральных налогов должны осуществляться в соответствии с НК РФ, налогов регионов и местных органов самоуправления — согласно законам или решениям субъектов РФ и нормативным представительным актам органов на местах.

10. Никто не обязан уплачивать налоги и сборы, не установленные НК РФ.

11. Нормативные правовые акты исполнительных органов о налогах и сборах не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

12. Законодательные акты о налогах должны соответствовать НК РФ (В ст. 6 дан перечень требований соответствия актов законодательства НК).

Принципы, установленные НК, имеют важное значение для российской налоговой системы. Они способствуют стабилизации налоговых отношений и придают налогообложению долговременный характер.

3.4. Налоговые льготы, действующие в РФ

Налоговый кодекс РФ (ст. 56) так определяет налоговые льготы: «Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками и плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор

либо уплачивать их в меньших размерах». Предоставление индивидуальных налоговых льгот не допускается

По всем федеральным налогам и сборам льготы устанавливаются НК РФ. При введении регионального налога законодательными (представительными) органами субъекта РФ кроме установленных НК могут предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Налоговые льготы имеют большое экономическое и социальное значение для страны. Они используются государством как важный инструмент регулирования экономических процессов. Изменяя их размер, государство положительно или отрицательно воздействует на производство. Кроме того, налоговые льготы улучшают материальное положение физических лиц и ослабляют их неравенство. Однако чрезмерно благоприятный налоговый режим может вызвать ограничение доходов бюджета.

Проводя политику налоговых льгот, государство должно учитывать интересы трёх субъектов:

1) *государства*, чтобы налоговые льготы не снизили доходности бюджета;

2) *юридических лиц*, чтобы налоговые льготы не вызвали сокращения производства и не влияли на темпы экономического роста;

3) *населения*, чтобы налоговые льготы не приводили к социальным конфликтам ввиду неравномерности их распределения.

В соответствии с НК по налогам и сборам предоставляются следующие *виды льгот*

- необлагаемый минимум объекта налога, т.е. минимальная часть объекта, которая исключается из налогообложения;
- изъятие из обложения налогом определенных элементов объекта налогообложения;
- освобождение отдельных категорий плательщиков от уплаты налогов;
- понижение налоговых ставок;
- целевые налоговые льготы, включая отсрочку или рассрочку по уплате налога.

Отсрочка или рассрочка — особенно важный вид налоговых льгот в условиях нехватки у предприятий средств. Отсрочка или рассрочка по уплате налога — это изменение срока уплаты налога (при наличии оснований) на срок от 1 до 6 месяцев с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности.

Особым видом налоговых льгот является *инвестиционный налоговый кредит*, который представляет собой такое изменение срока

уплаты налога, при котором организации при наличии оснований предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется по налогу на прибыль (доход), а также по региональным и местным налогам на срок от 1 года до 5 лет. В каждом отчетном периоде суммы, на которые уменьшаются платежи по налогу, не могут быть больше 50% общей суммы платежей. Размер кредита не должен превышать 30% стоимости оборудования

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на основании заявления организации и оформляется договором установленной формы. В договоре указаны порядок уменьшения налоговых платежей, сумма кредита, срок действия, начисляемые на сумму кредита проценты, порядок погашения кредита

Кроме рассмотренных общих льгот, по каждому конкретному налогу устанавливаются специальные преференции, которые снижают налоговую базу и, следовательно, оклад налога

В связи с большим разнообразием налоговых льгот по конкретным налогам, которые не только сокращают налоговые поступления, но значительно осложняют расчеты налоговой базы, в России уменьшают их количество. Особенно это касается таких налогов, как налог на прибыль, НДС.

3.5. Налоговые санкции

Государство не только поощряет предпринимателей и физических лиц налоговыми льготами, но и применяет финансовые санкции к тем, кто нарушает налоговое законодательство.

Налоговые санкции — это мера ответственности за нарушение налогового законодательства, за совершение налогового правонарушения.

Налоговые санкции необходимы, чтобы противостоять получению дополнительных доходов налогоплательщиками путем необоснованного повышения цен на свою продукцию; исключить нарушения при исчислении размеров налогов, а также необоснованного получения налоговых льгот; препятствовать получению преимуществ монопольного положения на рынке, не допускать извлечения дополнительного дохода за счет спекулятивных операций с ценными бумагами; обеспечить своевременную и полную уплату налогов в бюджет.

В Налоговом кодексе РФ содержится следующее определение: *налоговым правонарушением* признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах)

деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность (ст. 106)

К ответственности за налоговое правонарушение могут привлекаться организации, а также физические лица. Отдельно выделены нарушения, совершенные налоговыми агентами.

Различают налоговые правонарушения умышленные или по неосторожности (ст. 110)

Правонарушение считается *умышленным*, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействий), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействий).

Правонарушение считается *неосторожным*, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействий) либо вредный характер последствий, возникших вследствие этих действий (бездействий), хотя должно было и могло это осознать (табл. 3.1)

Таблица 3.1. **Обстоятельства, изменяющие ответственность за совершение налогового правонарушения**

Обстоятельство, при котором лицо не привлекается к ответственности за налоговое правонарушение	Обстоятельство, смягчающее ответственность за налоговое правонарушение	Обстоятельство, отягчающее ответственность за налоговое правонарушение
<ul style="list-style-type: none"> • отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения; • лицо, совершившее правонарушение, не достигло 16 лет к моменту совершения, • истечение срока исковой давности (3 года со дня совершения) 	<ul style="list-style-type: none"> • стечение тяжелых личных или семейных обстоятельств; • правонарушение совершено под влиянием угрозы или принуждения в силу материальной, служебной или иной зависимости, • иных обстоятельств, которые налоговым органом или судом могут признаваться смягчающими 	<ul style="list-style-type: none"> • лицо, совершившее налоговое преступление, ранее привлекалось к ответственности за аналогичное правонарушение
	Размер штрафа подлежит уменьшению не менее чем в 2 раза	Размер штрафа увеличивается в 2 раза

Налоговые санкции устанавливаются в виде денежных взысканий (штрафов) (табл. 3.2).

Таблица 3.2 Санкции за нарушение налогового законодательства

Глава	Вид нарушения	Сроки
1. Действия налогоплательщиков, препятствующие осуществлению налогового контроля	<p>Уклонение от постановки на налоговый учет</p> <p>Нарушение срока предоставления информации об открытии (закрытии) счета в банке</p> <p>Непредставление налоговой декларации</p> <p>Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест</p> <p>Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля</p> <p>Ответственность свидетеля: неявка или уклонение от явки без уважительных причин</p>	<p>Штраф в размере 10% дохода, полученного в течение времени такой деятельности, но не менее 20 тыс. руб.</p> <p>Штраф в размере 5 тыс. руб.</p> <p>Штраф в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате на основании декларации за каждый месяц, но не более 30% и не менее 100 руб</p> <p>Штраф в размере 10 тыс. руб.</p> <p>Штраф в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ</p> <p>Штраф в размере 1 тыс. руб</p>
2. Действия налогоплательщиков, нарушающие порядок уплаты налогов	<p>Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения</p> <ul style="list-style-type: none"> • совершенные в течение одного налогового периода • совершенные в течение более одного налогового периода • занижение налоговой базы <p>Неуплата или неполная уплата суммы налога</p> <ul style="list-style-type: none"> • деяние, совершенное умышленно <p>Невыполнение налоговым агентом обязанностей по удержанию и перечислению налогов</p>	<p>Штраф в размере 5 тыс. руб</p> <p>Штраф в размере 15 тыс. руб.</p> <p>Штраф в размере 10% суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. руб.</p> <p>Штраф в размере 20% неуплаченной суммы налога</p> <p>Штраф в размере 40% неуплаченной суммы налога</p> <p>Штраф в размере 20% суммы, подлежащей перечислению</p>

Продолжение табл. 3 2

Группа	Вид нарушения	Сумма
3 Нарушение требований налогового законодательства со стороны банков	Нарушение банком порядка открытия счета налогоплательщику	Штраф в размере 10 тыс. руб.
	• открытие банком счета клиенту без предъявления им свидетельства о постановке на учет в налоговом органе	
	• несообщение банком налоговому органу об открытии или закрытии счета клиенту	Штраф в размере 20 тыс. руб.
	Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора	Пени в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2% за каждый день просрочки
	Неисполнение банком решения о взыскании налога и сбора, а также пени	Пени в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2% за каждый день просрочки
	Непредоставления банками налоговому органу справок по операциям, принятым и граждан, без образования юридического лица	Штраф в размере 10 тыс. — 20 тыс. руб.

При нарушении срока уплаты налога (сбора) налогоплательщик (плательщик сбора) платит пени.

Сумма штрафа, присужденного налогоплательщику (плательщику сбора) за нарушение законодательства о налогах и сборах, подлежит перечислению со счета налогоплательщика (плательщика сбора) только после полной уплаты налога (сбора) и пеней.

Налоговая санкция взыскивается с налогоплательщика (плательщика сбора) — организаций (индивидуального предпринимателя) на основании решения:

- руководителя (его заместителя) налогового органа, если сумма штрафа не превышает 50 тыс. руб. (5 тыс. руб.) по каждому неоплаченному налогу (сбору) за налоговый период или иному нарушению законодательства о налогах (сборах);

- судебного органа, если сумма штрафа свыше 50 тыс. руб (5 тыс. руб.) по каждому неоплаченному налогу (сбору) за налоговый период или иному нарушению законодательства о налогах (сборах)

Налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления акта (срок давности взыскания санкции) (ст. 115 НК РФ).

Установлена новая процедура взыскания налоговой санкции на основании решения налогового органа (ст. 103.1 НК). Если по акту проведенной проверки налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности, то ему устанавливается срок три месяца для обжалования при несогласии с решением налогового органа. В течение этого срока он должен собрать все необходимые доказательства нарушения законодательства. До обращения решения о взыскании налоговой базы к исполнению налоговый орган предлагает налогоплательщику уплатить требуемую сумму налоговой санкции. В противном случае решение о взыскании налоговой санкции вступает в законную силу и принудительно исполняется.

При обжаловании решений о взыскании санкций исполнение налогоплательщиком этого решения автоматически приостанавливается. Обжалование решения налогового органа о санкции возможно в вышестоящую налоговую организацию и в арбитражный суд.

С 1 января 2006 г. законодательно исключена презумпция невиновности налогоплательщика, и теперь не налоговый орган, а налогоплательщик будет обжаловать действия налоговых органов в случае несогласия с суммой штрафа.

Кроме штрафов и пени, взимаемых с налогоплательщиков за нарушение налоговых правонарушений, в настоящее время действуют штрафы за загрязнение окружающей среды и введено наказание за то, что не вносится плата в срок за негативное воздействие на окружающую среду при размещении отходов. Федеральным законом РФ от 26 декабря 2005 г. № 183-ФЗ эти штрафы резко повышены.

Должностные лица, допустившие правонарушение в области финансов, налогов и сборов, несут ответственность в соответствии с Кодексом РФ об административных правонарушениях. Так, за нарушение срока представления налоговой декларации (ст. 15.5 КоАП РФ) установлен штраф в размере 3—5 МРОТ, а за несоблюдение экологических требований при строительстве — с должностных лиц до 5 тыс. руб., а с организаций — от 20 тыс. до 100 тыс. руб.

Наряду с налоговой и административной налогоплательщики несут уголовную ответственность согласно положениям ст. 194, 198—199 2 Уголовного кодекса РФ. В последние годы ужесточена ответственность за налоговые правонарушения и сейчас налоговая ответственность предусмотрена за уклонение от уплаты не только всех налогов, но и сборов. Из ст. 198—199 УК РФ исключено ранее действующее освобождение от уголовной ответственности физических лиц за налоговые преступления в случае раскаяния.

3.6. Эффективность налоговой системы

Качественной характеристикой любой налоговой системы налогообложения является его *тяжесть*, т.е. мера давления совокупности налогов на экономическую и социальную жизнь общества. Единый общепризнанный показатель такой оценки отсутствует, имеются лишь разрозненные измерители, которые дают лишь приблизительное представление о налоговом бремени.

Налоговая система считается *достаточно эффективной* при выполнении двух условий:

- 1) если она обеспечивает налоговые доходы в объемах, достаточных для выполнения государством своих функций;
- 2) если она способствует созданию финансовых условий для возобновления воспроизводственных процессов.

Используют две группы показателей эффективности налоговой системы

1. Общие научно обоснованные показатели:

- доля налогов и других обязательных платежей в ВВП;
- доля налоговых поступлений в доходах бюджета;
- доля косвенных налогов в налоговых поступлениях бюджета;
- доля налогов от внешней торговли в налоговых доходах бюджета;
- уровень собираемости основных налогов;
- структура налоговых доходов бюджета.

Эти показатели в совокупности дают некоторое представление в целом об эффективности налоговой системы страны.

2. Специальные частные показатели:

- удельный вес налогов в объеме ВВП региона;
- коэффициент соотношения косвенных и прямых налогов;
- соотношение налогов, собранных с физических и юридических лиц;
- устойчивость налогового законодательства;
- роль отдельных налогов в формировании доходов бюджета;

- уровень дифференциации ставок налогов;
- уровень и размеры налоговых льгот;
- уровень сложности расчетов налоговых баз;
- налоговые правонарушения и налоговые санкции.

В целом для российской налоговой системы свойственна относительно невысокая доля налоговых доходов в ВВП, т.е. уровень его перераспределения в среднем не выше промышленно развитых зарубежных стран, а по сравнению с некоторыми из них (например, Скандинавскими странами) даже ниже (табл. 3.3).

Таблица 3.3 Доля налоговых доходов в ВВП, %

Год	Доля в ВВП	Год	Доля в ВВП
2000	35,5	2003	32,5
2001	34,0	2004	33,9
2002	33,0	2005	35,9

Источник: Российский статистический ежегодник. М., 2006.

Данные табл. 3.3 показывают относительную стабильность налоговой системы РФ.

Помимо указанных показателей важное значение для характеристики налоговой системы имеет налоговая нагрузка (налоговое бремя) на конкретного налогоплательщика. Определить ее средним показателем доли налогов и сборов в ВВП вряд ли возможно, поскольку в России сохраняется значительная дифференциация налогообложения (в отношении ставок льгот, сроков платежа, видах и отраслях предприятий и др.) Так, предприятия производящие сельскохозяйственную продукцию имеют больше льгот по налогообложению, чем другие, малый бизнес имеет большие налоговые преимущества. Немаловажную роль играют различные способы ухода от налогообложения.

3.7. Налоговый федерализм

Налоговый федерализм означает разделение полномочий¹ в области налогообложения между государственной властью (центром и регионами) и органами местного самоуправления.

В федеративном государстве возникает сложная проблема распределения налоговых доходов между бюджетами разного уровня и закрепления за ними необходимых финансовых средств в соответ-

¹ Подполномочием – право, предоставленное кому либо на совершение чего-либо.

ствии с федеральным законодательством. Эта проблема приобретает особо важное значение в Российской Федерации.

В прошлом распределение государственных доходов в масштабе всего СССР осуществлялось административными методами и было не в состоянии обеспечить надлежащее функционирование всей бюджетной системы на всех ее уровнях. В 1990—1991 гг. закладывались основы налогового (фискального) федерализма, разделения налоговых полномочий между федеральной (центральной) властью и властями регионов — субъектов Федерации, а также местными органами самоуправления. Решение вопроса о налоговом федерализме зависит от оптимального, научно обоснованного распределения налоговых доходов между звеньями бюджетной системы и закрепления за ними финансовых ресурсов в соответствии с федеральным законодательством, а внутри каждого звена — в соответствии с решением органов представительной власти субъектов РФ.

Конституция РФ закрепила общие права и взаимные обязательства федеральной и региональных властей в области налогообложения. В то же время отсутствие четкости в этом вопросе при утверждении федерального бюджета на предстоящий год постоянно вызывает жаркие дискуссии между отдельными субъектами РФ о величине налоговых доходов, поступающих из центра, так как экономическое развитие страны предполагает неодинаковые темпы роста как в целом, так и ее частей, поэтому потребности и возможности центра и мест меняются. В связи с этим возникает проблема сбалансированности доходов бюджетов каждого уровня.

Распределения налоговых доходов между бюджетами разного уровня строится на следующих основных принципах.

- налоговом равенстве прав и полномочий всех членов федерации;
- сбалансированности бюджетов каждого уровня,
- заинтересованности всех органов власти в наращивании собственных доходов;
- равномерности поступлений налоговых платежей в течение года, недопущении кассовых разрывов;
- отказе от сепаратных соглашений центра с отдельными членами федерации, ущемляющих интересы единого государства, а также других членов Федерации.

В налоговой практике зарубежных стран выработано несколько методов налогового регулирования.

- закрепление различных видов налогов за определенными бюджетами разного уровня;
- установление твердой доли конкретного налога, отчисляемого в нижестоящий бюджет;

- распределение налоговых доходов между бюджетами разного уровня в форме *трансфертных* платежей — сумм, выделяемых из вышестоящего бюджета нижестоящему в различных формах.

Дотация — средства одного бюджета, обычно вышестоящего, перечисляемые нижестоящему без заранее оговоренных условий на безвозвратной и безвозмездной основе. *Субвенция* — целевой трансферт, предоставляемый бюджету на возмездной и безвозвратной основе.

Субсидия — бюджетные средства, предоставляемые бюджету другого уровня на условиях долевого финансирования целевых расходов; если она не используется или используется не в полном объеме, то возвращается либо полностью, либо неиспользованный остаток.

Налоговый (ст. 12) и Бюджетный (ст. 53, 59, 64) кодексы РФ закрепили полномочия органов государственной власти и местного самоуправления по формированию налоговых доходов бюджетов разного уровня (табл. 3.4).

В целом с учетом особенностей российской действительности в России используются следующие методы:

- разграничение налогов и сборов между бюджетами разного уровня. НК закрепил все налоги и сборы за бюджетами разных уровней — федеральным, региональными, местными. В то же время нередко налоги передаются из одного бюджета в другой (лесной, водный налоги);
- установление нормативов отчисления от конкретных федеральных налогов региональным бюджетам.

Таблица 3.4. Полномочия органов государственной власти и местного самоуправления по формированию налоговых доходов бюджета разного уровня

Федеральный уровень	Субъектный уровень	Уровень местного самоуправления
<p>1. Законодательная власть устанавливает новые виды федеральных налогов, изменяет и отменяет их путем внесения соответствующих изменений в налоговое законодательство РФ</p>	<p>1. Законодательные (представительные) органы</p> <ul style="list-style-type: none"> • вводят региональные налоги и сборы; • устанавливают размеры ставок по ним; • предоставляют налоговые льготы. <p>При этом они действуют в пределах прав, предоставленных им законодательством РФ</p>	<p>1. Представительные органы местного самоуправления</p> <ul style="list-style-type: none"> • вводят местные налоги и сборы; • устанавливают размеры ставок по ним; • предоставляют налоговые льготы. <p>При этом они действуют в пределах прав, предоставленных им законодательством РФ</p>

Продолжение табл. 3.4

Федеральный уровень	Субъектный уровень	Уровень местного самоуправления
<p>2. Федеральные законы о налогах могут вступать в силу с начала очередного финансового года и должны приниматься до утверждения закона о федеральном бюджете на текущий год</p>	<p>2. Региональные законы и внесенные изменения и дополнения в налоговое законодательство РФ в пределах компетенции субъектов РФ должны вступать в силу с начала очередного финансового года и быть приняты до утверждения законов на очередной финансовый год</p>	<p>2. Их правовые акты о внесении изменений и дополнений в налоговое законодательство в пределах компетенции должны приниматься до утверждения местного бюджета на очередной финансовый год и вступают в силу с начала очередного финансового года. Допускаются изменения и дополнения в течение текущего финансового года, но при условии внесения соответствующих изменений в местный бюджет текущего года</p>
<p>3. Внесение изменений и дополнений в законодательство РФ о федеральных налогах и сборах, предполагающих вступление в силу в течение текущего финансового года, допускается при внесении соответствующих изменений и дополнений в федеральный закон о федеральном бюджете на текущий финансовый год</p>	<p>3. Изменения и дополнения о региональных налогах и сборах, намеренных на текущий год, допускаются в случаях внесения соответствующих изменений и дополнений в законы субъектов РФ о бюджете на текущий финансовый год</p>	<p>3. Органы местного самоуправления предоставляют рассрочки и отсрочки по федеральным и региональным налогам, поступающим в местные бюджеты, только при отсутствии задолженности по бюджетным кредитам местного бюджета перед бюджетами другого уровня и соблюдении предельного размера дефицита местного бюджета и размера муниципального долга, установленного Бюджетным кодексом РФ</p>

Окончание табл. 3.4

Федеральный уровень	Субъектный уровень	Уровень местного самоуправления
4. Введенные федеральные налоги и сборы обязательны к уплате по всей территории РФ	4. Органы исполнительной власти субъектов РФ предоставляют налоговые кредиты, рассрочки и отсрочки по уплате федеральных налогов и сборов, поступающих в бюджеты субъектов РФ, лишь при отсутствии задолженности по бюджетным кредитам бюджета субъекта РФ перед федеральным бюджетом и соблюдении предельного размера дефицита бюджета субъекта РФ и размера государственного долга, утвержденных БК РФ	4. Представительные органы муниципальных районов (но не поселений и городских округов) могут устанавливать единые для всех поселений муниципального района нормативы отчислений от федеральных, региональных, местных налогов, а также налогов специальных режимов, подлежащих зачислению в бюджет муниципального района в соответствии с БК РФ и законом соответствующего субъекта РФ
5. Федеральные налоги отменяются НК РФ и не могут устанавливаться не предусмотренные НК РФ	5. Региональные налоги и сборы отменяются НК РФ и не могут устанавливаться не предусмотренные НК РФ	5. Местные налоги и сборы отменяются НК РФ и не могут устанавливаться не предусмотренные НК РФ

Нормативный метод распределения налоговых доходов в России стал функционировать в России с момента введения 1 января 2000 г. в действие Бюджетного кодекса РФ (закон о БК РФ принят парламентом в 1998 г.). Вначале предполагалось утверждение их на срок не менее трех лет при принятии федерального бюджета на финансовый год. Этот срок не выдерживался, нормативы в течение 2000—2004 гг. подверглись изменениям. Федеральный закон РФ от 20 августа 2004 г. № 120-ФЗ утвердил в Бюджетном кодексе нормы зачисления конкретных налогов в бюджеты — федеральный, субъектов РФ, местный (поселений, муниципальных районов) (табл. 3.5).

Таблица 3.5 **Нормативы распределения отдельных налогов¹ между центром и остальными бюджетами, %**

Источник дохода	Федеральный бюджет	Бюджеты субъектов РФ	Источные бюджеты	
			пользователь	муниципальные органы
Налог на добавленную стоимость	100	—	—	—
Акциз на спирт этиловый из пищевого сырья	50	50	—	—
Акциз на спиртосодержащую продукцию	50	50	—	—
Акциз на табачную продукцию	100	—	—	—
Акциз на вино	—	100	—	—
Акциз на автомобильный бензин, прямогонный бензин, дизельное топливо, моторные масла	40	60	—	—
Акциз на подакцизную продукцию, ввозимую на территорию РФ	100	—	—	—
Акциз на автомобили легковые, мотоциклы	100	—	—	—
Налог на прибыль	6,5, ставка	17,5, ставка	—	—
Налог на прибыль организации при выполнении соглашений в разделе продукции	50	50	—	—
Налог на доходы физических лиц	—	70	10	20
Налог на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья (газ горючий, природный)	100	—	—	—
Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов	—	100	—	—
Сбор за пользование объектами животного мира	—	100	—	—
Водный налог	100	—	—	—
Единый осцильный налог по ставкам, установленным НК	100	—	—	—
Государственная пошлина (за некоторым исключением)	100	—	—	—
Налог на имущество организации	—	100	—	—
Налог на игорный бизнес	—	100	—	—
Транспортный налог	—	100	—	—
Налог на имущество физических лиц	—	—	100	—
Земельный налог	—	—	100	—

¹ См. ст. 50, 56, 60–60¹ БК РФ

Однако и нормативы, утвержденные Бюджетным кодексом, продолжают корректировать по федеральным бюджетам РФ в 2005—2006 гг.

Вариантом второго метода является *расчленение ставки федерального налога* между центром и регионом (квотирование). Так, ставка налога на прибыль (до 2002 г.) устанавливалась в размере 11% для федерального бюджета и 19% для региональных бюджетов. В 2005 г. НК РФ установил ставку 24%, в том числе 6,5% — федеральному бюджету, 17,5 — в бюджеты субъектов РФ, и при этом законами субъектов РФ она не может быть установлена ниже 13,5%.

Третий метод распределения налоговых доходов — *трансферты*

Впервые в России такие трансферты, а точнее межбюджетные трансферты созданы как средства оказания помощи субъектам РФ из специальных фондов федерального бюджета

Первый такой фонд — Фонд финансовой поддержки регионам был образован в 1994 г. за счет НДС, а позже — за счет отчислений от федеральных налогов

Федеральным бюджетом РФ на 2006 г. было утверждено пять специальных фондов:

- Федеральный фонд финансовой поддержки субъектов РФ, который занимается распределением дотаций на выравнивание уровня бюджетной обеспеченности субъектов;
- Федеральный фонд софинансирования социальных расходов (созданный в 2002 г.), направляющий средства в виде субсидий на здравоохранение, образование и другие социальные цели;
- Фонд формирования региональных и муниципальных финансов (2002 г.), предоставляющий субсидии на цели, установленные Правительством РФ;
- Федеральный фонд регионального развития (2000 г.), предназначенный для выделения субсидий на развитие;
- Федеральный фонд компенсации (2001 г.), выделяющий субвенции на оплату жилищно-коммунальных услуг отдельным категориям граждан, на выплаты единовременных пособий гражданам и другие цели

Кроме того, из федерального бюджета РФ выделяют другие межбюджетные трансферты в разных формах из общих доходов. В целом межбюджетные трансферты в федеральном бюджете РФ на 2006 г. утверждены в сумме 784 млрд руб., или 14,3% всех расходов

Помимо трансфертных платежей федеральный бюджет за счет налогов и других доходов предоставляет бюджетные кредиты бюджетам субъектов РФ на покрытие временных кассовых разрывов при исполнении региональных бюджетов и расходов, связанных с ликвидацией последствий стихийных бедствий. Предоставление, использование и возврат субъектам РФ таких кредитов осуществляется в порядке, установленном Правительством РФ.

С первых лет формирования межбюджетных отношений началось осуществление двух первых методов распределения налоговых доходов между центральными органами власти, властями субъектов РФ и органами местного самоуправления. Особую роль сыграл Фонд поддержки регионов, который выделял средства на основе расчета по специальным формулам. Этот нормативный метод создал более объективную основу распределения налоговых средств федерального бюджета РФ, укрепив самостоятельность бюджетов субъектов РФ.

В связи с этим в течение 1992—1999 гг. соотношение налоговых доходов между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов РФ было приблизительно равно: максимальный уровень федерального бюджета составил 56,6% в 1992 г., а минимальный — 47,7% в 1994 г. по отношению к общим доходам консолидированного бюджета (табл. 3.6)

Таблица 3.6. Соотношение налоговых доходов федерального и консолидированных бюджетов субъектов РФ, % к общей сумме консолидированного бюджета РФ

Уровень бюджета	2000	2001	2002	2003	2004
Федеральный	54,0	59,4	62,6	62,5	63,2
Консолидированный	46,0	40,6	37,4	37,5	36,8

Как показывают данные, налоговые доходы регионов имеют тенденцию к относительному сокращению. По прогнозу, с 2005 г. положение должно было измениться в пользу субъектов в связи с принятием постоянных нормативов распределения налогов и сборов между федеральным и региональными бюджетами. Несмотря на возможности отклонения нормативов и потребности их коррективы у региональных властей появилась уверенность в устойчивости законодательства и возможности наращивания налогового потенциала.

Такая же сложная обстановка сложилась и при распределении налоговых доходов между субъектами РФ и органами местного самоуправления. С 2005 г. из местных источников исключена часть

налога на прибыль. Закрепления за ними федеральных налогов (налога на доходы физических лиц, ЕНВД и ЕСХН) крайне недостаточно, а собственные налоги на землю и имущество физических лиц дают мало поступлений.

Итак, сохраняется проблема улучшения распределения доходов между бюджетами разного уровня. Для ее решения прежде всего необходимо пересмотреть группировки территорий при распределении средств Фонда финансовой поддержки субъектов РФ с учетом экономического потенциала, географического положения, природных условий. Необходимо отказаться от регулярного уточнения сумм каждого региона в фондах помощи субъектам РФ. Это обеспечит определенную устойчивость их доходов. Кроме того, остается задача улучшения собираемости налогов и сборов.

В последние годы наметилась тенденция к появлению у регионов финансовых доходов, связанных с коммерческой деятельностью, помимо налоговых доходов. Этот источник следует усиленно поощрять и развивать. Рост участия региональных властей на рынке капиталов также следует приветствовать и активно ему содействовать.

Решение проблемы налогового федерализма в конечном итоге означает укрепление финансов России.

Суммируя, можно сказать, что действующее российское налогообложение характеризуется:

- направленностью на снижение общего налогового бремени путем более рационального распределения налоговой нагрузки на всех налогоплательщиков, т.е. создание более справедливой налоговой системы;
- минимизацией числа налогов и сборов;
- четкостью системы штрафных санкций и ответственности за совершение налоговых правонарушений;
- недостаточной стабильностью;
- относительной упрощенностью налогового законодательства, основанного на единой правовой базе налогообложения;
- определенной простотой налогообложения, унифицированностью налоговой базы и правил исчисления уплаты отдельных налогов;
- нарушениями налоговой дисциплины;
- низкой собираемостью обязательных платежей;
- значительной дифференциацией налогоплательщиков (по ставкам, льготам, срокам оплаты и др.).

Вопросы для самоконтроля

1. Что такое налоговая система?
2. Рассмотрите классификацию налогов и сборов, объясните ее значение.
3. Почему потребовалось создание налоговой системы в России?
4. Каковы принципы построения налоговой системы?
5. Расскажите о налоговых льготах в России
6. Каково значение налоговых санкций?
7. Назовите размеры налоговых санкций при нарушении налогового законодательства.
8. Поясните, как определяется эффективность налоговой системы.
9. В чем суть налогового федерализма?
10. Какие используются методы распределения налоговых доходов между органами государственной власти и местного самоуправления?
11. Какими чертами характеризуется современная налоговая система РФ?

Глава 4

Налоговая система России и ее структура

4.1. Создание налоговой системы Российской Федерации

Налоговая система государства представляет собой сложное образование, включающее две органически взаимосвязанные подсистемы: подсистему налогообложения и подсистему налогового администрирования. Подсистема налогообложения представлена совокупностью законодательно установленных налогов и сборов, уплачиваемых организациями и физическими лицами в бюджетную систему государства. Подсистема налогового администрирования охватывает совокупность органов, уполномоченных государством осуществлять контроль за соблюдением организациями и физическими лицами обязанностей в качестве налогоплательщиков и налоговых агентов.

В подсистеме налогообложения реализуются фискальная (распределительная) и регулирующая функции налогов, а в подсистеме налогового администрирования — контрольная функция налогов.

Налоговая система современного демократического государства складывалась под воздействием исторических, политических, экономических, социальных условий и факторов, проявлявшихся по-разному в тот или иной период международной и внутренней жизни страны.

В современной России в связи с переходом от централизованно-плановой к рыночной экономике необходимо было в спешном порядке (после августовских событий 1991 г.) сформировать адекватную налоговую систему. В течение декабря 1991 г. был принят ряд законов Российской Федерации, в том числе базовый «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. № 2118-1, и специальные, посвященные отдельным налогам — на прибыль, на добавленную стоимость, на имущество предприятий и на имущество физических лиц, подоходному, акцизам, налогам на дорожные фонды. В каждом из этих законов были изложены общие положения и характеристики элементов конкретного налога.

Российская система налогообложения формировалась в условиях отсутствия каких-либо концептуальных основ, учитывающих особенности экономической структуры страны, обеспеченность природными ресурсами и др. Отсюда и столь малое значение платежей за пользование недрами и природными ресурсами: всего по 2,2% налоговых доходов консолидированного бюджета РФ в 1992 и 1993 гг. (для сравнения — 12,2 % в 2005 г. после введения с 2002 г. налога на добычу полезных ископаемых)

Мировая практика подтверждает, что система налогообложения конструируется на базе носителей стоимости — заработной плате, ренте, капитале, которые используются в качестве объектов налогообложения и для расчета налоговой базы

Другие элементы налога — ставки, льготы, порядок исчисления и уплаты — концептуально являются второстепенными и могут быть использованы в качестве инструментов регулирующего воздействия на уровень и структуру налоговой нагрузки в отраслях экономики. Достаточно посмотреть на межстрановые различия по одному из значимых косвенных налогов — НДС. Ставки НДС различаются — от 5% в Японии (льготная ставка — 4,5%), где обеспечивают 9,4% общей суммы налоговых доходов, до 18% в Чили (45% налоговых доходов) и 25% в Швеции (льготные ставки — 6, 12, 21%), где доля в составе налоговых доходов составляет 13,9%¹.

Именно отсутствие концептуальных основ построения российской системы налогообложения стало причиной нестабильности совокупности налогов, введенных с 1992 г. Эта совокупность дополнялась новыми налогами сугубо фискального назначения, нередко вводимыми указами президента и просуществовавшими по 3—4 года. В их числе специальный налог для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства (1994—1995), транспортный налог с коммерческих организаций (1994—1997), налог с суммы превышения норматива расходов на оплату труда (1994—1995)² и др. Местными властями вводились менее значимые налоги и сборы в соответствии с Указом Президента РФ «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней» от 22 декабря 1993 г. № 2270, благодаря чему общее их число доходило до 200.

¹ *Сокращенный НДС* / Л. Эбрилл, М. Кин, Ж.-П. Боден, В. Саммере. Пер. с англ. М.: Весь мир, 2003. С. 12—14.

² Налог на сверхнормативную заработную плату вводился, как и некоторые другие, без учета последствий: он ориентировался богатейших на расширение численности занятых либо на «конвертацию» схемы оплаты труда. Введение этого налога стимулировало скачкообразный рост «теневой» части заработной платы с 3% в 1993 г. до 9 в 1994 г.

В своем Послании Федеральному Собранию РФ Президент РФ Б.Н. Ельцин в 1997 г. признал, что частые изменения в налоговом законодательстве, неполнота и противоречивость нашей налоговой системы расширяют возможности для произвола власти и налогоплательщик от этого никак не защищен. В связи с этим были обозначены следующие направления реформирования налоговой системы:

- кардинальное упрощение налоговой системы, сокращение общего числа налогов и установление исчерпывающего перечня налогов, применение которых допустимо в РФ;
- расширение базы налогообложения за счет распространения реального налогового бремени на сферы, в которых больше всего практикуется уклонение от налогов;
- установление предельных ставок для региональных и местных налогов;
- кодификация правил, регламентирующих взаимоотношения налогоплательщика и налоговых органов в целях устранения противоречий гражданского и налогового законодательства, обеспечения защиты прав налогоплательщиков.

Осуществление принципов налоговой реформы должно привести к более справедливому распределению налоговой нагрузки, существенному ослаблению уклонения от уплаты налогов, стабилизации номинальных ставок налогов¹.

Развитие российской системы налогообложения «методом проб и ошибок» продолжалось вплоть до принятия и введения в действие части первой Налогового кодекса РФ с 1 января 1999 г. (кардинально переработанной в июле 1999 г.)

4.2. Формирование системы налогообложения

Формирование системы налогообложения как составной части налоговой системы после введения части первой НК РФ связано с налоговой реформой, основные цели которой состояли в снижении налогового бремени на экономику и его структурной перестройке, оптимизации количественного и качественного состава налогов и сборов.

В начале 2001 г. в Послании Федеральному Собранию РФ с проведением кардинальной налоговой реформы был подчеркнут стратегический приоритет рациональное, справедливое налого-

¹ *Порядок во власти — порядок в стране. О положении в стране и основных направлениях политики Российской Федерации*. М., 1997. С. 51—52.

обложение природных ресурсов — основного богатства России, недвижимости, а также последовательное снижение налогообложения нерентных доходов, окончательная ликвидация налогов с оборота¹

В течение последующих лет были отменены некоторые налоги и сборы, в том числе не связанные с результатами деятельности, но привязанные к объемам оборота: налог на пользователей автомобильных дорог (ставка — 2,5% выручки от реализации товаров и услуг), налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы (ставка — 1,5% выручки от реализации товаров и услуг). Были отменены десятки других малозначительных налогов и сборов, снижены ставки по ряду оставшихся налогов: налогу на прибыль — с 35 до 24%; налогу на доходы физических лиц — до 13% (в части обложения трудового дохода); единому социальному налогу — с 39 до 35,6% с 2001 г. и 26,0% с 2005 г.; налогу на добавленную стоимость — с 20 до 18%.

Взамен малозначимых платежей за пользование природными ресурсами и отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы с 2002 г. введен налог на добычу полезных ископаемых (гл. 26, часть вторая НК РФ), также изменены основные элементы регионального налога на имущество организаций (сужен объект налогообложения за счет изъятия запасов и затрат, но увеличена ставка налога — с 2,0 до 2,2%).

В силу политических и экономических интересов преобразования в российской политике налогообложения носят скорее спорадический характер, нежели системный. Как известно, окончательным критерием жизнеспособности и эффективности проводимой налоговой реформы служит практика. Любой закон о налогах только тогда станет действенным механизмом преобразований, когда, будучи встроенным в реальные производственные процессы, начнет способствовать развитию общественного производства.

За последние годы преобразования в налоговой сфере уже стали приносить результаты — выросла собираемость налогов, снизились масштабы уклонения от их уплаты, уменьшилось налоговое бремя экономики. И чтобы перейти к эффективной налоговой системе, она должна быть справедливой, не позволяющей уклоняться от налогов и более благоприятной для инвестирования и развития бизнеса.

Система налогообложения характеризуется рядом показателей, в числе которых

¹ О положении в стране и основных направлениях внутренней и внешней политики государства. М., 2001, С. 25

- количественный состав налогов и сборов;
- количественный состав и структура налогоплательщиков;
- налоговый потенциал экономики;
- налоговое бремя экономики,
- собираемость налогов и сборов;
- состояние налоговой дисциплины

Рассмотрим перечисленные характеристики применительно к налоговой системе Российской Федерации.

В Российской Федерации на начало 2007 г. установлены девять федеральных налогов и сборов, три региональных и два местных налога, т.е. всего 14 (для сравнения: 55 на начало 1999 г.)

Кроме налогов в российской налоговой системе предусмотрены специальные налоговые режимы, применяемые организациями определенных масштабов и отраслевой принадлежности и индивидуальными предпринимателями (без образования юридического лица):

- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог),
- упрощенная система налогообложения,
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности,
- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

По данным ФНС России, на 1 января 2007 г. в стране зарегистрированы 3361 тыс. налогоплательщиков — юридических лиц (в том числе 2625 тыс. коммерческих организаций), 3018 тыс. индивидуальных предпринимателей, включая крестьянские (фермерские) хозяйства, и примерно 100 млн физических лиц, уплачивающих один или несколько налогов в зависимости от наличия объектов налогообложения (дохода, транспортного средства, земельного участка, имущества в виде жилого дома, квартиры, капитального гаража)

Число отделений иностранных организаций, дипломатических представительств и международных организаций, осуществляющих деятельность в РФ и состоящих на учете в налоговых органах, достигло 13,3 тыс.

Функционирующая подсистема налогообложения в совокупности с налогоплательщиками — организациями, индивидуальными предпринимателями и физическими лицами формирует *налоговый потенциал* экономики, под которым понимается совокупная способность объектов и базы налогообложения приносить государству доходы в виде налоговых поступлений. Налоговый потенциал — это

составная часть финансового потенциала и в силу этого является производным от экономического потенциала страны и одновременно фактором его роста. Другими словами, мера налогового потенциала определяет финансовые ресурсы общественного воспроизводства (воспроизводства общественного продукта и воспроизводства населения) и через это меру налогового потенциала последующих периодов.

Развитие экономического потенциала страны, конкурентоспособности товаров и услуг на отечественном и мировом рынках зависит от налоговой политики государства

— Количественная оценка налогового потенциала экономики включает:

- налоговые поступления в бюджетную систему страны (в консолидированный бюджет и государственные внебюджетные фонды) по итогам финансового года;
- недоимку по налогам и сборам (отчетного финансового года);
- льготы, предоставленные в соответствии с законодательством о налогах и сборах

Налоговый потенциал экономики без учета льгот по налогам и сборам представляет собой *налоговое бремя экономики*. Уровень налогового бремени измеряется путем деления суммы налоговых поступлений в бюджетную систему и недоимки по налогам и сборам к объему валового внутреннего продукта (ВВП). Другими словами, налоговое бремя на экономику представляет собой часть ВВП, подлежащую изъятию в бюджетную систему государства посредством действующей налоговой системы. Уровень налогового бремени определяется бременем государства, т.е. совокупностью и содержанием функций, реализуемых институтами власти, и зависит от уровня экономического развития и качества жизни, национальных традиций, принципов налогообложения, реализуемых в налоговой системе. В 2003 г. уровень налогового бремени в странах ОЭСР составлял: 27,1% в Японии, 29,6 в США, 54,2 в Швеции и 48,8% в Дании¹. В России этот показатель составлял 32,9% (без учета недоимки).

Характеристика налогового бремени будет неполной, если не провести ее структурный анализ по субъектам-плательщикам, по соотношению прямых и косвенных налогов, по удельному весу федеральных, региональных и местных налогов и сборов (табл. 4.1).

¹ Более подробно см.: Давыдов А. Э. Налоговое бремя экономики и бремя государства: российский аспект // Вестник Всероссийской государственной налоговой академии. 2004. № 1. С. 108—113.

Таблица 4.1. Структура налоговых поступлений в бюджетную систему РФ (2003 г.)

Виды		Сумма, млрд руб.	% к итогу
1	Налоговые доходы — всего в том числе:	4335,4	100,0
	а) по припадкости налогов		
	прямые налоги	2593,9	59,8
	косвенные налоги (включая таможенные пошлины)	1741,5	40,2
	б) по статусу налогов		
	федеральные	4073,0	94,0
	региональные	209,4	4,8
	местные	53,2	1,2
	в) по субъекту-плательщику		
	плательщики организаций	3876,4	89,4
	плательщики от физических лиц	459,0	10,6
2	Неналоговые доходы — всего	332,5	7,1*
3	Доходы целевых бюджетных фондов (территориальные дорожные фонды)	92,7	0,2*
4	Итого доходов	4811,9	100,0

* % к итогу доходов.

Среднегодовой объем ВВП в 2003 г. составил 13 285,2 млрд руб.

Анализ приведенных в табл. 4.1 данных позволяет сделать следующие выводы:

- доля налоговых доходов бюджетной системы составляет 92,7%;
- уровень налогового бремени (без учета недоимки) превышает 33,4%;
- доля прямых налогов доходит до 60%, косвенных — 40%;
- около 90% налогов и сборов поступает от организаций и чуть более 10% — от физических лиц;
- на долю федеральных налогов и сборов приходится 94% налоговых поступлений и лишь 6% обеспечивается за счет региональных и местных налогов.

Собираемость налогов отражает состояние налоговой дисциплины, налоговую культуру плательщиков. Уровень собираемости конкретного налога ($Y_{\text{сб}}$) рассчитывается путем деления фактических поступлений по нему в бюджетную систему на сумму этих поступлений и недоимки по данному налогу:

$$Y_{\text{кр}} = \frac{П_n}{П_n + Н_n} 100\%,$$

где $П_n$ — поступления по налогу за отчетный год;

$Н_n$ — недоимка по налогу за отчетный год.

После августовского (1998 г.) кризиса финансовой системы России уровень собираемости налогов стал возрастать и достиг 98% по налогу на добычу полезных ископаемых, 97% — по налогу на прибыль, 93% — по НДС (на товары, производимые в РФ).

4.3. Система налогового администрирования

В соответствии с конституционным требованием уплаты организациями и физическими лицами законодательно установленных налогов и сборов подсистема налогообложения должна обеспечить полноту и своевременность взимания налогов и сборов, а подсистема налогового администрирования должна обеспечивать контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов.

Во втором случае тем самым обеспечивается реализация контрольной функции государства в сфере налоговых отношений, осуществляемая уполномоченными органами — Федеральной налоговой службой, Федеральной таможенной службой (в части администрирования НДС и акцизов, уплачиваемых при ввозе товаров и транспортных средств на таможенную территорию РФ)¹ в пределах компетенции каждой из них, что предполагает их самостоятельность и специфические формы осуществления контрольной функции.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ осуществление налогового контроля возложено на налоговые органы, составляющие единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Одновременно в рамках налогового контроля организаций, в частности при проверке правильности исчисления налога на прибыль, проверяются суммы доходов и документально подтвержденные расходы. Таким образом налоговый контроль трансформируется в контроль финансово-хозяйственной деятельности организации.

¹ С 1 января 2005 г. таможенные пошлины выведены из перечня федеральных налогов и включены в состав неналоговых доходов. При расчете налоговой базы НДС на ввозимые товары сумма таможенной пошлины прибавляется к таможенной стоимости товаров.

Федеральная налоговая служба России представляет собой единую централизованную систему налоговых органов, включающую центральный аппарат (предельная численность работников установлена в количестве 1051) и территориальные органы (предельная численность 166 тыс.) Территориальные органы представлены 82 Управлениями ФНС России по субъектам РФ, девятью межрегиональными инспекциями ФНС России, специализированными по отдельным отраслям и крупнейшим налогоплательщикам, инспекциями ФНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления, межрайонными инспекциями.

Таможенные органы осуществляют контрольные полномочия в отношении организаций и физических лиц, у которых возникают обязанности по уплате таможенной пошлины, а также НДС и акцизов при импорте товаров в Российскую Федерацию. Так, в структуре таможенных платежей доля таможенных пошлин составила 66,6% (в основном благодаря экспорту нефти и газа), а доля платежей по НДС и акцизам — 33,3%.

Федеральная таможенная служба представляет собой единую централизованную систему таможенных органов — таможенных управлений, включающих таможи, состоящие из одного или нескольких постов. Предельная численность работников центрального аппарата ФТС — 1882 человека, работников региональных таможенных управлений, таможен и постов — 60 652.

Таможенные органы осуществляют разные полномочия, в первую очередь взимание таможенных пошлин, налогов и сборов, контролируют правильность исчисления и своевременность их уплаты.

Эффективность реализации контрольной функции измеряется, во-первых, увеличением доли организаций и индивидуальных предпринимателей, правильно исчисляющих и полностью и своевременно уплачивающих налоги и сборы, и, во-вторых, уменьшением доли недоимки по налогам и сборам в общем объеме налоговых поступлений в бюджетную систему.

Эти относительные показатели рассчитываются по итогам финансового (календарного) года. Их динамика позволяет выявить тенденции, складывающиеся в результате реализации контрольной функции в системе налогообложения.

В результате контрольных проверок налоговые органы не только доначисляют недоимку в связи с выявлением налоговых правонарушений, но и при выявлении переплат по налоговым платежам уменьшают причитающиеся к уплате очередные платежи (методом зачета) либо возвращают их налогоплательщику через органы казначейства.

Экономичность налогового и таможенного администрирования измеряется отношением бюджетных ассигнований, выделяемых в федеральном бюджете на финансирование ФНС России и ФТС России, к сумме налогов и сборов, администрируемых указанными службами.

Экономичность администрирования в 2004 г. составила 0,82%. Другими словами, на каждый рубль, собираемый налоговыми и таможенными органами, государством затрачивается 0,82 коп., т.е. менее копейки. За рубежом этот показатель варьируется от 0,5% в США до 1,7% в Германии.

Вопросы для самоконтроля

1. Охарактеризуйте процесс развития становления налоговой системы
2. В чем особенности формирования российской системы налогообложения?
3. Как рассчитывается уровень собираемости налогов?
4. Раскройте особенности налогового администрирования в РФ.

Глава 5

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов

5.1. Права и обязанности субъектов налоговых отношений

В налоговых отношениях действуют два субъекта: *налогоплательщик* (плательщик сборов) и *государство* в лице его представительных органов. В соответствии с Налоговым кодексом РФ каждая из сторон наделена правами и несет определенные обязанности.

Налогоплательщик (плательщик сборов) имеет следующие права (ст. 21 НК РФ):

- получать от налоговых органов по месту учета бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, о законодательстве о налогах и сборах, а также о правах налогоплательщиков;
- использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;
- получать рассрочку, отсрочку, инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК;
- получать своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов;
- представлять свои интересы в налоговых правоотношениях;
- давать 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 требования об уплате налогов;
- не выполнять неправомερных актов и требований налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующих НК и иным федеральным законам;
- обжаловать в установленном порядке решения налоговых органов и действий их должностных лиц;
- требовать соблюдения налоговой тайны;
- требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями на-

логовых органов или незаконными действиями их должностных лиц.

Налогоплательщикам гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов.

Права налогоплательщиков обеспечиваются должностными лицами налоговых органов

Налогоплательщик (плательщик сборов) имеет следующие обязанности (ст. 23 НК РФ)

- уплачивать законно установленные налоги;
- состоять на учете в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК;
- вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете»;
- представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных НК, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;
- выполнять законные требования налоговых органов об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;
- предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях, предусмотренных НК;
- в течение четырех лет хранить данные бухгалтерского учета и другие документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, а также документы, подтверждающие полученные доходы (производственные расходы) и уплаченные налоги.

Кроме того, организации и индивидуальные предприниматели обязаны сообщать в налоговый орган по месту учета:

- об открытии или закрытии счета — в десятидневный срок,
- обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях — в срок не позднее 1 месяца со дня начала такого участия;
- обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории РФ — в срок не позднее 1 месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение своих налоговых обязанностей налогоплательщик (плательщик сбора) несет ответственность в соответствии с законодательством РФ.

При оплате некоторых налогов между налогоплательщиком (плательщиком сборов) действуют *налоговые агенты* — лица, на которых возлагаются обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. Они имеют те же права, что и налогоплательщики

В обязанности налоговых агентов входит:

- правильно и своевременно исчислять налоги, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды),
- в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме его задолженности,
- вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику,
- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на них обязанностей налоговый агент несет ответственность.

Налоговый кодекс РФ предусматривает для налогоплательщиков России обязательные платежи.

Сборщиком налогов и (или) сборов являются государственные органы, органы местного самоуправления, другие уполномоченные органы, должностные лица, которые осуществляют прием от налогоплательщиков средств в уплату налогов и сборов в бюджет и перечисляют их в бюджет.

5.2. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов

Обязанности по уплате налогов или сборов возникают, изменяются и прекращаются при наличии оснований, установленных НК РФ

Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика с момента появления обстоятельств, установленных законодательством о налогах и сборах

Прекращение обязанности по уплате налога (сбора) возникает:

- при уплате налога (сбора) налогоплательщиком;
- с возникновением обстоятельств, с которыми законодательство о налогах (сборах) связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора;
- в связи со смертью налогоплательщика или с признанием его умершим, установленным гражданским законодательством РФ;
- с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами) в соответствии с НК РФ

Налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законом. Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщик вправе уплатить налог или сбор досрочно.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика — организации или индивидуального предпринимателя, находящиеся на счетах в банке. Налог взыскивается по решению налогового органа путем направления в банк, где открыт счет налогоплательщика, инкассового поручения (распоряжения) на списание и перечисление в бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика. Инкассовое поручение налогового органа на перечисление налога исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения, если взыскания производятся с рублевых счетов, и не позднее двух операционных дней — с валютных счетов.

Взыскание неуплаченного или не полностью уплаченного налога в установленный срок может осуществляться за счет наличных денежных средств или иного имущества налогоплательщика. Оно проводится по решению руководителя (заместителя) налогового органа.

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

Налог не признается уплаченным в случае отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд)

С 1 января 2007 г. вступил в силу Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ, который дает новую редакцию п 4 ст 45 Налогового кодекса РФ. По новой редакции обязанность по уплате налога не признается исполненной только в случае неправильного указания налогоплательщиком в поручении на перечисление суммы налога номера счета Федерального казначейства и наименования банка получателя, повлекшего непорочное перечисление этой суммы в бюджетную систему РФ на счет Федерального казначейства. Все остальные неточности и ошибки в платежных поручениях не будут рассматриваться как основания для признания обязанности по уплате налога неисполненными

Обязанность по уплате налога исполняется в российской валюте. Иностранные организации, а также физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами России, могут оплачивать налоги и сборы в иностранной валюте.

Неисполнение обязанности по уплате налога дает основание для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика-организации налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества. Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика-организации производится последовательно в отношении

- наличных денежных средств;
- ценных бумаг, валютных ценностей, непродовственных помещений, легкового автотранспорта;
- готовой продукции (товара);
- сырья и материалов и другого имущества

Обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика-организации и погашения его задолженности за счет вырученных сумм

Вся сумма налогов и сборов уплачивается разово либо в ином порядке, предусмотренном НК РФ. Конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому налогу. Для федеральных налогов этот порядок определяется НК РФ, региональных и местных налогов — законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления.

Уплата налогов (сборов) проводится в наличной или безналичной форме. Подлежащая уплате сумма перечисляется налогоплательщиком в установленные сроки применительно к каждому налогу (сбору). Сроки уплаты определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями, днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти.

При уплате налога (сбора) с нарушением срока налогоплательщик уплачивает пеню в порядке, предусмотренном НК РФ.

Уплата налога (сбора) может быть перенесена на более поздний срок. Изменение срока уплаты налога (сбора) допускается в исключительных случаях в формах:

- отсрочки,
- рассрочки;
- налогового кредита¹;
- инвестиционного налогового кредита.

Отсрочка по уплате налога (сбора) — изменение срока уплаты при наличии оснований на срок от 1 до 6 месяцев с единовременной уплатой суммы задолженности.

Рассрочка по уплате налога (сбора) — изменение срока уплаты при наличии оснований на срок от 1 до 6 месяцев поэтапной уплаты суммы задолженности.

Налоговый кредит — изменение срока уплаты налога на срок от 3 месяцев до 1 года по заявлению налогоплательщика. Он оформляется договором установленной формы между уполномоченным органом и налогоплательщиком.

Если налоговый кредит предоставлен на основании угрозы банкротства в случае единовременной уплаты налога, то с налогоплательщика взимаются проценты на сумму задолженности в размере ставки рефинансирования Банка России, действовавшей за период договора о налоговом кредите.

Если налоговый кредит предоставлен в случае причиненного налогоплательщику ущерба в результате стихийного бедствия или аварии этому лицу финансированию из бюджета, проценты на сумму задолженности не начисляются.

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой изменение срока уплаты налога, в течение которого налоговые платежи в определенных пределах с последующей поэтапной уплатой суммы

¹ С 1 июля 2007 г. в соответствии с Федеральным законом от 7 июля 2006 г. исключается ст. 65 НК РФ о налоговом кредите.

кредита и процентов. Он может быть предоставлен на срок от 1 года до 5 лет при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

- проведение этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ;
- осуществление внедренческой или инновационной деятельности;
- выполнение особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или особо важных услуг населению.

Изменение срока уплаты налога (сбора) не допускается в следующих случаях.

- возбуждено уголовное дело по признакам преступления против налогоплательщика;
- проводится производство по делу о налоговом правонарушении или по делу об административном правонарушении, связанном с нарушением налоговых законов;
- есть достаточные основания полагать, что налогоплательщик воспользуется таким изменением для сокрытия денежных средств или имущества от налогообложения.

Если налогоплательщик не уплатил налог (сбор) в срок, ему направляется письменное извещение о неуплаченной сумме налога и предлагается внести неоплаченную сумму налога и пеню. Требование об уплате налога направляется налоговым органом по месту учета налогоплательщика при наличии у него недолжки.

Такие требования должны быть высланы налогоплательщику не позднее 3 месяцев после наступления срока уплаты налога

5.3. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Для обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов применяются несколько способов:

- залог имущества;
- поручительство;
- пеня;
- приостановление операций по счетам в банке;
- арест имущества налогоплательщика.

Залог имущества используется при изменении сроков исполнения обязанностей по уплате налогов (сборов). Залог оформляется договором между налоговым органом и залогодателем (налогоплательщик, плательщик сбора и третье лицо). Предметом залога может быть имущество, разрешенное гражданским законодательством РФ.

При залоге имущество может остаться у залогодателя или передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю), в обязанности которого входит обеспечение его сохранности.

Поручительство как способ обеспечения обязанности по уплате налогов и сборов используется при изменении сроков исполнения уплаты налогов (сборов). Поручительство оформляется в соответствии с гражданским законодательством РФ договором между налоговым органом и поручителем. Поручитель обязывается перед налоговым органом исполнять в полном объеме обязанности налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит их в установленный срок. Он может быть юридическим или физическим лицом. При неисполнении налогоплательщиком уплаты налогов, обеспеченных поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя осуществляется налоговым органом в судебном порядке.

По исполнению поручителем своих обязанностей в соответствии с договором к нему переходит право требовать от налогоплательщика уплаченных им сумм, процентов по этим суммам и возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика.

Пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора.

Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора. Процентная ставка пени принимается равной 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования Банка России. Пеня уплачивается одновременно с уплатой сумм налога (сбора) или после уплаты такой суммы в полном объеме.

Не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить, если налоговый орган или суд приостановил операции налогоплательщика в банке или наложил арест на имущество налогоплательщика.

С организации пеня взыскивается в принудительном порядке, с физических лиц — в судебном

Приостановление операций по счетам налогоплательщика — организации или индивидуального предпринимателя означает прекращение банком всех расходных операций по счету. Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке принимается руководителем налогового органа в следующих случаях:

- неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога;
- непредставления налогоплательщиком-организацией налоговой декларации в налоговый орган в течение двух недель по истечении установленного срока;
- отказа от представления налогоплательщиком-организацией налоговых деклараций.

Налоговый орган направляет уведомление о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке налогоплательщику под расписку и в банк. Банк не несет ответственности за убытки, понесенные налогоплательщиком-организацией в результате приостановления его операций в банке по решению налогового органа. Он не имеет права в данном случае открывать этой организации новые счета.

Арест имущества осуществляется по решению налогового или таможенного органа с санкции прокурора в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога. Арест имущества может быть полным или частичным.

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

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

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

Решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации принимается руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа в форме постановления. При аресте составляется протокол об аресте имущества, к которому прилагается опись, где перечисляется и описывается имущество с точным

указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности и их стоимости

Решение об аресте имущества может быть отменено уполномоченным должностным лицом налогового или таможенного органа при прекращении обязанности по уплате налога.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика или возврату налогоплательщику. Зачет или возврат излишне уплаченного налога проводится налоговым органом по месту учета налогоплательщика без начисления процентов на эту сумму, возврат может быть осуществлен только после погашения задолженности по текущим налогам, пеней и штрафов.

Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известном налоговому органу факте и сумме излишней уплаты налога не позднее 1 месяца со дня обнаружения такого факта.

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей осуществляется на основании письменного заявления плательщика по решению налогового органа. Налогоплательщик может получить возврат излишне уплаченного налога по его письменному заявлению. Этот возврат осуществляется за счет средств бюджета, в который прошла переплата, в течение одного месяца со дня подачи заявления о возврате. При нарушении указанного срока на сумму излишне уплаченного налога, не возвращенную в установленный срок, начисляются проценты за каждый день нарушения срока возврата.

Процентная ставка принимается равной действовавшей в эти дни ставке рефинансирования Банка России.

5.4. Налоговая отчетность.

Налоговая декларация

Одна из главных обязанностей каждого налогоплательщика в соответствии с НК РФ — представить в налоговый орган по месту учета налоговую отчетность в установленном порядке.

Налоговая декларация (ст. 80—81 НК) — это письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога¹.

Налоговая отчетность для юридических лиц и физических лиц различается.

¹ С 1 июля 2007 в налоговой декларации добавляются данные об объектах налогообложения и налоговой базе.

Юридические лица представляют налоговые декларации по каждому подлежащему уплате налогу вместе с бухгалтерской отчетностью, включающей «Бухгалтерский баланс предприятия» (форма № 1), «Отчет о прибылях и убытках» (форма № 2) и пояснения к ним (формы № 3, 4 и 5), а также сведения о доходах работающих. *Физические лица*, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, обязаны направлять налоговым органам декларацию о совокупном доходе, а также налоговую отчетность, аналогичную отчетности юридических лиц.

Декларация представляется в налоговый орган по месту учета на бланке установленной формы, который выдается налоговым органом бесплатно.

Налогоплательщик направляет налоговую декларацию в налоговый орган по почте, представляет лично или передает по телекоммуникационным каналам связи в срок, установленный законодательством. При представлении декларации лично на копии налоговый орган делает пометку о ее принятии и дате. Если декларация высылается по почте, то датой представления считается дата поступления заказного письма с описью вложения, а если по коммуникационным каналам, то днем ее представления считается дата отправки.

В каждой налоговой декларации указывается идентификационный номер, присвоенный налогоплательщику.

Форма налоговой декларации, если она не утверждена законодательством о налогах и сборах, разрабатывается МФ РФ.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, он обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию.

Налогоплательщик освобождается от ответственности, если заявление об изменении налоговой декларации делается.

- до истечения срока подачи налоговой декларации,
- после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога или после истечения срока уплаты налога (если налоговый орган не обнаружил ошибки);
- если до подачи заявления он заплатил недостающую сумму налога.

Налогоплательщик-работодатель исчисляет сумму налога исходя из налоговой базы каждого конкретного налога и применяемой для данной налоговой базы ставки налога. Сумма налога (вклад) определяется нарастающим итогом с начала года.

Рассмотрим налоговые декларации по НДС, налогу на прибыль и ЕСН.

Налог на добавочную стоимость Порядок составления налоговой декларации по НДС регулируется ст 80, 81 и 174 НК РФ, а также

приказом Минфина России от 28 декабря 2005 г. № 163н «Об утверждении форм налоговой декларации по НДС, по НДС по налоговой ставке 0% и косвенным налогом при ввозе товаров на территорию РФ с территории Республики Беларусь и порядок их заполнения».

По НДС действуют три налоговые декларации¹.

1) по НДС;

2) по НДС по налоговой ставке 0% (декларация по ставке 0%),

3) по косвенным налогам (НДС и акцизам) при ввозе товаров на территорию РФ с территории Республики Беларусь

Первый и второй виды налоговой декларации представляются организациями и индивидуальными предпринимателями — налогоплательщиками, а также налоговыми агентами, т.е. лицами, на которых возложена обязанность по исчислению и удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджет НДС, в налоговые органы по месту учета налогоплательщика (налогового агента) в срок не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (календарный месяц).

Налогоплательщики (налоговые агенты) с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налогов, не превышающими 2 млн руб., уплачивают налог исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения для собственных нужд работ, оказания услуг) ежеквартально и налоговую декларацию представляют в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Налоговая декларация по НДС включает титульный лист и разделы:

1.1 Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по данным налогоплательщика;

1.2 Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента,

2.1 Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет (возмещение из бюджета) (табл. 5.1),

2.2 Расчет суммы налога, подлежащей перечислению налоговым агентом,

3. Суммы налога, подлежащие уплате (возмещению) иностранной организацией, осуществляющей предпринимательскую деятельность на территории РФ через свои филиалы, представительства и другие обособленные подразделения;

4. Операции, не подлежащие налогообложению (освобожденные от налогообложения)

Приложение к декларации «Сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет за .. календарный год и истекший календарный год (календарные годы)».

¹ Приложение № 4 к приказу МФ РФ от 28 декабря 2005 г.

Титульный лист, разделы 1.1 и 2.1 декларации представляют все налогоплательщики. Раздел 1.1 декларации включает в себя показатели сумм налога, подлежащих уплате в бюджет, по данным налогоплательщика с указанием кода бюджетной классификации РФ (КБК), на который подлежат зачислению суммы налога, рассчитанные в декларации. Кроме того, указывается идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) и код причины постановки на учет (КПП) по месту нахождения организации.

Таблица раздела 2.1 декларации имеет 6 граф: во 2-й графе дан перечень облагаемых объектов, в 3-й — код каждого объекта, в 5-й — ставка НДС, соответствующая объекту, а в 4-й и 6-й графах показывается налоговая база каждого объекта, определяемая в соответствии со статьями 154—157 НК, и сумма НДС по указанной ставке с учетом особенностей.

Таблица 5.1 Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (включенные из бюджета)¹

№ п/п	Налогооблагаемые объекты	Код ставки	Налоговая база	Ставка НДС	Сумма НДС
1	2	3	4	5	6
1	Реализация товаров (работ, услуг), а также передача имущественных прав по соответствующим ставкам налога — восток погашение дебиторской задолженности	010	18%		
1.1		020	18/180		
1.2		030	10/110		
1.3		070			
2	Реализация предприятий в составе имущественного комплекса	080			
3	Передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд	090	18		
		230	10		
4	Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления	240	18		
5	Сумма полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг)	120	18/118		
		130	10/110		

¹ В сокращении.

Продолжение табл. 5 1

№ п/п	Налогооблагаемые объекты	Код строки	Налоговая база	Ставка НДС	Сумма НДС
1	2	3	4	5	6
6	Суммы, связанные с расчетами по оплате облагаемых товаров	140 150	18/118 10/110		
7	Всего начислено (сумм величин графы 4 строки 010—060, 080—150, графы 6 строки 010—060, 080—150 раздела 2.1 декларации по НДС)	180			
(далее графы 4 и 5 отсутствуют)					
10	Сумма налога, предъявленная налогоплательщику и уплаченная им при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав	190	—	—	
11	Сумма налога, исчисленная налогоплательщиками при выполнении строительных-монтажных работ для собственного потребления и уплаченная в бюджет, подлежащая вычету	260	—	—	
16	Общая сумма НДС, принятая к вычету (сложить 190, 210, 220, 250—270, вычесть пункт 13)	280			
22	Общая сумма НДС исчисленная к уплате в бюджет за данный налоговый период (если разница сумм строк 290 и 310 раздела 2.1 декларации по НДС и суммы строк 300 и 320 раздела 2.1 декларации по НДС меньше 0	340			

Декларация по ставке 0 процентов включает в себя титульный лист и разделы:

1 Сумма налога, подлежащая возмещению в бюджет по данным налогоплательщика;

2 Расчет суммы налога по операциям при реализации товаров (работ, услуг), применение налоговой ставки 0 процентов по которым подтверждено;

3 Расчет суммы налога по операциям при реализации товаров (работ, услуг), применение налоговой ставки 0 процентов по которым не подтверждено;

4 Стоимость товаров (работ, услуг), по которым предполагается применение налоговой ставки 0 процентов.

Налог на прибыль организаций. Налогоплательщики независимо от того, являются ли они плательщиками налога на прибыль, по истечении каждого отчетного (первый квартал, полугодие и 9 месяцев) и налогового (календарный год) периодов обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и по месту нахождения каждого обособленного подразделения налоговую декларацию по налогу на прибыль.

По истечении каждого отчетного (налогового) периода, в котором они произвели выплаты налогоплательщику, налоговые агенты обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты.

По итогам отчетного периода налогоплательщики представляют налоговую декларацию в упрощенной форме — налоговые расчеты.

Некоммерческие организации, которые не платят налог на прибыль, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме по истечении налогового периода.

Налоговые расчеты по окончании отчетного периода представляются налогоплательщиками не позднее 28-го дня со дня окончания этого периода.

Налоговые декларации (налоговые расчеты) по итогам налогового периода (календарного года) представляются налогоплательщиками (налоговыми агентами) не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Организации, в структуру которых входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периода представляют в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям.

Новая форма налоговой декларации по налогу на прибыль утверждена приказом Минфина России от 7 февраля 2006 г. № 24н. Она включает:

- титульный лист (лист 01);
- листа 02 «Расчет налога организаций» с Приложением № 1 «Доходы от реализации и внереализационные доходы», Приложением № 2 «Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравненные к внереализационным расходам», Приложением № 3 «Расчет сумм расходов по операциям, финансовые результаты по которым учитываются при налогообложении прибыли в специальном порядке», Приложением № 4 «Расчет суммы убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу», Приложением № 5 «Расчет распределения авансовых платежей и налога на прибыль в бюджет субъекта РФ организаций, имеющих обособленные подразделения»;
- лист 03 «Расчет налога на прибыль, удерживаемого налоговым агентом»;
- лист 04 «Расчет налога на прибыль с доходов, исчисленного по ставкам, отличным от ставки, указанной в п. 1 ст. 284 НК», т.е. не по основной ставке 24%;
- лист 05 «Расчет налоговой базы по налогу на прибыль по операциям, финансовые результаты которых учитываются в особом порядке (за исключением отраженных в Приложении № 3 к листу 02);
- лист 06 «Доходы, расходы и налоговая база, полученная негосударственным пенсионным фондом от размещения пенсионных резервов»;
- лист 07 «Отчет о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования».

Организация обязательно должна представить титульный лист (лист 01), подраздел 1.1, лист 02 с Приложением № 1 и 2. Остальные части декларации в ее составе не представляются, если нет соответствующих операций.

В подразделе 1.1, лист 01, отражается общая сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика, а в подразделе 1.2, лист 01, — по данным налогового агента. Подраздел 1.3, лист 01, составляется, если организация рассчитывает налог на прибыль с полученных процентов по государственным и имущественным ценным бумагам и дивидендов.

В листе 02 декларации дается расчет налогов вместе с пятью приложениями

Единый социальный налог (ЕСН) — взнос. Налогоплательщики ЕСН представляют по налогу отчетность в налоговый орган по форме, утвержденной МФ РФ, которая включает:

1) налоговую декларацию, подаваемую не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Копию налоговой декларации с отметкой налогового органа или иным документом, подтверждающим представление декларации в налоговый орган, налогоплательщик не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляет в территориальный орган Пенсионного фонда РФ (ПФР)

Налоговые органы представляют в органы ПФР копии платежных поручений налогоплательщиков об уплате налога, а также иные сведения, необходимые для осуществления органам ПФР обязательного пенсионного страхования, включая сведения, составляющие налоговую тайну. Налогоплательщики — страхователи по обязательному пенсионному страхованию представляют в ПФР сведения и документы в соответствии с Федеральным законом «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» в отношении застрахованных лиц.

2) расчеты не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным периодом, по данным о суммах начисленных и уплаченных авансовых платежах, о суммах налогового вычета, которым воспользовался платательщик, а также о суммах фактически уплаченных страховых взносов за тот же период.

Ежеквартально не позднее 15 числа месяца, следующего за истекшим кварталом, налогоплательщики обязаны представлять в региональные отделения Фонда социального страхования РФ (ФСС РФ) сведения (отчеты) по форме, утвержденной ФСС РФ, об установленных суммах.

Приказом МФ РФ от 31 января 2006 г. № 19н утверждены новые формы налоговой декларации по ЕСН. Декларация включает титульный лист и разделы 1, 2 и 3.

В разделе 1 «Сумма налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды» указывается общая сумма ЕСН и суммы налога, уплаченные за каждый месяц. Эти суммы должны совпадать с данными по разделу 2: федеральному бюджету, ФСС, ФФОМС и ТФОМС России.

Раздел 2 «Расчет единого социального налога», в котором отражены показатели налоговой базы, общая исчисленная величина ЕСН, вычеты, льготы, расчеты на счет соистраха, которые рассредоточены по подразделам (табл. 5.2)

Таблица 5.2. Раздел 2. Расчет ЕСН¹

<i>Наименование показателя</i>	<i>Код строки</i>	<i>ФБ</i>	<i>ФСС</i>	<i>ФФОМС/ТФОМС</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Налоговая база за налоговый период, всего	0100			
в том числе последний квартал налогового периода	0110			
Из них: 1-й месяц	0120	х		х
2-й месяц	0130			
3-й месяц	0140			
Расходы, произведенные на цели гос. страхования, в том числе за последний квартал налогового периода, всего	0700 0710	х		
Из них 1-й месяц	0720	х		х
2-й месяц	0730			
3-й месяц	0740			
Возмещению исполнителем органом ФСС за налоговый период, всего	0800			
в том числе за последний квартал налогового периода	0810			
Из них 1-й месяц	0820			
2-й месяц	0830			
3-й месяц	0840			
Подлежит начислению в ФСС за налоговый период, всего (стр. 0600 – стр. 0710 + стр. 0800)	0900			
В том числе за последний квартал налогового периода (стр. 0920 + стр. 0930 + стр. 0940)	0910			
Из них 1-й месяц (стр. 0620 – стр. 0720 + стр. 0820)	0920			
2-й месяц (стр. 0630 – стр. 0730 + стр. 0830)	0930			
3-й месяц (стр. 0640 – стр. 0740 + стр. 0840)	0940			

Налоговая база отражает только доходы, выплачиваемые наемным работникам. Индивидуальные предприниматели и адвокаты свои доходы в декларации не показывают. База не включает суммы,

¹ В сокращении

не подлежащие обложению, и суммы, которые нельзя отнести к расходам при исчислении налога на прибыль.

Для определения общей суммы налога начисляют налог для каждого работника организации, затем их суммируют.

Налоговые льготы — это выплаты, которые освобождены от налога.

К расходам на цели социального страхования за счет ФСС относятся стоимость путевок (детских), больничные, пособия по беременности и родам и т.д.

К разделу 2 составляется две таблицы

2.1. «Распределение налоговой базы (строка 0100) и численности физических лиц по интервалам шкалы регрессии»;

2.2. «Сводные показатели за налоговый период для расчета ЕСН организациями, имеющими в своем составе обособленные подразделения, которые имеют особенности по уплате налога и представлению налоговой декларации».

Раздел 3 «Выплаты, начисленные налогоплательщиками в пользу физических лиц, являющихся инвалидами I, II или III групп, включаемые в раздел 2» Выплаты рассчитываются по каждому инвалиду.

Вопросы для самоконтроля

1. Каковы права и обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов)?
2. Кто такие налоговые агенты и каковы их обязанности?
3. Рассмотрите возникновение, изменение и прекращение обязанностей по уплате налогов.
4. Назовите формы изменения сроков уплаты налога (сбора).
5. Охарактеризуйте способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов (сборов).
6. Что такое зачет и возврат излишне оплаченных сумм налогов?
7. Раскройте понятие «налоговая отчетность»
8. Изложите содержание налоговой декларации
9. Что указывается в налоговой декларации по НДС?
10. Каковы особенности налоговой декларации по ЕСН?

Глава 6

Управление налоговой системой

6.1. Управление налогообложением

Управление налогообложением играет важную роль в проведении эффективной финансовой политики. От него зависит действенность финансовых рычагов по регулированию экономических процессов в условиях рыночной экономики.

Управление налогообложением — комплексное понятие, включающее, с одной стороны, *целенаправленную деятельность работников налогового и финансового аппаратов* (формы, методы, приемы) по управлению процессами формирования денежных фондов, образуемых главным образом за счет налогов, и контролю за этими процессами, с другой стороны, это *система органов, охватывающих налоговые органы*, возглавляемая Федеральной налоговой службой, федеральные и территориальные финансовые органы во главе с Министерством финансов по контролю и надзору в области финансов и сборов.

В соответствии со ст. 30 НК РФ налоговые органы как основное звено управления представляют собой единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов, сборов и иных обязательных платежей.

Налоговые органы осуществляют свои функции и взаимодействуют, помимо федеральных и территориальных органов, с Федеральной таможенной службой и ее территориальными подразделениями (таможенными органами), а также с органами внутренних дел.

Управление налогообложения охватывает в целом

- управление налоговыми отношениями в обществе;
- управление контролем за сбором налогов;
- управление финансово-налоговым аппаратом.

В процессе изменения экономической ситуации в стране управление налоговой системой постоянно модифицируется. В условиях государственной собственности, когда преобладали централизованные методы управления экономикой, налоговые формы изъятия доходов в бюджет не имели решающего значения. С переходом к рыночным отношениям управление налогообложением выдвигается

на передний план, поскольку налоги становятся важным рычагом регулирования социально-экономического развития страны, повышения эффективности хозяйствования.

Управление налогообложением направлено на решение общенациональных задач на макроуровне и специфических задач — на микроуровне.

К общенациональным задачам управления следует отнести:

- образование централизованных бюджетных и внебюджетных фондов путем мобилизации налоговых поступлений;
- установление оптимального соотношения налоговых ресурсов между звеньями бюджетной системы;
- составление общих планов и прогнозов поступления налогов с использованием данных учетной и статистической отчетности, а также информации для принятия решений.

Специфическими задачами управления можно считать:

- определение участия юридических и физических лиц в налоговых доходах бюджета (при этом не должно быть допущено их переобложение, чтобы не затруднить процесс производства и в то же время не нанести ущерб бюджету);
- разработку научно обоснованных ставок налогов, систем оценочных показателей налогооблагаемой базы;
- осуществление контроля за налоговыми поступлениями физических и юридических лиц, а также проведение жестких мер против лиц, уклоняющихся от уплаты налогов.

Одним из важных объектов управления налогообложением является *налоговое право*, т.е. совокупность законов, регулирующих налоговые отношения. Источником налогового права служат Конституции РФ, законы, а также другие нормативные акты, в которых определены виды налогов, порядок их взимания, права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых служб.

Хорошо известны негативные стороны действующего налогового законодательства: недостаточный уровень юридической проработки издаваемых нормативных актов; сложность, нечеткость, противоречивость нормативно-правового оформления содержания налоговой системы. Это серьезно затрудняет понимание налогового законодательства, а следовательно, и практическое его применение. Принятый Налоговый кодекс исправил некоторые негативные стороны налоговой системы, однако несовершенство нормотворческого процесса еще сохраняется.

6.2. Организационная система управления налогами

В России организация управления налогообложением включает общее и оперативное управление

Общее управление налогами возложено на высшие органы государственной власти — парламент, аппарат Президента, правительство. Именно они определяют основы налогообложения, разрабатывают налоговую политику. В соответствии с Конституцией РФ Федеральное Собрание РФ как законодательный орган рассматривает и принимает законы о налогах, сборах и обязательных платежах. Все законодательные проекты о введении или отмене налогов и сборов, освобождении от их уплаты на территории России вносятся в парламент при наличии заключения Правительства РФ.

С 1 января 2007 г. (по Федеральному закону от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ) законодательно закреплена позиция, по которой Правительство РФ имеет право издавать нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением (дополнение ст. 4 НК). Это положение создает более широкие возможности для оперативного правового регулирования налогообложением. Но одновременно исключено право Правительства РФ устанавливать ставки федеральных налогов и размеров взносов.

Оперативное управление — это комплекс действий, направленный на получение максимального эффекта при минимальных затратах и осуществляемый финансовым аппаратом. С его помощью государство руководит налогообложением во всех структурных подразделениях народного хозяйства.

В единую систему оперативного управления налогами входят:

- федеральный исполнительный орган по контролю и надзору в области налогов и сборов, т.е. Федеральная налоговая служба России (ФНС) и его территориальные органы, т.е. налоговые органы;
- Министерство финансов РФ, финансовые органы РФ и органов местного самоуправления;
- Федеральная таможенная служба с таможенными органами;
- органы внутренних дел.

Главные задачи налоговых органов РФ состоят в контроле¹:

¹ См. Закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ.

- за соблюдением законодательства о налогах и сборах;
- за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему РФ налогов и сборов;
- за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему РФ других обязательных платежей, установленных законодательством РФ (в случаях, предусмотренных законом РФ);
- за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции.

С 1 января 2007 г. налоговые органы начинают осуществлять валютный контроль.

В отличие от таможенных налоговые органы не собирают налоги, а лишь контролируют их уплату, имея широкие права и большие обязанности

В соответствии с НК (ст. 31) и Федеральным законом № 137-ФЗ налоговые органы *имеют право*:

- проводить в органах государственной власти и органах местного самоуправления, организациях, учреждениях РФ, иностранных граждан и лиц без гражданства налоговые проверки;
- проверять все документы (денежные документы, бухгалтерские книги, планы, сметы, декларации), связанные с исчислением и уплатой налогов, а также документов, связанных с исчислением и уплатой обязательных платежей, не являющихся налогами и сборами, пенями, штрафами;
- получать от налогоплательщика необходимые объяснения, справки, сведения по вопросам проверок, за исключением сведений, составляющих коммерческую тайну;
- бесплатно иметь необходимую информацию от государственных органов, предприятий, физических лиц;
- изымать по акту при проведении проверок у налогоплательщиков документы, свидетельствующие о сокрытии прибыли или других объектов обложения, если есть основания предполагать, что эти документы будут уничтожены или заменены;
- вызывать в налоговые органы налогоплательщиков в связи с проведением проверок;
- обследовать с соблюдением правил складские, торговые и иные помещения юридических лиц;
- приостанавливать операции предприятий, организаций и граждан по счетам в банках в случае непредоставления налоговым органам их должностными лицами документов, связанных с

исчислением и уплатой налогов, а также невыполнения требований налоговых органов по устранению выявленных нарушений;

- требовать от налогоплательщиков исправления выявленных налоговых нарушений и контролировать выполнение указанных требований,
- производить взимание недоимок, а также сумм штрафов и иных санкций, предусмотренных налоговым законодательством в бесспорном порядке;
- применять к налогоплательщикам финансовые санкции за нарушение налогового законодательства;
- возбуждать в установленном порядке ходатайство о запрещении заниматься предпринимательской деятельностью;
- предъявлять в суд или арбитражный суд иски о ликвидации организации любой организационно-правовой формы, о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или физического лица в качестве индивидуального предпринимателя, контролировать выполнение кредитными органами установленных НК обязанностей.

В обязанности налоговых органов входит:

- соблюдать законодательство о налогах и сборах;
- осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;
- вести в установленном порядке учет налогоплательщиков;
- платно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, представлять формы установленной отчетности и разъяснять порядок их заполнения, исчисления и уплаты налогов и сборов;
- соблюдать налоговую тайну;
- направлять налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа;
- предоставлять налогоплательщику, плательщику сборов и налоговому агенту по их запросам справки о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам на основании данных налогового органа в течение 5 дней со дня поступления письменного запроса;
- выдавать по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента копии решений, принятых налоговым органом в отношении этих субъектов;
- нести ответственность за убытки, причиненные налогоплательщику вследствие своих неправильных действий (реше-

ний) или бездействия при исполнении своих обязанностей; причиненные убытки возмещаются за счет федерального бюджета

В целом объем работы налоговых служб огромен, и он продолжает увеличиваться. Это объясняется расширением налогообложения, а также интенсивным ростом числа юридических лиц.

Должностные лица налоговых органов должны действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами и реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов

Кроме того, они обязаны корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям, иным участникам налоговых правоотношений, не унижать их честь и достоинство

Минфин России совместно с ФНС РФ разрабатывают предложения о налоговой политике государства, развитии налогового законодательства, совершенствовании налоговой системы. Они дают письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ. С 1 января 2007 г. полномочия Минфина РФ в этом вопросе сужаются — оно дает разъяснения только налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам. Кроме того, Минфин РФ утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговой декларации, обязательные для налогоплательщиков, а также порядок их заполнения

Органы исполнительной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления, уполномоченные в области финансов также дают письменные разъяснения по вопросам применения законодательства субъектов РФ и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о налогах и сборах

Таможенные органы России осуществляют взимание налогов и сборов, установленных налоговым законодательством, только при перемещении объектов налогов и сборов через таможенную границу страны. В соответствии с НК РФ и Таможенным кодексом РФ они пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов, если товар пересекает границу. Должностные лица несут те же обязанности, что и должностные лица налоговых органов, а также ряд других обязанностей

Участие органов внутренних дел происходит по запросу налоговых органов. При необходимости налоговые органы делают запрос органам внутренних дел на участие вместе с ними в выездных налоговых проверках. При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям

налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в 10-дневный срок со дня выявления этих обстоятельств направить материалы в уполномоченный орган для принятия по ним решения.

Органы внутренних дел несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщику вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, также несут ответственность должностные лица и другие работники при исполнении ими служебных обязанностей. Причиненные убытки при проведении мероприятий возмещаются за счет федерального бюджета

6.3. Налоговое планирование

Налоговое планирование — это определение сумм налогов и сборов на предстоящий год и (или) перспективу государством и хозяйствующими субъектами. Налоговое планирование определяется действующим налоговым законодательством и зависит от состава и структуры налоговой системы страны.

Цели и задачи налогового планирования на макро- и микроуровне так же различны, как противоположны интересы казны и налогоплательщика. Государство стремится получить как можно больше налоговых доходов для бюджета и внебюджетных фондов для осуществления общенациональных задач, в то время как каждое физическое и юридическое лицо — уменьшить свои налоговые обязательства.

Рассмотрим налоговое планирование отдельно на каждом уровне

Налоговое планирование на макроуровне. Субъект планирования — государство, регулирующее налоговые поступления путем установления элементов налога. Конкретными вопросами планирования в центре и на местах занимаются финансово-налоговые органы.

Налоговое планирование на макроуровне — это комплексный процесс определения общей суммы налоговых доходов бюджета и внебюджетных фондов разного уровня для выполнения экономических, политических и социальных задач государства.

Планирование налогов на макроуровне служит исходным положением для прогнозирования социально-экономического развития страны в целом, субъектов РФ и муниципальных образований, а также основой при составлении текущих и прогнозируемых бюджетов разного уровня. При этом оно исходит из общеэкономических показателей страны (ВВП, ВВП, НДС, доходности населения, инфляции, резервов, государственного долга, платежного

баланса). Именно эти показатели формируют налоговую базу и оклад налога в целом и конкретного налога.

Налоговое планирование начинается с разработки научно обоснованной концепции налогообложения, в соответствии с которой вносятся изменения в налоговую систему государства, ее состав и структуру, соответствующую экономическому развитию. Далее устанавливаются цели, которые стоят перед налогообложением, и методы их достижения. Все это тесно увязано с налоговой политикой, определяющей организационно-правовые принципы действующей системы налогообложения и методику исчисления конкретных налогов.

Важным моментом налогового планирования является разграничение налоговых полномочий и доходных источников между органами власти и органами управления разных уровней. Методы распределения налогов между бюджетами разных уровней устанавливаются в законодательном порядке.

При планировании налогов учитывают как объективные, так и субъективные факторы. К объективным факторам относятся предполагаемые изменения ВВП и НД, производство и объем реализации, развитие научно-технического прогресса, инфляция, количество населения и уровень его жизни. К субъективным — изменения потребности населения, хозяйствующих субъектов, государственных органов в сторону получения больших финансовых ресурсов.

Налоговое планирование на макроуровне решает следующие основные задачи:

- формирование налогового законодательства;
- построение действенной налоговой системы исходя из конкретной социально-экономической ситуации;
- определение объема и структуры государственных обязательных платежей;
- установление содержания объектов налогообложения и состава налоговой базы;
- разработка размера налоговых ставок и льгот, а также исполнение всех поставленных задач.

В зависимости от сроков, на которые составляются планы, налоговое планирование классифицируется на:

- текущее — оперативное и краткосрочное;
- перспективное (прогнозирование) — среднесрочное и долгосрочное.

Текущее планирование включает расчет конкретных сумм налогов, мобилизуемых на соответствующей территории государства за определенный период. Расчет каждого обязательного платежа проводится на основе макро- и социально-экономических показателей

Особое значение состоит в том, что оценка налоговых поступлений призвана обеспечить экономически обоснованные качественные параметры бюджетных показателей. Текущее планирование осуществляется финансовыми и налоговыми органами.

Оперативное налоговое планирование осуществляется на месяц или квартал, обеспечивая реальную оценку поступлений по каждому виду налогов на ближайшее время. При разработке планов всю информацию финансовые и налоговые органы извлекают из лицевых счетов, которые ведутся по всем налогоплательщикам. Лицевые счета открываются по действующему предприятию и индивидуальному предпринимателю с момента принятия их на налоговый учет, а также по каждому виду налогов отдельно. В лицевых счетах показывается все движение налоговых сумм за весь налоговый период.

Необходимые дополнительные сведения получают от различных ведомств (например, Федеральной службы государственной статистики).

Рассчитанная налогооблагаемая база с учетом положений Налогового кодекса и прогнозируемых налоговых ставок обеспечивает создание плана налоговых поступлений — документа, в котором указаны общие объемы каждого вида налогов, сборов и других обязательных платежей, а также сроки их поступлений, установленные плательщику. Данные за год определяются на основе отчетных данных (бухгалтерской отчетности предприятий, налоговых расчетов-деклараций) за 9 месяцев с учетом динамики и ожидаемых поступлений за IV квартал. На основе этих сведений составляется сводная таблица, в которую вносятся основные показатели финансово-хозяйственной деятельности предприятий (выручка от реализации продукции, работ, услуг, прибыль, фонд оплаты труда и т.п.). Таким образом устанавливается сумма налоговых поступлений отчетного года, которая служит основой для плана на предстоящий год. При этом учитываются возможности изменения налогового законодательства.

Следовательно, оперативное планирование подготавливает материал для осуществления краткосрочного налогового планирования.

Краткосрочное налоговое планирование предусматривает составление планов на год, осуществляется непосредственно Минфином России, основываясь на оперативном налоговом планировании.

В министерстве детально анализируют данные о поступлении налогов в целом и по каждому виду за истекший период и разрабатывают проект плана на предстоящий год. При этом учитываются

изменения и дополнения действующего налогового законодательства, регулирующие налоговую систему в целом и по отдельным видам налогов, которые им предложены: после серьезной оценки состояния налогообложения за текущий год с учетом социально-экономических факторов

Показатели краткосрочного налогового плана включаются в доходную часть бюджета и утверждаются на предстоящий год.

Оперативное и краткосрочное планирование тесно связаны и являются составными частями единого текущего налогового планирования, которое в целом решает тактические задачи. Эти тактические задачи создают основу для разработки стратегии налогового планирования, определяющей перспективное налоговое планирование.

Перспективное (среднесрочное и долгосрочное) налоговое планирование — это составление планов на длительный период (3—5 лет — среднесрочные и свыше 5 лет — долгосрочные или планы-прогнозы). В отличие от текущего налогового планирования здесь не проводится детализация по видам налогов, в охватывается вся совокупность налогообложения.

Это планирование базируется на основных макро- и социально-экономических показателях развития национальной экономики:

- валовом внутреннем продукте, который определяет общий размер налогооблагаемой базы, так как является источником всех налоговых платежей;
- валовом национальном продукте, создающем представление о том, какая часть налоговых доходов обращается за счет деятельности национального капитала
- национальном доходе, отражающем возможные налоговые поступления в форме прямых налогов;
- чистом национальном продукте, формирующем доходы населения и обеспечивающем выяснения суммы важных налоговых поступлений — косвенных налогов;
- личных доходах населения, расходующего средства на личное потребление и сбережение, при этом определяют возможную сумму налоговых поступлений за счет налогов на доходы физических лиц;
- платежном балансе, показывающем соотношение платежей и поступлений между странами и обеспечивающем расчет суммы таможенных пошлин;
- численности населения, обосновывающей прогнозируемый объем налоговых поступлений как прямых налогов на физических лиц, так и косвенных налогов.

Эти показатели дают возможность сделать прогноз налоговых сумм как в целом, так и по отдельным видам налогов

При составлении среднесрочных и долгосрочных планов регионов, городов и т.д. принимается во внимание.

- оценка доходности собственности, ресурсная база, техническое состояние фонда основных средств, экспортно-импортные операции, качество производственной и социальной инфраструктуры, т.е. экономико-социальное состояние территории,
- объем налоговых поступлений на перспективу с учетом темпов экономического роста;
- прогнозирование данных бюджета, уровня инфляции, индексации цен

Планы расчетов налогов взаимно увязываются между собой, чтобы один расчет вытекал из другого. Кроме того, они сопоставляются с фактическими поступлениями в отчетном и плановом периодах.

Планирование налогов на федеральном, региональном и местном уровнях осуществляется на основе общеэкономических методов, анализе, корреляции, ранжировании и др.

Среднесрочное налоговое планирование сегодня имеет практическое значение, поскольку принято решение составлять федеральный бюджет России на три года (2008—2010)

Налоговое планирование активно участвует в выработке налоговой и бюджетной политики государства, обеспечивает выявление и мобилизацию имеющихся в экономике резервов, поскольку, совершенствуя налоговое законодательство, создает условия для роста ВВП и НДС.

В целом процесс планирования налоговых поступлений — достаточно сложная работа, требующая глубокого знания происходящих в хозяйстве социально-экономических процессов, анализа тенденций их развития, знания налогового и иного законодательства, а также освоения автоматизированных систем управления. Только тогда возможна разработка планов с высокой степенью надежности

Налоговое планирование на микроуровне. Субъектами планирования являются юридические лица, которые могут оказать воздействие на некоторые элементы налогов (например, на налогооблагаемую базу) с целью регулирования своих корпоративных или индивидуальных фискальных обязательств.

Налоговое планирование на микроуровне — это целенаправленные правовые действия налогоплательщика, направленные на минимизацию налоговых платежей. Для налогоплательщика налоговое планирование является частью его финансово-хозяйственной деятельности на текущий период и перспективу

При налоговом планировании учитываются

- полное и правильное применение всех налоговых законов;
- понимание финансовой и инвестиционной политики государства;
- выбор наиболее приемлемой формы налогообложения,
- использование всех предоставленных законодательством льгот, освобождений;
- грамотное и безупречное ведение бухгалтерского учета.

Цель налогового планирования на этом уровне — обеспечить стабильность финансово-хозяйственной деятельности предпринимателей в рамках стратегического и текущего планирования. Необходимость такого планирования обусловлена требованиями рыночной конкуренции.

Налоговое планирование важно для организации-налогоплательщика при разработке его инвестиционной и научно-технической политики, изменении ассортимента продукции, замены рынка, разработке учетной политики.

В основе налогового планирования лежат

- стремление хозяйствующего субъекта к сбережению доходов, сокращению расходов, увеличению прибыли;
- желание хозяйствующего субъекта расширить производственную и коммерческую деятельность без привлечения внешних источников финансирования;
- учет требований рыночной конкуренции.

Кроме того, государство заинтересовано в предоставлении определенных преимуществ налогоплательщиком в целях стимулирования определенных отраслей, сфер производства, групп налогоплательщиков.

Налоговое планирование на микроуровне осуществляется предпринимателем в четыре этапа.

Первый этап. Выбирается вид предпринимательской деятельности, ее организационно-правовая форма, которая имеет более благоприятный налоговый режим.

Второй этап. Решается вопрос о месте нахождения предприятия и его структурных подразделений, причем расположение предполагает не только льготное налогообложение, но и беспроцентный перевод доходов, лучшие условия получения налогового кредита и т.д.

Третий этап — основной. Изучаются возможности максимального использования налоговых льгот, снижения объемов налоговых платежей, выгодные с налоговой точки зрения условия заключения сделки, условия привлечения финансовых ресурсов, применения ускоренной амортизации и др.

Четвертый этап. Анализируются возможности размещения финансовых средств и активов предприятия.

В зависимости от длительности периода и характера решаемых задач различают стратегическое и тактическое планирование. *Стратегическое налоговое планирование* — это разработка долгосрочного курса на снижение налоговых расходов, решение масштабных задач первого, второго и четвертого этапов. *Тактическое налоговое планирование* должно решать текущие задачи третьего этапа. Чем устойчивее и стабильнее экономическое развитие и налогообложение в стране, тем точнее исполнение наличных показателей плана.

Налоговое планирование предприятия, направленное на минимизацию налогов, нельзя путать с уклонением от уплаты налогов — умышленным незаконным сокращением налогообложения.

Из уклонения от уплаты налога выделяют обход налога — случаи, когда налогоплательщик по закону освобожден от налогообложения либо когда объект не подлежит налогообложению.

6.4. Налоговый контроль

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в форме.

- налоговых проверок;
- получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сбора, связанных с исчислением и уплатой налогов и сборов;
- проверки данных учета и отчетности;
- осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода;
- других.

Таможенные органы и органы государственных внебюджетных фондов в пределах своей компетенции осуществляют налоговый контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Налоговые органы, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов и органы внутренних дел информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушении налогового законодательства и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках.

В процессе проведения налогового контроля проверяется, встал ли налогоплательщик на учет в налоговых органах по месту нахождения организации, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего ему имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению. Налоговым кодексом РФ установлено, что организации и индивидуальные предприниматели обязаны встать на учет независимо от того, должны ли они платить налог и сбор.

Постановка на учет организаций или индивидуальных предпринимателей в налоговом органе по месту нахождения или месту жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся в едином государственном реестре юридических лиц или едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей в порядке, установленном Правительством РФ.

Заявление о постановке на учет организации или физического лица, осуществляющего деятельность без образования юридического лица, подается в налоговый орган по месту нахождения или по месту жительства.

Постановка на учет в налоговых органах физических лиц, не относящихся к индивидуальным предпринимателям, осуществляется налоговым органом по месту жительства физических лиц.

Форма заявления о постановке на учет устанавливается Минфином РФ. При подаче заявления организацией и индивидуальными предпринимателями одновременно с заявлением о постановке на учет представляются заверенные в установленном порядке копии свидетельства о регистрации, учредительных и иных документов или копии лицензий на право занятия частной практикой для индивидуальных предпринимателей.

Налоговый орган обязан осуществить постановку налогоплательщика на учет в течение 5 дней со дня подачи всех необходимых документов и выдать в тот же срок свидетельство по установленной форме.

При смене места нахождения или места жительства налогоплательщик подает в свой налоговый орган заявление о таком изменении, и налоговый орган снимает его с учета.

Постановка на учет и снятие с учета осуществляются бесплатно.

Каждому налогоплательщику присваивается по всем видам налогов и сборов идентификационный номер, который и указывается налогоплательщиком во всех документах (декларации, отчетах, заявлениях и т.п.), подаваемых в налоговый орган.

Налоговые органы проводят два вида проверок: камеральные и выездные.

Проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за уже проверенный налоговый период запрещается. Повторная выездная проверка в порядке контроля за деятельностью налогового органа возможна по решению вышестоящих налоговых органов на основе мотивированного постановления этого органа.

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 налогоплательщиков. Такая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответ-

ствии с их служебными обязанностями. Длительность проверки — 3 месяца со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и других документов, необходимых для расчета налогов.

При выявлении ошибок в заполнении документов или противоречий между сведениями в представленных документах для исчисления налогов извещается налогоплательщик, которому предлагается внести необходимые исправления в установленный срок. Если по результатам камеральной проверки выявлены недоплаты по налогам, то налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени.

По результатам проверки составляется акт проверяющими в течение 10 дней в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах.

Выездная налоговая проверка проводится в помещении налогоплательщика Законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ предусмотрено, что с 1 января 2007 г. возможно проведение выездной проверки по месту нахождения налогового органа, если налогоплательщик не может предоставить помещение проверяющим. Она осуществляется на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. Такая проверка в отношении одного налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) проводится по одному или нескольким налогам.

Налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные проверки, за исключением случаев принятия руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, решения о необходимости проведения проверок сверх установленных.

Повторная проверка проводится по двум основаниям:

- в порядке контроля вышестоящим налоговым органом за деятельностью нижестоящего органа, проводившего проверку;
- при представлении налогоплательщиком уточненной декларации с меньшей суммой налога, чем в первоначальной, по решению руководителя налогового органа, проводившего ранее проверку.

С 1 января 2007 г. установлено три срока выездных проверок:

- основная — не более 2 месяцев;
- продленная — до 4 месяцев;
- исключительная — до 6 месяцев.

Проверкой охватываются филиалы и представительства налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) независимо от проведения проверок самого налогоплательщика.

В процессе выездной проверки должностные лица могут проводить.

- инвентаризацию имущества налогоплательщика,
- осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых для извлечения дохода,
- экспертизу и т.д.

Если у должностных лиц, осуществляющих проверку, имеются основания полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушения, могут быть уничтожены, скрыты, изменены налогоплательщиком, производится выемка этих документов. Эти документы заносятся в акт, который составляется по результатам проверки.

Для дачи показаний в качестве свидетеля может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. В необходимых случаях для участия в проведении проверки на договорной основе привлекают специалиста, не заинтересованного в исходе дела.

В зависимости от предусмотренных вопросов различают проверки.

- *комплексные* — на правильность исчисления и уплаты всех налогов данным предприятием;
- *тематические* по трем направлениям:

1) проверки конкретного налога;

2) проверки одного показателя по расчету какого-либо налога (например, льгота по НДС);

3) проверки отражения в учете исчисления налогов с однотипных хозяйственных операций (например, переоценка основных фондов).

По результатам выездной налоговой проверки в срок, не позднее двух месяцев после окончания проверки, уполномоченными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки, подписанный руководителем проверяемой организации или индивидуальным предпринимателем.

В акте налоговой проверки следует обязательно указать.

- документально подтвержденные факты налоговых правонарушений;
- содержание проверки со ссылкой на бухгалтерские документы (с обязательным указанием бухгалтерских проводок по счетам и регистрам бухучета);
- выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи Налогового кодекса, где указана ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

Формы и требования к составлению акта налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области и сборов. Акт налого-

вой проверки вручается руководителю организации — налогоплательщику или индивидуальному предпринимателю под расписку.

В случае несогласия с фактами и выводами, изложенными в акте проверки, налогоплательщик в двухнедельный срок после получения акта представляет в налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражение по акту.

Руководитель налогового органа не более чем в течение 14 дней рассматривает акт проверки и материалы, представленные налогоплательщиком. По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (его заместитель) налогового органа выносит решение. На основании вынесенного решения налогоплательщик при совершении налогового правонарушения привлекается к ответственности. Последнему направляется требование об уплате недоимки по налогу и пени.

После вынесения решения и привлечения налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения налоговый орган обращается с исковым заявлением в суд о взыскании с лица налоговой санкции, установленной НК РФ.

Исковое заявление о взыскании налоговых санкций с организации или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, — в суд общей юрисдикции.

Исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций осуществляется в порядке, установленном законодательством об исполнительном производстве РФ.

6.5. Задачи банков, финансово-бухгалтерских и аудиторских служб в области соблюдения налогового законодательства

Банки и другие кредитные учреждения несут обязанность в области налогового законодательства в соответствии со ст. 60 НК РФ.

При открытии счета предприятию или физическому лицу, осуществляющему предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, банки обязаны проверить свидетельство о постановке на учет в налоговом органе. В пятидневный срок банк сообщает в этот налоговый орган об открытии или закрытии налогоплательщику счета и представляет справки об этом.

Непредставление банками по запросу налоговых органов справок по операциям и счетам организаций или граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в установленный срок влечет за собой штрафные санкции.

Налогоплательщик или налоговый агент передает в банк платежное поручение на перечисление налоговых платежей в бюджет. Кредитное учреждение в целях удовлетворения всех предъявленных клиенту требований проводит списание денежных средств с его счета в порядке очередности, установленном п. 2 ст. 855 ГК РФ.

Поручение на перечисление налога исполняется банком в течение операционного дня, следующего за днем получения такого поручения, причем плата за обслуживание таких операций не предусматривается. При наличии денежных средств на счете налогоплательщика или налогового агента банки не имеют права задерживать исполнение поручений на перечисление налогов.

В случае неисполнения (задержки исполнения) по вине банков платежных поручений налогоплательщиков по перечислению налогов в бюджет и внебюджетные фонды с учреждений банков взимается пеня с неуплаченной суммы за каждый день просрочки и платежа¹. Неоднократное нарушение указанных обязательств в течение одного календарного года является основанием для обращения налогового органа в Банк России с ходатайством об аннулировании лицензии на осуществление банковской деятельности.

На предприятиях и в учреждениях налоговая работа возложена на финансово-бухгалтерскую службу, за которую отвечает руководитель юридического лица.

Финансово-бухгалтерские службы обязаны:

- своевременно и правильно рассчитывать налоговые суммы, взимаемые с юридических лиц, а также сумму подоходного налога с физических лиц, работающих на данном предприятии, учреждении;
- своевременно перечислять удержанные суммы в бюджет. До наступления срока платежа налога юридическое лицо должно сдать в банк платежное поручение на перечисление налогов в бюджет и во внебюджетные фонды;
- представлять налоговым органам сведения, необходимые для исчисления, удержания и приема налогов. В случае непредставления, несвоевременного представления, или представления в неполном объеме предприятиями необходимых сведений налоговым органам, или представления искаженных фактов руководители привлекаются к административной ответственности (штрафные санкции).

Финансово-бухгалтерский аппарат юридического лица испытывает большие трудности при исчислении налоговых сумм из-за сложности налогового законодательства, постоянных его измене-

¹ В размере 1/150 ставки рефинансирования Банка России, но не более 0,2% за каждый день просрочки

ний, несвоевременного получения налоговой информации, а также в результате недостаточной квалификации работников сферы налогообложения

Аудиторская деятельность также связана с налоговыми отношениями. Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ¹. Аудиторская деятельность (аудит) в России представляет собой предпринимательскую деятельность по осуществлению проверки бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей

В отличие от ревизии и контроля аудит обеспечивает не только проверку достоверности показателей, но и разработку предложений по оптимизации расходов и увеличению прибыли. По существу, аудит — это своеобразная экспертиза бизнеса

Помимо проверок аудиторская деятельность включает *оказание* различного рода услуг: ведение и восстановление учета, консультации по вопросам ведения учета, налогообложения, обучение и др.

В России проводится работа по аттестации и лицензированию аудиторской деятельности, осуществляемой по установленным государством правилам. Предпринята попытка создания института аудита в России. Только в 1987 г. была создана первая хозрасчетная фирма АО «Инаудит», занимающаяся аудиторскими проверками, консультированием совместных предприятий по налогообложению и другими вопросами. В настоящее время созданы и успешно функционируют более трех тысяч аудиторских фирм. Кроме аудиторских фирм аудитом занимаются и частнопрактикующие аудиторы-предприниматели

Различают внутренний и внешний аудит. Преобладает внешний аудит, цель и основные задачи которого изложены во Временных правилах аудиторской деятельности в РФ и российских правилах (стандартах) аудиторской деятельности.

Главная цель внешнего аудита — дать объективные, реальные и точные сведения об аудируемом объекте

Особенности ведения аудиторской деятельности:

- независимость и объективность при проведении проверок; независимость обусловлена тем, что аудитор не является сотрудником государственного органа и не подчинен контрольно-ревизионным органам, объективность обеспечивается профессиональной подготовленностью аудитора, большим практическим опытом;

¹ См. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г.

- конфиденциальность; аудитор не представляет никакому органу информацию о хозяйственной деятельности проверяемого им объекта;
- профессионализм и компетентность; аудитор должен иметь высокую квалификацию;
- применение методов статистики и экономического анализа, что позволяет осуществлять проверки на высоконаучном уровне;
- применение новых информационных технологий;
- ответственность аудитора за последствия его рекомендаций и заключений.

Внешний аудит проводится на договорной основе аудиторскими фирмами или индивидуальными аудиторами в целях объективной оценки достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Внутренний аудит — независимая деятельность организаций по проверке и оценке работы в интересах руководителей. Его цель — помочь сотрудникам организаций эффективно выполнять свои функции. Он проводится аудиторами, работающими непосредственно в данной фирме.

Внутренний аудит может быть добровольным (инициативным), по решению руководства предприятия или обязательным, если его проведение обусловлено прямым указанием в федеральном законе или постановлении Правительства РФ.

6.6. Налоговый аудит в системе налоговых органов Российской Федерации

Налоговый аудит — это новое направление деятельности налоговых органов России, возникшее с 1 января 2006 г. Приказом Федеральной налоговой службы от 9 февраля 2006 г. № САЭ-3-08/84 утверждено Положение об Управлении налогового аудита ФНС России.

Основная задача, возложенная на подразделения налогового аудита, связана с осуществлением процедур досудебного урегулирования налоговых споров. В соответствии с письмом ФНС России «О подразделениях налогового аудита» от 28 февраля 2006 г. № САЭ-6-08/207 определены функции отделов налогового аудита. Согласно п. 4 этого письма не допускается возложение функций по проведению мероприятий налогового контроля на подразделения налогового аудита.

Управление налогового аудита Федеральной налоговой службы осуществляет следующие основные задачи:

1) рассмотрение налоговых споров между налоговыми органами Российской Федерации и налогоплательщиками, заявлений и жалоб физических и юридических лиц на действия или бездействие налоговых органов Российской Федерации (должностных лиц налоговых органов), а также на акты ненормативного характера налоговых органов, связанные с применением законодательства о налогах и сборах, либо иные акты законодательства, контроль за исполнением которых возложен на Налоговую службу (рассмотрение налоговых споров во внесудебном порядке);

2) рассмотрение возражений (разногласий) налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов) по актам повторных выездных налоговых проверок, назначенных и проведенных ФНС России;

3) координацию работы по рассмотрению возражений (разногласий) налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов) на акты налоговых органов и по рассмотрению налоговых споров во внесудебном порядке в налоговых органах.

В управлениях ФНС России по субъектам РФ подразделения налогового аудита выполняют следующие задачи:

1) рассмотрение жалоб физических и юридических лиц на акты нижестоящих налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц в связи с осуществлением налоговыми органами полномочий, установленных федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента или Правительства РФ, по результатам рассмотрения которых выносятся решения;

2) подготовку по запросу ФНС России заключений по жалобам,

3) рассмотрение в соответствии со ст. 101 Налогового кодекса РФ возражений (разногласий) налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов) по актам повторных выездных налоговых проверок, назначенных и проведенных управлением ФНС России по субъекту РФ, по результатам рассмотрения которых подготавливается экспертное заключение об обоснованности (необоснованности) доводов налогоплательщика.

В межрегиональных инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам подразделения налогового аудита выполняют следующие задачи:

1) подготовку по запросу ФНС России заключений по жалобам;

2) рассмотрение в соответствии со ст. 101 НК РФ возражений (разногласий) налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов) по актам повторных выездных налоговых проверок, назначенных и проведенных межрегиональной инспекцией ФНС

России по крупнейшим налогоплательщикам, по результатам рассмотрения которых подготавливается экспертное заключение об обоснованности (необоснованности) доводов налогоплательщика.

В инспекциях ФНС России по районам, районам в городах, городах без районного деления, инспекциях ФНС России межрайонного уровня выполняются задачи:

1) подготовка по запросу Управления ФНС России по субъекту Российской Федерации заключений по жалобам,

2) рассмотрение в соответствии со ст. 101 НК РФ возражений (разногласий) налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов) по актам повторных выездных налоговых проверок, назначенных и проведенных данной инспекцией ФНС России, по результатам рассмотрения которых подготавливается экспертное заключение об обоснованности (необоснованности) доводов налогоплательщика.

Вопросы для самоконтроля

1. Что такое управление налогообложением?
2. Рассмотрите организационную систему управления налогами.
3. Чем различаются налоговое планирование на макро- и микро-уровне?
4. Какие вы знаете формы налогового контроля?
5. Охарактеризуйте выездную налоговую проверку.
6. Каковы функции налогового аудита в системе налоговых органов РФ?
7. Имеют ли подразделения налогового аудита право проводить налоговый контроль?

Раздел III

Федеральные налоги Российской Федерации

- Глава 7. Налог на прибыль организаций
- Глава 8. Налог на добавленную стоимость
- Глава 9. Акцизы
- Глава 10. Налог на доходы физических лиц
- Глава 11. Таможенная пошлина и таможенные сборы
- Глава 12. Платежи за пользование природными ресурсами
- Глава 13. Единый социальный налог
- Глава 14. Государственная пошлина

Глава 7

Налог на прибыль организаций

7.1. Общая характеристика

Налог на прибыль организаций был введен Законом РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27 декабря 1991 г № 2116-1. Ставка налога на прибыль организаций была установлена в размере 32%, а ставка налога для бирж и брокерских контор, а также предприятий — по прибыли от посреднических операций и сделок — в размере 45%.

Важной особенностью российского налога на прибыль организаций было ограничение на включение в состав затрат многих видов расходов, как текущих, так и капитальных, в результате чего происходило обложение налогом части затрат предприятия. Нормы амортизации, с одной стороны, были весьма низкими, с другой стороны, разрешалось начисление амортизации на все элементы капитала без учета их фактического возраста, что увеличивало размеры амортизационных отчислений. Наиболее существенным ограничением в 1992—1995 гг была регламентация затрат на оплату труда, не облагаемых налогом на прибыль организаций. Кроме того, постоянно изменялся состав и порядок предоставления налоговых льгот, а также налоговые ставки, что не позволяло налогоплательщикам осуществлять долгосрочное налоговое планирование и приводило к занижению реальных показателей финансово-хозяйственной деятельности.

С 1 января 2002 г. гл. 25 Налогового кодекса РФ введен новый порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, снижена основная налоговая ставка, отменены налоговые льготы и введены правила определения доходов и расходов, налоговой базы (табл. 7.1). Однако положения гл. 25 не остаются неизменными, что свидетельствует о том, что требуется установить оптимальный порядок налогообложения прибыли, который не только позволит увеличить поступления налога в бюджетную систему России, но и приведет к повышению экономической активности организации-налогоплательщиков.

Таблица 7.1 Налог на прибыль организаций

	Налогоплательщики налога на прибыль		
	Российские организации	Иностранные организации, действующие в РФ	
Объект налогообложения — прибыль, полученная налогоплательщиком	Полученные доходы, уменьшенные на сумму произведенных расходов	Полученные через постоянное представительство доходы, уменьшенные на сумму произведенных этими представительствами расходов	Доходы, полученные от источников в РФ (налог исчисляет и уплачивает в бюджет налоговый агент в течение 3 дней после перечисления дохода)
Налоговая база — фактическое выражение прибыли	Если применяются разные налоговые ставки, налогоплательщик должен вести раздельный учет Доходы и расходы налогоплательщика учитываются в денежной форме. Если доходы получены в натуральной форме, они учитываются при определении налоговой базы исходя из цены сделки с учетом положений ст. 40 НК РФ		
Налоговые ставки*	14% По ставке 0% облагается прибыль ЦБ РФ, полученная от осуществления деятельности, связанной с выполнением специальных функций	24%	По ставке 10% облагаются доходы от использования, содержания или сдачи в аренду (фрхта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок По ставке 20% облагаются прочие доходы

* Не рассматриваются налоговые ставки, установленные для налогообложения дивидендов и доходов, полученных от иностранных источников, вкладами, облигациями, сертификатами.

Сумма налога на прибыль организаций зачисляется в федеральный бюджет, кроме того случая, когда применяется ставка 24%. При этом сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 6,5%, зачисляется в федеральный бюджет.

В бюджеты субъектов РФ зачисляется сумма налога, исчисленная по налоговой ставке 17,5%, однако законами субъектов РФ она может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков, но не более чем на 4%. Пониженная ставка также может устанавливаться для организаций — резидентов особой экономической зоны: от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, при условии раздельного учета доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, и доходов (расходов), полученных (понесенных) при осуществлении деятельности за пределами территории особой экономической зоны. При этом размер ставки также не может быть ниже 13,5%.

Налоговый кодекс РФ определяет особенности определения налоговой базы у некоторых категорий налогоплательщиков, к которым относятся: банки, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг. Кроме того, установлен особый порядок определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, а также по доходам, полученным от долевого участия в других организациях. Отдельно рассматриваются особенности определения налоговой базы налогоплательщиками, осуществляющими деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, участниками договора доверительного управления имуществом и простого товарищества, лицами, получающими доходы при передаче имущества в уставный (складочный) капитал (фонд, имущество фонда) и при уступке права требования.

Налоговые ставки, которые применяются при налогообложении отдельных видов доходов, приведены в табл. 7.2.

Таблица 7.2 **Налоговые ставки при налогообложении дивидендов и доходов, полученных от операций с отдельными видами долговых обязательств**

Виды доходов	Ставка налога, %
Доходы в виде процентов: • от государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20.01.1997 включительно • от облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего СССР и внутреннего и внешнего валютного долга России	0
Доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным: • до 01.01.2007 • после 01.01.2007	9 15
Доходы учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием • до 01.01. 2007 • после 01.01.2007	9 15
• доходы в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 01.01.2007	9
Доходы в виде процентов по другим государственным и муниципальным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов	15
Дивиденды, полученные от российских организаций российскими гражданами и физическими лицами — налоговыми резидентами РФ	9
Дивиденды, полученные: • от российских организаций иностранными организациями • российскими организациями от иностранных организаций	15

По доходам, выплачиваемым налогоплательщикам в виде дивидендов, а также процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, налог удерживается при выплате дохода и перечисляется в бюджет налоговым агентом, осуществившим выплату, в течение 10 дней со дня выплаты дохода.

7.2. Порядок определения доходов и расходов

При расчете налоговой базы важную роль играет правильное определение налогоплательщиком доходов и расходов.

Доходы. Доходы можно классифицировать следующим образом:

- от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- внереализационные,
- не учитываемые при определении налоговой базы.

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав) — НДС и акцизы.

Доходы определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета.

Доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Внереализационными доходами признаются те доходы, которые не относятся к доходам от реализации. В Налоговом кодексе РФ на 2007 г. содержится 22 вида внереализационных доходов, в частности:

- в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса проважи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Банком России на дату перехода права собственности на иностранную валюту,
- в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;
- от сдачи имущества в аренду (субаренду), если они не относятся к доходам от реализации;
- в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам,
- в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях:

- в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств,
- в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации.

Доходов, не учитываемых при определении налоговой базы, в перечне НК РФ на 2007 г. содержится 33 вида и, кроме того, целевые поступления (кроме поступлений в виде подакцизных товаров) из бюджета бюджетополучателям и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению.

В частности, в налоговую базу не включаются доходы.

- в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;
- в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;
- в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований;
- в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно: от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей (передающей) стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей (получающей) организации, или от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) этого физического лица.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам,

- в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования при условии ведении раздельного

учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования.

- в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором.

Расходы. Расходы, понесенные (осуществленные) налогоплательщиком, можно классифицировать следующим образом:

- связанные с производством и реализацией;
- внереализационные;
- не учитываемые в целях налогообложения

Для признания расходов необходимо, чтобы выполнялись три условия.

1. Расходы должны быть экономически обоснованными, т.е. расходами признаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

2. Расходы должны быть документально подтверждены, т.е. расходами признаются затраты:

- подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ;
- оформленные документами в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы;
- оформленные документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором)

3. Расходы должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В расходы, *связанные с производством и реализацией*, включаются материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы.

1. К материальным расходам, в частности, относятся следующие затраты налогоплательщика.

- на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);
- на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотр-

ренных законодательством РФ, и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;

- на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;
- на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика

Стоимость материально-производственных запасов, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета НДС и акцизов), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Сумма материальных расходов текущего месяца уменьшается на стоимость остатков материально-производственных запасов, переданных в производство, но не использованных в производстве на конец месяца.

При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов.

- по стоимости единицы запасов;
- по средней стоимости;
- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО)

2. В расходы на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законода-

тельства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами, в том числе:

- суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда;
- начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;
- денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с российским трудовым законодательством;
- суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования;
- расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями

3. Суммы начисленной амортизации. Амортизируемое имущество — имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб. Однако не все имущество амортизируется: это зависит от его вида (например, не подлежит амортизации земля) и от особенностей использования (например, основные средства, переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев).

К амортизируемому имуществу относятся также нематериальные активы — приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев)

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение ко-

торого объект служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации. Например, в первую группу относится все недолговечное имущество (срок полезного использования от 1 года до 2 лет включительно), в третью группу — имущество со сроком полезного использования свыше 3 до 5 лет включительно (в том числе компьютерная техника), в восьмую группу — имущество со сроком полезного использования свыше 20 до 25 лет включительно, в десятую группу — имущество, если срок полезного использования превышает 30 лет.

С 1 января 2006 г. возможно применение *амортизационной премии*. Налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

Налогоплательщики могут начислять амортизацию, используя линейный и нелинейный методы; нелинейный не используется для начисления амортизации по зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в 8-ю — 10-ю амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов (табл. 7.3). Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, и производится ежемесячно.

Таблица 7.3. Метод начисления амортизации

<i>Линейный</i>	<i>Нелинейный</i>
$A = HA \cdot PC$	$A = HA \cdot OC$
$HA = (1/n) \cdot 100, \%$	$HA = (2/n) \cdot 100, \%$
	Когда OC достигнет 20% PC , со следующего месяца $A = (1/n) \cdot BC$
<p>HA — норма амортизации; PC — первоначальная стоимость объекта амортизируемого имущества; OC — остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества; A — сумма начисленной амортизации за месяц; n — срок полезного использования, мес; m — число месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования; BC — базовая стоимость для дальнейших расчетов (зафиксированная остаточная стоимость).</p>	

В некоторых случаях устанавливаются повышающие или понижающие коэффициенты к основной норме амортизации.

1 Коэффициент не выше 2:

- если амортизируемые основные средства используются для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности;
- если амортизируемые основные средства принадлежат сельскохозяйственным организациям промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты);
- если амортизируемые основные средства принадлежат организациям, имеющим статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны.

2 Коэффициент не выше 3:

- если амортизируемые основные средства являются предметом лизинга, кроме основных средств, относящихся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в случае, если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом

3 Коэффициент, равный 0,5:

- по легковым автомобилям, имеющим первоначальную стоимость более 300 тыс. руб.;
- по пассажирским микроавтобусам, имеющим первоначальную стоимость более 400 тыс. руб.

4 К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся:

- суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);
- арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество, а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг;
- командировочные и представительские расходы;
- расходы на юридические и информационные услуги;
- расходы на консультационные, аудиторские и иные аналогичные услуги;
- другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией

В состав *внереализационных расходов*, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производ-

ством и (или) реализацией. В 2007 г. в НК РФ выделяются различные виды внереализационных расходов, в том числе:

- на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу);
- в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю, установленного Банком России;
- в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях;
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- в виде сумм налогов, относящихся к поставленным материально-производственным запасам, работам, услугам, если кредиторская задолженность (обязательства перед кредиторами) по такой поставке списана в отчетном периоде в соответствующем порядке;
- на услуги банков;
- в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок.

Кроме того, к внереализационным расходам приравниваются убытки, понесенные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде, суммы безнадежных долгов, в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва.

Расходы, не учитываемые в целях налогообложения. В 2007 г. Налоговый кодекс РФ устанавливает «открытый» перечень расходов, которые не снижают налоговую базу. Если расходы нельзя отнести к расходам, связанным с производством и реализацией или ко внереализационным расходам, они не учитываются при определении налоговой базы, например.

- в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения;
- в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым российским законодательством предоставлено право наложения указанных санкций;
- по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества, а также расходов, осуществленных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств;
- в виде процентов, начисленных налогоплательщиком-заемщиком кредитору сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения;
- в виде имущества, работ, услуг, имущественных прав, переданных в порядке предварительной оплаты налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;
- в виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено настоящим Кодексом;
- на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов);
- в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений;
- в виде сумм материальной помощи работникам (в том числе для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности),
- на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу, и на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников.

Некоторые расходы учитываются при определении налоговой базы только в установленных Кодексом пределах (табл. 7.4).

Таблица 7.4. Расходы, уменьшаемые в целях налогообложения прибыли

<i>Виды расходов</i>	<i>Пределы уменьшения расходов</i>
Потери от недостачи и (или) порчи при кражах и транспортировке материально-производственных запасов	Нормы естественной убыли, установленные Правительством РФ
Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов	Нормы, установленные Правительством РФ
Плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление	Утвержденные тарифы
Сумма платежей (взносов) работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников	12% суммы расходов на оплату труда
Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников	3% суммы расходов на оплату труда
Взносы по договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты застрахованным работником трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей	10 000 руб. в год на одного застрахованного работника
Представительские расходы	4% суммы расходов на оплату труда
Расходы на рекламу, кроме расходов на рекламные мероприятия через СМИ и телекоммуникационные сети, расходов на световую и иную наружную рекламу, расходов на участие в выставках, ярмарках, экспозициях	1% выручки от реализации
Расходы на создание резерва по сомнительным долгам	10% выручки от реализации

7.3. Методы определения доходов и расходов

Доходы и расходы для целей налогообложения прибыли могут быть определены двумя методами: кассовым и методом начисления.

Кассовый метод могут использовать организации (кроме банков), если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета НДС не превысила 1 млн руб. за каждый квартал. Порядок определения доходов и расходов приведен в табл. 7.5

Таблица 7.5. Порядок определения доходов
и расходов кассовым методом

Дата получения дохода*	День поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом
Дата осуществления расхода в том числе:	<p>День оплаты товара (работ, услуг и (или) имущественных прав), когда прекращается встречное обязательство налогоплательщика-приобретателя перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг, передачей имущественных прав)</p> <p>Учитываются в составе расходов после их фактической оплаты</p> <p>Учитываются в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период</p> <p>Учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности — в момент такого погашения</p>
<ul style="list-style-type: none"> • расходы на уплату налогов и сборов • амортизация (только по оплаченному имуществу) • материальные расходы* • расходы на оплату труда • оплата процентов за пользование заемными средствами и оплата услуг третьих лиц 	

* Расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство.

При использовании *метода начисления* доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав. Если доходы относятся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов (табл. 7.6)

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, для целей налогообложения пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Банком России на дату признания соответствующего дохода (расхода).

Таблица 7.6 Порядок освидетельствования доходов при использовании метода вычисления

<i>Вид</i>	<i>Дата признания</i>
Доходы от реализации	Дата реализации тов. тов (работ, услуг, имущественных прав)
Доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг)	Дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг)
Доходы в виде • дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций • безвозмездно полученных денежных средств	Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика
Доходы • от сдачи имущества в аренду • в виде лицензионных платежей (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности	Дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода
Доходы в виде • штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств • сумм возмещения убытков (ущерба)	Дата вступления в законную силу решения суда
Доходы • в виде сумм восстановленных резервов и иных аналогичных доходов • от доверительного управления имуществом	Последний день отчетного (налогового) периода
Доходы прошлых лет	Дата выявления дохода
Доходы в виде положительной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте	Дата признания права собственности на иностранную валюту при совершении операции с иностранной валютой, в также последнее число текущего месяца

Расходы признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты (табл. 7.7). Если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Таблица 7.7. Порядок определения расходов при использовании метода начисления

Вид	Дата признания
Осуществление расходов в части сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги)	Дата передачи в производство сырья и материалов
Оказание услуг (работ) производственного характера	Дата подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи услуг (работ)
Амортизация	Ежемесячно исходя из суммы начисленной амортизации
Расходы на оплату труда	Ежемесячно исходя из суммы начисленных расходов на оплату труда
Расходы на ремонт основных средств	В том отчетном периоде, в котором они были осуществлены
Расходы по обязательному и добровольному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению)	В отчетном (налоговом) периоде, в котором в соответствии с условиями договора налогоплательщиком были перечислены (выданы из кассы) денежные средства на оплату страховых (пенсионных) взносов
Расходы в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам), сборов и иных обязательных платежей	Дата начисления налогов (сборов)
Расходы в виде сумм начислений в резервы	Дата начисления
Расходы в виде <ul style="list-style-type: none"> • сумм комиссионных сборов • оплаты сторонним организациям за работы (услуги) • арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество 	Дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последнее число отчетного (налогового) периода
Расходы в виде <ul style="list-style-type: none"> • сумм выплаченных подъемных • компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов 	Дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы) налогоплательщика
Расходы на командировки, на содержание служебного транспорта, представительские	Дата утверждения авансового отчета
Расходы в виде <ul style="list-style-type: none"> • сумм штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств • сумм возмещения убытков (ущерба) 	Дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда

Налоговым периодом по налогу признается календарный год, отчетными периодами — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Если налогоплательщики исчисляют ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, отчетными периодами признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода (если исчисление не производит налоговый агент) налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа (табл. 7.8).

Таблица 7.8 Порядок исчисления и сроки уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль

Период	Исчислительная налоговая база	Исчисленные авансовые платежи	
		исходя из фактической прибыли	исходя из прибыли последнего квартала
1-й квартал	$P_3 \cdot HC$	$P_3 \cdot HC - AP_{3-1}$	AP_{3-1}
2-й квартал	$P_6 \cdot HC - AP_1$	$P_6 \cdot HC - AP_{6-1}$	$1/3 \cdot AP_3$
3-й квартал	$P_9 \cdot HC - AP_6$	$P_9 \cdot HC - AP_{9-1}$	$1/3 \cdot (AP_6 - AP_3)$
4-й квартал	$P_{12} \cdot HC - AP_9$	$P_{12} \cdot HC - AP_{12-1}$	$1/3 \cdot (AP_9 - AP_6)$
Срок уплаты АП	Не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем окончания отчетного периода		Не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода
Срок подачи налоговой декларации	По окончании отчетного периода — не позднее 28 календарных дней со дня окончания отчетного периода		
По окончании налогового периода уплачивается налог, в котором декларация подается не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.			

Примечание: HC — налоговая ставка;

P_3 — прибыль, полученная за 1-й квартал;

P_6 — прибыль, полученная за полугодие;

P_9 — прибыль, полученная за 9 месяцев;

P_{12} — прибыль за год;

AP_3 — авансовые платежи за первый квартал;

AP_6 — авансовые платежи за полугодие;

AP_9 — авансовые платежи за 9 месяцев;

P_n — прибыль, исчисленная с начала года нарастающим итогом со окончания месяца;

AP_{n-1} — авансовые платежи, ранее начисленные и уплаченные в бюджет;

$AP_{\text{предыдущий}}$ — единовременный авансовый платеж, подлежащий уплате в первом квартале предыдущего налогового периода.

Ежеквартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачивают бюджетные учреждения, иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство, некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг), участники простых товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах, инвесторы соглашений о разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных соглашений, выгодоприобретатели по договорам доверительного управления, организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в среднем 3 млн руб. за каждый квартал.

Перенос убытков на будущее. Налогоплательщики, понесшие убыток (убытки) в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее). Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета.

7.4. Налоговый учет

Налоговый учет — это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспе-

чения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т.е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета. Однако в 2002 г. была подготовлена система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами гл. 25 НК РФ. МНС России были разработаны регистры, которые могли использоваться при ведении налогового учета.

Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства о налогах и сборах, применяемых методов учета, а также при осуществлении новых видов деятельности. Решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сборах — не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства.

Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков) подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Подтверждением данных налогового учета являются:

- первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- аналитические регистры налогового учета;
- расчет налоговой базы.

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие рек-

визиты, наименование регистра, период (дату) составления; измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении; наименование хозяйственных операций; подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров

Содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную действующим законодательством.

Аналитические регистры налогового учета — это формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями НК РФ, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

Данные налогового учета учитываются в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения. Формирование данных налогового учета требует непрерывности отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения (в том числе операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах либо переносятся на ряд лет).

Аналитические регистры налогового учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы. Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. Исправление ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

Вопросы для самоконтроля

1. Каковы особенности налогообложения прибыли российских и иностранных организаций?
2. Какие налоговые ставки установлены при налогообложении дивидендов?
3. Какие доходы относятся к внереализационным?
4. В чем разница при начислении амортизации линейным и нелинейным методом?
5. Каковы, на ваш взгляд, преимущества и недостатки применения кассового метода определения доходов и расходов?
6. Каков порядок определения налоговой базы по данным налогового учета?

Глава 8

Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость был предложен в 1954 г. французским экономистом *М. Лоре*. В Западной Европе он действует с конца 1960-х годов. Тогда его ввели Германия, Дания, Франция, Швеция, Нидерланды, а в начале 1970-х — Бельгия, Англия, Италия, Люксембург, Норвегия. Широкому распространению НДС способствовал ряд решений ЕЭС (Европейского экономического сообщества), которые утвердили НДС в качестве основного косвенного налога для стран — членов ЕЭС. Одним из необходимых условий вступления в эту влиятельную европейскую организацию является наличие в стране-претенденте функционирующей системы НДС. Под функционирующей системой НДС понимают не только наличие законодательной базы по данному налогу, но и ее качество. Законодательство по НДС должно иметь систему вычетов, механизм возмещения налога и право на освобождение от его уплаты для определенных категорий налогоплательщиков.

НДС занимает значительное место в системе доходов развитых стран. На его долю приходится в среднем около 14% налоговых поступлений, а среди косвенных налогов его доля составляет от 30 до 50% всех косвенных налогов. Основными причинами роста популярности НДС стали:

- возможность вступления в ЕЭС,
- стремление увеличить государственные доходы за счет налогов на потребление;
- возможность увеличить поступления в бюджет страны, которая у НДС выше, чем у других налогов,
- возможность оперативно проводить налоговые операции с помощью технических средств и определенной системы документооборота;
- высокая степень нейтральности налога

Вместе с тем от введения НДС воздержались такие страны, как США, Япония, Австралия. По мнению экспертов этих стран, НДС приводит к росту цен на товары, работы и услуги на всех стадиях продвижения товаров до конечного потребителя, что вызывает дополнительную инфляцию и снижение совокупного спроса, а эти факторы сдерживают экономическое развитие.

Налог на добавленную стоимость относится к группе налогов на потребление. В Российской Федерации он был введен в действие с 1 января 1992 г. в ходе проведения налоговой реформы. Налог на добавленную стоимость является регулирующим федеральным налогом. Пропорции распределения НДС по уровням бюджетной системы устанавливаются ежегодно Федеральным законом о федеральном бюджете. В разные годы в федеральный бюджет поступало от 75 до 85% собираемого НДС. С 2001 г. этот налог полностью поступает в федеральный бюджет.

НДС — это стабильный и регулярный источник доходов; кроме того, уклониться от его уплаты сложно для плательщика.

Чрезвычайно велико фискальное значение НДС, поскольку он стабильно занимает первое место в налоговых доходах федерального бюджета.

С 1 января 2001 г. элементы налогообложения по налогу на добавленную стоимость установлены в гл. 21 второй части Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщиками НДС являются организации, индивидуальные предприниматели и лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, которые определяются в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Налогоплательщики, за исключением иностранных организаций, подлежат обязательной постановке на учет в налоговом органе. В течение трех дней с момента представления деклараций по НДС налогоплательщикам выдаются свидетельства о постановке на учет в налоговом органе по установленным формам.

Иностранные организации имеют право встать на учет в качестве плательщиков НДС по месту нахождения своих обособленных представительств. Иностранные организации, имеющие обособленные подразделения, платят налог по месту одного из них. Об этом уведомляются все налоговые инспекции, в которых подразделения состоят на учете. Если иностранная организация не воспользовалась своим правом постановки на учет, то российские организации и индивидуальные предприниматели (вне зависимости от того, являются ли они плательщиками НДС) при взаимоотношениях с такой иностранной организацией должны выполнить обязанности налогового агента по исчислению и уплате НДС. Налоговую базу они определяют как стоимость товаров (работ, услуг) без НДС.

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от обязанностей налогоплательщика при малых объемах выручки. Освобождение выдается на 12 календарных меся-

цев в случае, когда за три последовательных месяца сумма выручки (т.е. выручки от всей деятельности, как облагаемой, так и необлагаемой НДС) этих организаций и индивидуальных предпринимателей без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн руб. Это освобождение не дается при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также организациям и индивидуальным предпринимателям, реализующим в эти месяцы подакцизные товары.

В Налоговом кодексе РФ предусмотрен уведомительный порядок получения освобождения от обязанностей налогоплательщика НДС. Не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого налогоплательщик претендует на получение права на освобождение, он обязан представить в налоговый орган уведомление об использовании такого права. К уведомлению прилагаются все необходимые документы, подтверждающие обоснованность права налогоплательщика на освобождение от уплаты НДС:

- выписка из бухгалтерского баланса, подтверждающая сумму выручки от реализации товаров (работ, услуг);
- выписка из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций (для индивидуальных предпринимателей);
- выписка из книги продаж;
- копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Уведомление и подтверждающие документы можно направить по почте заказным письмом. В этом случае днем их представления будет считаться шестой день со дня направления заказного письма.

Если в течение периода освобождения выручка от реализации товаров (работ, услуг) превысила ограничения, ставшие основанием для получения права на освобождение от уплаты НДС, либо произошла реализация подакцизных товаров, то с 1 числа месяца, в котором наблюдалось подобное превышение, до окончания периода освобождения организация или индивидуальный предприниматель утрачивает право на освобождение.

Утрата права на освобождение автоматически влечет за собой возникновение налоговых обязательств. С первого числа месяца, в котором произошла утрата права на освобождение, НДС должен быть восстановлен и уплачен в бюджет либо за счет средств покупателей, если они согласились произвести доплату налога, либо за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль, либо за счет иных собственных средств.

Если по истечении 12 месяцев налогоплательщик не потерял право на освобождение, то в налоговый орган следует представить те же документы, что и тогда, когда он начал пользоваться освобождением (только уже за 12 месяцев). Дополнительно необходимо

представить уведомление о продлении срока освобождения или об отказе использования права на освобождение. В том случае, если налогоплательщик до 20-го числа 13-го месяца с начала пользования освобождением не представил все эти документы, сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет с взысканием соответствующих сумм налоговых санкций и пеней. То же самое произойдет при сдаче налогоплательщиком документов, которые содержат недостоверные сведения, а также если налоговый орган установит, что тот, потеряв право на освобождение, тем не менее продолжает им пользоваться.

Объектом налогообложения признаются следующие операции.

1. Реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполнения работ, оказания услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. При реализации товаров (работ, услуг) налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ услуг) без учета НДС. При реализации подакцизных товаров в налоговую базу следует включать сумму акциза. При товарообменных операциях, при реализации на безвозмездной основе и при передаче товаров при оплате труда налоговая база в стоимостном выражении рассчитывается аналогично. В налоговую базу включается частичная оплата в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг (за исключением частичной оплаты в счет поставок на экспорт до момента подачи документов). В этом случае в налоговую базу следует включать сумму налога. Если длительность производственного цикла составляет свыше 6 месяцев, то налогоплательщик вправе определять налоговую базу только на дату отгрузки.

Имеются особенности в определении налоговой базы при реализации имущества, сельскохозяйственной продукции, закупленной у физических лиц, при договорах финансирования под уступку денежного требования или уступки требования (цессии), при комиссионных, агентских и поручительских договорах, при транспортных перевозках и реализации услуг международной связи, а также при продаже предприятия в целом как имущественного комплекса.

Так, для налогоплательщиков, осуществляющих предпринимательскую деятельность в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров, налоговая база определяется как сумма дохода, полученного ими в виде вознаграждений при исполнении этих договоров. При осуществлении перевозок пассажиров, багажа, грузов или почты железнодоро-

рожным, автомобильным, воздушным, морским или речным транспортом налоговая база определяется как стоимость перевозки без учета НДС

2. Передача на территории Российской Федерации 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. К таким операциям относятся, например, содержание объектов здравоохранения, домов престарелых и инвалидов, объектов культуры и спорта, оздоровительных лагерей, работы по благоустройству городов и поселков, содержание учебных заведений и профессионально-технических училищ, состоящих на балансе организации. При передаче налогоплательщиком товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, налоговая база определяется по ценам реализации идентичных или однородных товаров (работ, услуг), действующих в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии — исходя из рыночных цен без учета НДС, но с включением акцизов.

К идентичным относят товары, одинаковые во всех отношениях с оцениваемыми, включая физические характеристики, качество и репутацию на рынке, производителя и страну происхождения.

Однородными считаются товары, не являющиеся одинаковыми во всех отношениях, но имеющие сходные характеристики, состоящие из схожих компонентов, что позволяет им выполнять те же функции и быть взаимозаменяемыми. Для однородных товаров идентифицируют страну происхождения, производителя, качество, наличие товарного знака и репутацию на рынке

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение. Налоговая база определяется в последний день каждого налогового периода

Строительно-монтажные работы, выполненные индивидуальными предпринимателями на объектах, предназначенных для своего личного потребления, не являются объектом обложения НДС

Ввоз товара на таможенную территорию Российской Федерации. При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в налоговую базу следует включать таможенную стоимость ввозимых товаров, таможенную пошлину и акциза по подакцизным товарам

В целях налогообложения НДС в налоговую базу включаются:

- суммы финансовой помощи или иные доходы, связанные с оплатой за реализованные товары (работы, услуги), средства, полученные на пополнение фондов специального назначения;
- проценты по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы услуги) векселям и облигациям, дисконт по товарному кредиту в части, превышающей ставку рефинансирования Центрального банка РФ;
- суммы страховых выплат по договорам страхования риска, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения

При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг) рассчитывается исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате как в денежной, так и в натуральной форме, включая оплату ценными бумагами

Момент определения налоговой базы считается по наиболее ранней из двух дат: день отгрузки или день оплаты в счет будущих поставок. При этом под оплатой товаров понимается прекращение встречного обязательства товароприобретателя перед налогоплательщиком

Ставки налога на добавленную стоимость. При применении налогоплательщиком разных налоговых ставок налоговая база устанавливается отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок налоговая база рассчитывается суммарно по всем видам операций.

Применяются три ставки НДС.

По ставке 0% облагаются налогом товары, вывезенные в таможенном режиме экспорта, а также работы и услуги, непосредственно связанные с экспортом и импортом товаров. К таким работам (услугам) относятся сопровождение, транспортировка, погрузка и перегрузка экспортируемых или импортируемых товаров. Также облагаются этим налогом услуги по перевозке багажа и пассажиров, если пункт назначения или отправления пассажиров и багажа расположены за пределами территории России. Аналогично облагается НДС реализация припасов, вывезенных с территории России в таможенном режиме перемещения припасов. Припасами являются топливо и горюче-смазочные материалы, необходимые для эксплуатации воздушных и морских судов, а также судов смешанного (река—море) плавания. Работы или услуги по перевозке товаров, выполняемые российскими железнодорожными перевозчиками, облагаются НДС по ставке 0% только при вывозе товаров за пределы территории России.

Ставка 0% установлена на реализацию работ, выполняемых в космическом пространстве, на реализацию драгоценных металлов из лома и отходов Государственному (и фондам субъектов РФ) фонду драгоценных металлов и драгоценных камней и банкам, и на взаимных условиях при поставке товаров для официального пользования иностранными дипломатическими представительствами, или для личного пользования дипломатического, или для административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей, при выполнении российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ и услуг по экспортным операциям.

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

По ставке 10% облагается НДС реализация продовольственных товаров и товаров для детей по наименованиям, изложенным в ст. 164 НК РФ.

В перечень продовольственных товаров, по которым применяется ставка НДС в размере 10%, входят

- скот и птица в живом весе;
- мясо и мясopодукты (с исключениями),
- молоко и молокопродукты;
- яйцо и яйцопродукты;
- масло растительное;
- маргарин,
- сахар, включая сахар-сырец;
- соль,
- зерно, комбикорма, кормовые смеси, зерновые отходы;
- маслосемена и продукты их переработки (шрот, жмых),
- хлеб и хлебобулочные изделия (включая слобные, сухарные и бараночные изделия);
- крупа;
- мука;
- макаронные изделия;
- рыба живая (за исключением некоторых видов ценных пород);
- продукты детского и диабетического питания;
- овощи (включая картофель);
- море- и рыбопродукты (за исключением деликатесных).

Перечень товаров для детей, по которым применяется ставка НДС в размере 10% включает

- трикотажные изделия для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп;
- обувь (за исключением спортивной);
- кровати детские;
- матраши детские;
- коляски;
- тетради школьные;
- игрушки;
- пластилин;
- пеналы;
- счетные палочки;
- счета школьные;
- дневники школьные;
- тетради для рисования;
- альбомы для рисования;
- альбомы для черчения;
- папки для тетрадей;
- обложки для учебников, дневников, тетрадей;
- кассы цифр и букв;
- подгузники.

Кроме того, по ставке 10% облагается НДС реализация

- периодических печатных издания 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);
- книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера;
- лекарственных средств, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления;
- изделий меллининского назначения

По ставке 18% облагается НДС реализация в остальных случаях.

При получении оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг, 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 (если оно приобретено на стороне и учтено с НДС), а также при удержании налога налоговыми агентами исполь-

зуют расчетный метод определения НДС. Ставка налога определяется как процентное отношение налоговой ставки (10 или 18%) к налоговой базе, которая принимается за 100 и увеличивается на размер налоговой ставки (10 : 110 = 100%, 18 : 118 = 100%)

Статьей 149 НК РФ определено большое количество операций, освобождаемых от налогообложения НДС

Налоговые вычеты При исчислении НДС, подлежащего внесению в бюджет, следует учитывать налоговые вычеты. Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на суммы налога, предъявленные ему и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации для осуществления производственной деятельности. Также к уменьшению следует принимать суммы налога по товарам, приобретенным для перепродажи, налога, уплаченного налоговыми агентами, налога с сумм авансовых платежей и др.

Для получения налогового вычета необходимо, чтобы одновременно выполнялись три условия:

- товары, работы и услуги должны приобретаться для операций, облагаемых НДС или для перепродажи;
- они должны быть приняты на учет;
- необходимо наличие счета-фактуры.

По итогам за налоговый период может сложиться ситуация, когда сумма налоговых вычетов превысит сумму налога, подлежащего уплате в бюджет. В этом случае налогоплательщик может воспользоваться правом на возмещение налога

Возмещение осуществляется в течение трех месяцев с момента окончания камеральной проверки. Налоговый орган обязан принять решение о возмещении НДС в течение 7 рабочих дней после ее окончания.

Действующее законодательство предусматривает возможность включения НДС в стоимость товаров (работ, услуг), если эти товары (работы, услуги) приобретаются или ввозятся.

- для использования в операциях, не подлежащих налогообложению;
- для использования в операциях, если местом реализации не признается территория РФ;
- для производства и реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не являются объектом налогообложения;
- лицами, которые не являются плательщиками НДС либо пользуются правом на освобождение от обязанностей налогоплательщика НДС.

Налоговый учет. В ходе хозяйственной деятельности может возникнуть ситуация, когда сырье, материалы, основные средства и нематериальные активы используются одновременно в производстве как облагаемой, так и не облагаемой НДС продукции. В этом случае необходимо вести раздельный учет по облагаемым и не облагаемым НДС операциям. При отсутствии раздельного учета налогоплательщик не может сумму входного НДС ни принять к вычету, ни включить в расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, т.е. налог придется заплатить из собственных средств. Суммы НДС, принимаемые к вычету и относимые на расходы организаций, рассчитываются по пропорции. Чтобы ее определить, нужно стоимость отгруженных товаров, реализация которых облагается НДС, разделить на общую стоимость отгруженных за налоговый период товаров.

Плательщики налога должны выделять сумму налога на добавленную стоимость отдельной строкой во всех расчетных документах с 1 января 1997 г. в соответствии с Указом Президента РФ «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению платежной и расчетной дисциплины» от 8 мая 1996 г. № 685 при совершении операций по реализации товаров, работ и услуг все плательщики налога на добавленную стоимость обязаны составлять счета-фактуры. В настоящее время порядок заполнения счетов-фактур установлен ст. 169 НК РФ. Счета-фактуры представляют собой важный формальный документ, служащий основанием для принятия предъявленных сумм НДС к вычету или возмещению. В настоящее время порядок учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость установлен постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914. При реализации товаров за наличный расчет организациями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, оказывающими платные услуги непосредственно населению, счет-фактуру заменяет кассовый чек или иной документ установленной формы.

Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации, либо индивидуальным предпринимателем. Кроме того, подписать этот документ могут и другие уполномоченные лица. Для этого необходимо издать приказ по организации или выдать доверенность на право подписи от имени организации. Если обязательства выражены в иностранной валюте, суммы, указанные в счете-фактуре, могут быть выражены в иностранной валюте.

Налоговый период (в том числе для налоговых агентов) по НДС составляет либо один месяц, либо один квартал. Налоговый период

в один квартал устанавливается для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки без учета НДС, не превышающими 2 млн руб. С 1 января 2008 г. налоговый период для всех налогоплательщиков и налоговых агентов будет равен одному кварталу.

Уплата налога проводится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. При этом налогоплательщик обязан представить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию.

Вопросы для самоконтроля

1. Чем вызвано введение НДС в России?
2. При каких условиях предоставляется право на освобождение от исполнения обязанности налогоплательщика по исчислению и уплате НДС?
3. Реализации каких товаров облагается по ставке 0%?
4. Реализации каких товаров облагается по ставке 10%?
5. Сколько объектов обложения предусмотрено по НДС?
6. Кто является налогоплательщиком НДС?
7. Когда налогоплательщик получает право на возмещение НДС?
8. В чем заключается роль счетов-фактур?
9. При каких условиях предоставляется налоговый вычет по НДС?
10. В каких случаях НДС учитывается в стоимости приобретаемых товаров?

Глава 9

Акцизы

Акцизы представляют собой один из видов налогов на потребление, которые включаются в цену товаров. Как источник доходов государственного бюджета России акцизы возникли в X—XI вв., когда акцизному обложению впервые стала подвергаться реализация спиртных напитков. На протяжении последующих столетий взимание акцизов с крепких напитков в России получило широкое распространение. В 1817 г. взимание акцизов со спиртного было упорядочено принятием устава о питейном сборе, который определял акцизы с водки и пива и устанавливал объемы объектов обложения акцизами. В 1838 г. в перечень подакцизных товаров включили табак, а с 1886 г. надзор за плантациями табака, контроль за его хранением и продажей был возложен на акцизное ведомство. В 1848 г. в России был впервые введен акциз на сички, а с 1887 г. под акцизное обложение попали нефтяные масла.

Значение акцизов в доходах государства неуклонно возрастало, и к началу XX в. они обеспечивали около 70% всех бюджетных доходов. ими облагалась реализация предметов первой необходимости (соль, сахар, чай, спички и т.д.) и товаров массового потребления (спиртные напитки, табачные изделия, солод).

После Октябрьской революции рост натурализации количественных отношений привел к резкому снижению акцизного обложения. В конце 1918 г. вместо ранее действующих акцизов ввели прямые начисления к ценам товаров, а в феврале 1920 г. взимание акцизов было приостановлено. В период нэпа акцизное обложение восстановили, а доходы из этого источника в отдельные годы достигали 20% всех налоговых доходов государственного бюджета. С укреплением планового хозяйства и административных рычагов воздействия на экономическую деятельность роль акцизов неуклонно снижалась, в конце 1929 г. их объединили с промысловым налогом по текстильным товарам и спирту. Налоговая реформа 1930 г. полностью ликвидировала акцизное обложение. В начале 1990-х годов в связи с происшедшими в России политико-экономическими преобразованиями вновь возникла потребность в акцизах как источнике доходов государственного бюджета. В настоящее время акцизы устанавливаются, как правило, на высокорентабельные товары для изъятия в доход государства полученной производителями сверхприбыли.

С 1 января 2001 г. элементы налогообложения по акцизам установлены в гл. 22 Налогового кодекса РФ

Плательщиками акцизов являются организации и индивидуальные предприниматели, производящие и реализующие подакцизные товары. Плательщиками акцизов также признаются лица, перемещающие подакцизные товары через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ. Плательщиками акцизов являются также лица, занимающиеся реализацией произведенных ими подакцизных нефтепродуктов.

Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате акцизов по месту своего нахождения.

Налогоплательщики — участники договора о совместной деятельности без образования юридического лица, который предусматривает совершение операций, подлежащих налогообложению, несут солидарную ответственность по уплате акцизов. Обязанности по исчислению и уплате акцизов возлагаются либо на участника, ведущего дела простого товарищества, либо на иного участника, которого самостоятельно определяют стороны данного договора. Это лицо имеет все права и исполняет все обязанности налогоплательщика

Подакцизными товарами признаются:

- спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного,
- спиртосодержащая продукция с объемной долей этилового спирта более 9%,
- алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки и другая пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%);
- пиво;
- табачная продукция;
- автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.);
- автомобильный бензин;
- дизельное топливо;
- моторные масла для дизельных и карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- прямоточный бензин

Лекарственные средства и препараты, лечебно-профилактические средства, содержащие спирт, не признаются объектом налогообложения, если они внесены в Государственный реестр лекарст-

венных средств и изделий медицинского назначения либо изготовлены аптечными учреждениями и разлиты в емкости в соответствии с требованиями государственных стандартов лекарственных средств. Не облагаются акцизами препараты ветеринарного назначения, внесенные в Государственный реестр ветеринарных препаратов и разлитые в емкости не более 100 мл.

Основными объектами налогообложения признаются операции по реализации на территории России произведенной подакцизной продукции ее производителями, в том числе передача прав собственности и ее использование при натуральной оплате, ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию России, а также ряд иных операций по передаче, продаже и использованию для собственных нужд подакцизных товаров. Объект налогообложения по нефтепродуктам возникает при их оприходовании.

К производству подакцизных товаров приравнивается их розлив, а также любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации, в результате которого получается подакцизный товар.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизных товаров в зависимости от применяемых в отношении этих товаров и сырья налоговых ставок. *Налоговые ставки* установлены ст. 193 Налогового кодекса РФ по каждому виду подакцизного товара, преимущественно в рублях и копейках за единицу измерения (специфические ставки).

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах и (или) в рублях и копейках за единицу измерения)
1	2
Этиловый спирт из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья)	19 руб. 50 коп. за 1 литр безводного спирта этилового
Алкогольная продукция с объемной долей спирта этилового свыше 25% (за исключением вин) и спиртосодержащая продукция	146 руб. 00 коп. за 1 литр безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9 и до 25% включительно (за исключением вин)	108 руб. 00 коп. за 1 литр безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей спирта этилового до 9% включительно (за исключением вин)	76 руб. 00 коп. за 1 литр безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах

Продолжение таблицы

<i>Виды подакцизных товаров</i>	<i>Норматив ставок (в процентах и (или) в рублях и копейках за единицу измерения)</i>
1	2
Вина (за исключением натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих)	95 руб. 00 коп. за 1 литр безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах
Вина натуральные (за исключением шампанских, игристых, газированных, шипучих)	2 руб. 20 коп. за 1 литр
Вина шампанские, игристые, газированные, шипучие	10 руб. 50 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового до 0,5% включительно	0 руб. 00 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 0,5 и до 8,6% включительно	1 руб. 75 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 8,6%	6 руб. 28 коп. за 1 литр
Табак трубочный	620 руб. 00 коп. за 1 кг
Табак курительный, за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной прокушки	254 руб. 00 коп. за 1 кг
Сигары	15 руб. 00 коп. за 1 штуку
Сигариллы	170 руб. 00 коп. за 1000 штук
Сигареты с фильтром	65 руб. 00 коп. за 1000 штук + + 8%, но не менее 20% отпусковой цены* (от суммы, полученной в результате сложения таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины)
Сигареты без фильтра, папиросы	28 руб. 00 коп. за 1000 штук + + 8%, но не менее 20% отпусковой цены* (от суммы, полученной в результате сложения таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины)

Окончание табл.

<i>Виды подакцизных товаров</i>	<i>Налоговая ставка (в процентах и (или) в рублях и копейках за единицу измерения)</i>
1	2
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.) включительно	0 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.) включительно	15 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.), мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.)	153 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Бензин автомобильный с октановым числом до «80» включительно	2657 руб. 00 коп. за 1 тонну
Бензин автомобильный с иными октановыми числами	3629 руб. 00 коп. за 1 тонну
Дизельное топливо	1080 руб. 00 коп. за 1 тонну
Масло для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	2951 руб. 00 коп. за 1 тонну
Прямогонный бензин	2657 руб. 00 коп. за 1 тонну

*Отпускной ценой признается стоимость реализованных (переданных) сигарет, папирос, исчисленная исходя из цен, определяемых с учетом положений ст. 40 настоящего Кодекса, без учета акциза и налога на добавленную стоимость.

При реализации или передаче произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров, в отношении которых установлены специфические ставки (в твердой сумме к физической характеристике объекта), налоговая база определяется как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении. Размер акциза будет определен путем умножения налоговой базы на ставку.

Если на подакцизные товары установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах), сумма акциза считается как произведение твердой налоговой ставки и объема реализованных (переданных, ввозимых) подакцизных товаров в натуральном выражении и как соответствующая адвалорной налоговой ставке процентная доля стоимости таких товаров.

При ввозе подакцизных товаров, в отношении которых установлены специфические налоговые ставки, на таможенную территорию Российской Федерации налоговая база определяется как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении. По подакцизным товарам с комбинированными налоговыми ставками в налоговую базу следует дополнительно включать таможенную стоимость и подлежащую уплате таможенную пошлину. Налоговая база рассчитывается отдельно по каждой ввозимой партии подакцизных товаров и в отношении каждой из групп товаров, облагаемых по разным ставкам.

Налоговой базой при реализации услуг по производству и (или) розливу подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов) считается:

- объем произведенных подакцизных товаров в натуральном выражении, если при их обложении приняты твердые (специфические) ставки,
- стоимость произведенных подакцизных товаров (без учета акциза), исчисленная исходя из применяемых налогоплательщиком максимальных в отчетном периоде отпускных цен (без учета акциза и НДС) на идентичные товары, по которым установлены адвалорные ставки акцизов.

Законодательством предусмотрено освобождение от налогообложения акцизами некоторых операций:

- передачи подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;
- реализации денатурированного этилового спирта из всех видов сырья в пределах выделенных квот и по специальным разрешениям;
- реализации подакцизных товаров, помещаемых под таможенный режим экспорта за пределы территории России;
- реализации спиртосодержащей продукции при наличии заключения уполномоченных федеральных органов исполнительной власти о том, что для ее производства использован только денатурированный спирт.

Освобождение от акциза операций по реализации подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации дается только в случае их вывоза в таможенном режиме экспорта. Вывоз должен быть осуществлен налогоплательщиком самостоятельно или на

основе договора комиссии. При этом в налоговый орган по месту своей регистрации налогоплательщик обязан представить поручительство уполномоченного банка, гарантирующего уплату этим банком суммы налога и пени. При нарушении этих условий с банка, предоставившего гарантию, налоговым органом в безакцептном порядке в трехдневный срок взимаются суммы налога и пени по таким операциям.

Не взимается акциз с ввезенных на таможенную территорию России подакцизных товаров, от которых совершен отказ в пользу государства и обращаемых в государственную и (или) муниципальную собственность.

При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию России взимание акциза зависит от различий избранного таможенного режима с учетом следующих особенностей.

- при выпуске для свободного обращения акциз уплачивается в полном объеме;
- при реимпорте уплачиваются суммы акциза, от уплаты которого налогоплательщик был освобожден, или же возвращенные ему суммы акциза в связи с экспортом подакцизных товаров (в соответствии с Налоговым и Таможенным кодексами РФ);
- при транзите, режиме таможенного склада, реэкспорта, переработки под таможенным контролем, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства акциз не уплачивается;
- при переработке на таможенной территории акциз уплачивается при ввозе этих товаров на таможенную территорию России с последующим возвратом уплаченных сумм налога при вывозе продуктов;
- при временном ввозе дается полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном законодательством.

При вывозе подакцизных товаров с таможенной территории России взимание акциза также зависит от таможенного режима. Так, при выпуске подакцизных товаров в таможенном режиме экспорта за пределы территории России в соответствии с ТК РФ акциз не уплачивается или уплаченные суммы акциза возвращаются органами Федеральной налоговой службы. Такой порядок применяется также к вывозу товаров в соответствии с таможенным режимом экспорта (под таможенные режимы таможенного склада, свободного склада или свободной таможенной зоны).

При помещении иностранных подакцизных товаров под таможенный режим реэкспорта акциз, уплаченный при ввозе на

таможенную территорию России, возвращается налогоплательщику. При вывозе подакцизных товаров с таможенной территории России в соответствии с иными таможенными режимами освобождение от акциза и (или) уплаченные акцизы не возвращаются.

Упрощенный, или льготный, порядок уплаты акциза принят НК РФ для физических лиц, перемещающих подакцизные товары, не предназначенные для производственной или иной экономической деятельности. Конкретные условия такого обложения устанавливаются российским правительством в соответствии с ТК РФ.

За несоблюдение условий избранного таможенного режима с налогоплательщиков взимаются суммы акциза и начисленные за период со дня вывоза по день уплаты налога включительно на сумму акциза пени по ставке рефинансирования Банка России.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей налоговый период составляет один календарный месяц.

При реализации подакцизной продукции налогоплательщик обязан предъявлять сумму налога покупателю. В расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и аккредитивов, первичных учетных документах, счетах-фактурах, сумма акциза выделяется отдельной строкой, за исключением случаев реализации подакцизной продукции за пределы территории Российской Федерации и при реализации нефтепродуктов лицам, не имеющим свидетельства.

Налоговые вычеты. При уплате акцизов налогоплательщик вправе уменьшить сумму налога, подлежащую перечислению в бюджеты, на некоторые вычеты. Например, вычетам подлежат суммы акцизов, уплаченные при приобретении или ввозе подакцизных товаров, если в дальнейшем они используются в качестве сырья для дальнейшей обработки. Вычитаются также суммы уплаченных ранее акцизов при возврате покупателями подакцизных товаров или отказе от них. Вычетам подлежат суммы акциза, начисленные при получении нефтепродуктов налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство, оптовую или розничную реализацию при их реализации налогоплательщику, имеющему свидетельство.

Алкогольная продукция подлежит обязательной маркировке марками акцизного сбора.

Стоимость авансового платежа, уплаченного при приобретении специальных акцизных либо региональных марок, также подлежит вычету. Вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные на территории Российской Федерации по этиловому спирту, произведенному

из пищевого сырья, использованному для производства виноматериалов

К вычету принимаются только суммы, фактически уплаченные налогоплательщиком, при наличии подтверждающих расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами подакцизной продукции. Суммы акцизов по подакцизным товарам, использованным в качестве сырья для производства других подакцизных товаров, принимаются к вычету при одновременном соблюдении двух условий: их фактической оплаты и списания стоимости использованных подакцизных товаров на затраты по производству реализованных подакцизных товаров.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превысит общую сумму акциза по реализованным подакцизным товарам, то в этом периоде акциз не уплачивается. Сумма превышения налоговых вычетов подлежит зачету в следующем налоговом периоде. Если и после зачета останется некоторая сумма превышения, то она может быть направлена на исполнение налоговых обязательств по другим налогам и сборам, на уплату пени, на погашение недоимки и присужденных санкций в рамках одного бюджета. По истечении трех налоговых периодов, следующих за отчетным, сумма, которая не была зачтена, подлежит возврату налогоплательщику по его заявлению.

По подакцизным товарам дата реализации (передачи, получения) определяется на день отгрузки указанной продукции.

Датой реализации алкогольной продукции с акцизного склада является день завершения действия режима налогового склада. Дата получения нефтепродуктов определяется на момент их оприходования.

Уплата акцизов. Уплата акцизов в бюджеты осуществляется в сроки, установленные НК РФ в отношении видов подакцизных товаров

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика налоговую декларацию в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным, а при осуществлении деятельности по реализации алкогольной продукции с акцизного склада оптовой торговли — не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным. Налогоплательщики, имеющие только свидетельство на оптовую регистрацию, подают декларацию не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики, имеющие свидетельство на розничную регистрацию подают декла-

рацию не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом

Налогоплательщики также должны представлять в налоговые органы по месту своей регистрации и по месту нахождения филиалов и обособленных подразделений налоговые декларации в части осуществления ими фактической реализации (передачи) подакцизных товаров за отчетный налоговый период не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным.

Вопросы для самоконтроля

1. Что такое акцизы?
2. В чем заключается фискальная роль акцизов?
3. Какие товары входят в перечень подакцизных?
4. Кто является плательщиком акцизов?
5. Каким образом определяется объект налогообложения акцизами?
6. Какие операции не подлежат обложению акцизами?
7. Какие типы ставок установлены по подакцизным товарам?
8. В какие сроки акцизы уплачиваются в бюджет?
9. Когда налогоплательщикам акцизов следует подавать налоговую декларацию?

Глава 10

Налог на доходы физических лиц

Подоходный налог, взимаемый с физических лиц, — один из самых старых видов налогов, которые используются в России. Впервые подоходный налог был установлен в начале 1916 г. и должен был быть введен в действие с 1917 г. Но Февральская, а затем и Октябрьская революции отменили ранее принятые законы, и закон о подоходном налоге фактически не вступил в действие.

В СССР подоходный налог имел второстепенное фискальное значение, так как основная масса поступлений в государственный бюджет обеспечивалась за счет отчислений от доходов предприятий и организаций. Поступления от подоходного налога составляли не более 5—10% доходов бюджета. Важным назначением подоходного налога в то время было перераспределение доходов между отдельными категориями граждан. Это обеспечивалось путем установления для основной массы трудящихся уплаты налога по пониженным ставкам, которые колебались от 3,2 до 13%. Отдельные группы населения вообще были освобождены от уплаты подоходного налога, в том числе колхозники, военнослужащие. Вместе с тем доходы всех остальных физических лиц, которые занимались индивидуальной трудовой деятельностью и которые, по мнению государства, получали значительные доходы, облагались по особо высоким ставкам, достигавшим для кустарей и ремесленников 81%, а по гонорарам авторов произведений науки и искусства — 69%.

Основы современного подоходного налогообложения физических лиц были заложены в России с принятием Закона РФ «О подоходном налоге с физических лиц» от 7 декабря 1991 г. № 1998-1. С введением этого закона в действие с 1 января 1992 г. в России была создана принципиально новая система подоходного налогообложения физических лиц. Она стала базироваться на принципах, отличных от действовавших в системе централизованного государственного регулирования экономики, которые со временем изменялись и уточнялись, пока, наконец, не приобрели относительно законченный вид в Налоговом кодексе РФ.

Принципы подоходного налогообложения. Важнейшим принципом ныне действующей системы подоходного налога с физических лиц является *равенство налогоплательщиков* вне зависимости от социальной или иной принадлежности. Это означает, что все налогопла-

тельщики равны перед законом, отсутствуют категории налогоплательщиков, которые были бы освобождены от налогообложения по получаемым ими доходам. Ставки налога едины для всех налогоплательщиков, получивших доход определенного уровня. Только лишь размер совокупного дохода, фактически полученного за год, определяет уровень обложения любого налогоплательщика.

Российское налоговое законодательство установило принцип *обложения налогом совокупного годового дохода* вместо месячного. Это положение сохранено и в Налоговом кодексе, несмотря на введение единой ставки налога для определенных видов доходов. При этом сохранился действовавший ранее принцип *возложения на работодателя обязанности взимать и перечислять в бюджет налоги с доходов, выплачиваемых им своим или привлеченным работникам*. Новым для российских налогоплательщиков стал принцип *представления* в определенных случаях *декларации о совокупном годовом доходе*. Важнейший принцип подоходного налогообложения физических лиц — *недопущение уплаты* этого налога за налогоплательщика. Иными словами, налог должен исчисляться только с личного дохода граждан и уплачиваться ими за счет этого дохода. Организации, выплачивающие физическим лицам доходы, не имеют права вносить подоходный налог за граждан за счет своих средств, а также при заключении договоров и других сделок включать налоговые оговорки в этой части. И, наконец, последний принцип — *предоставление* отдельным категориям налогоплательщиков *целевых налоговых льгот*, направленных на решение важнейших социальных задач.

Примерно на таких же принципах строится система подоходного налогообложения физических лиц в большинстве стран с развитой рыночной экономикой. Подоходный налог в этих странах имеет очень большое значение. Важнейшим определяющим моментом является прежде всего то, что объектом обложения этим налогом служит именно доход, реально полученный налогоплательщиком. Преимущество этого налога заключается также в том, что его налогоплательщик — практически все трудоспособное население страны, вследствие чего его поступления могут зачисляться в любой территориальный бюджет. К тому же этот налог достаточно стабилен и устойчив как доходный источник бюджетов. Подоходный налог — это наиболее просто собираемый налог среди всех прямых налогов. При прочих равных условиях он легче других налогов контролируется налоговыми органами, недобросовестным налогоплательщикам сложнее уклониться от его уплаты. Одновременно именно в подоходном налоге с физических лиц наглядно реализу-

ются такие важнейшие принципы построения налоговой системы, как всеобщность и равномерность налогового бремени

В современных российских условиях налог на доходы физических лиц не стал доминирующим в налоговой системе страны. Несмотря на то что его отчисления увеличились в общей сумме всех доходов бюджета по сравнению с централизованной экономикой и по объему поступлений в бюджет он занимает теперь третье место, уступая лишь налогам на добавленную стоимость и на прибыль, все же его доли в доходах консолидированного бюджета — около 12% — явно недостаточна. В бюджетах экономически развитых стран поступления налога с доходов физических лиц занимают доминирующее положение, достигая, например в США, 60% всех налоговых поступлений. *Недостаточность роли налога на доходы физических лиц в формировании доходной базы российского бюджета объясняется следующими причинами:*

1) низким по сравнению с промышленно развитыми странами уровнем доходов подавляющего большинства населения России, в связи с чем подоходный налог в последнее время в основном уплачивался по минимальной шкале,

2) постоянными задержками выплат заработной платы значительной части работников как сферы материального производства, так и работающих в организациях, состоящих на бюджете;

3) неразвитостью рыночных отношений, недостаточно большим количеством частных предприятий и лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица,

4) получившей широкое распространение практикой массового укрывательства от налогообложения лиц с высокими доходами, в связи с чем в бюджет поступает не более половины от всех положенных сумм этого налога. Основную его долю в бюджете обеспечивают поступления от низкооплачиваемых групп населения, имеющих меньше возможностей уклониться от уплаты налога.

Основным документом, определяющим порядок взимания налога на доходы физических лиц, является гл. 23 второй части Налогового кодекса РФ «Налог на доходы физических лиц».

Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период на-

хождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы страны для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

Независимо от фактического времени нахождения в Российской Федерации налоговыми резидентами признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации.

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

К доходам от источников в Российской Федерации относятся:

1) дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;

2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от российской организации и (или) от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;

3) доходы, полученные от использования в Российской Федерации авторских или иных смежных прав;

4) доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в Российской Федерации;

5) доходы от реализации

- недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации,
- в Российской Федерации акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организаций;
- прав требования к российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории Российской Федерации;
- иного имущества, находящегося в Российской Федерации и принадлежащего физическому лицу,

6) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в Российской Федерации. При этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления организации (совета директоров или иного подобного органа) — налогового резидента Российской Федерации, местом

нахождения (управления) которой является Российская Федерация, рассматриваются как доходы, полученные от источников в Российской Федерации, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности или откуда производились выплаты указанных вознаграждений;

7) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим российским законодательством или полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;

8) доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, в связи с перевозками в Российскую Федерацию и (или) из нее или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в Российской Федерации;

9) доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи (ЛЭП), линий волоконно-оптической и (или) беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории Российской Федерации,

10) выплаты правопреемникам умерших застрахованных лиц в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации об обязательном пенсионном страховании;

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

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

Это положение применяется в отношении операций, связанных с ввозом товара на территорию Российской Федерации в таможенном режиме выпуска в свободное обращение, только в том случае, если соблюдаются следующие условия

1) поставка товара осуществляется физическим лицом не из мест хранения (в том числе таможенных складов), находящихся на территории Российской Федерации,

2) к операции не применяется порядок определения цен для целей налогообложения;

3) товар не продается через постоянное представительство в Российской Федерации.

Если не выполняется хотя бы одно из указанных условий, доход, полученным от источников в Российской Федерации в связи с реализацией товара, признается частью полученных доходов, относящаяся к деятельности физического лица в Российской Федерации.

При последующей реализации товара, приобретенного физическим лицом по указанным внешнеэкономическим 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 находящегося 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.

Доходы, полученные от источников за пределами Российской Федерации, включают:

1) дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации;

2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации;

3) доходы от использования за пределами Российской Федерации авторских или иных смежных прав;

4) доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами Российской Федерации;

5) доходы от реализации:

- недвижимого имущества, находящегося за пределами Российской Федерации;

- за пределами Российской Федерации акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставных капиталах иностранных организаций;

- прав требования к иностранной организации;

- иного имущества, находящегося за пределами Российской Федерации;

6) вознаграждения за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами Российской Федерации. При этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления иностранной организации (совета директоров или иного подобного органа), рассматриваются как доходы от источников, находящегося за пределами Российской Федерации, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности;

7) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств;

8) доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки),

9) иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности за пределами Российской Федерации.

Если полученные налогоплательщиком доходы невозможно однозначно отнести к доходам, полученным от источников в Российской Федерации либо за ее пределами, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется Министерством финансов РФ. В аналогичном порядке определяются доли указанных доходов, которые могут быть отнесены к доходам от источников в Российской Федерации и за ее пределами.

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 РФ, за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключения между этими лицами договоров гражданско-правового характера или трудовых соглашений.

Порядок исчисления налоговой базы. В соответствии с законодательством учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов делаются какие-либо удержания, они не уменьшают налоговую базу.

База исчисляется отдельно по каждому виду доходов, по которым установлены различные ставки.

Для доходов, облагаемых по ставке 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, уменьшенных на сумму стандартных, социальных, имущественных и профессиональных налоговых вычетов. Если при этом сумма вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, то в этом периоде налоговая база считается равной нулю. На следующий налоговый период разница между суммой вычетов в этом периоде и суммой доходов не переносится.

Для доходов, облагаемых по иным ставкам, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов. Налоговые вычеты в этом случае не применяются.

Доходы (расходы, принимаемые к вычету) налогоплательщика, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу Банка России на дату фактического получения доходов (осуществления расходов).

Законодательство предусматривает *особый порядок определения налогооблагаемой базы* в следующих случаях.

- 1) при получении доходов в натуральной форме;
- 2) при получении доходов в виде материальной выгоды,
- 3) по договорам страхования;
- 4) по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключаемым с негосударственными пенсионными фондами;
- 5) по доходам от долевого участия в организации;
- 6) по доходам по операциям с ценными бумагами и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги.

При получении налогоплательщиком дохода от организаций и индивидуальных предпринимателей в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), иного имущества, исчисленная исходя из их цен, действующих по условию сделки или установленных по специальному расчету налоговыми органами. В стоимость таких товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, акцизов.

К наиболее распространенным доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме относятся:

- 1) плата (полностью или частично) за него организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика;
- 2) полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в интересах налогоплательщика услуги на безвозмездной основе,
- 3) оплата труда в натуральной форме.

Доходом налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, считается:

- 1) материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных пред-

принимателей, за исключением материальной выгоды, полученной в связи с операциями с кредитными картами в течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении кредитной карты;

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.

В первом случае налоговая база определяется как

1) превышение суммой процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из трех четвертых действующей ставки рефинансирования, установленной Банком России на дату получения таких средств, суммы процентов, исчисленной исходя из условий договора,

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

Определение налоговой базы осуществляется налогоплательщиком при получении данного дохода, но не реже чем один раз в налоговый период.

Во втором случае налоговая база определяется как превышение ценой идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), реализуемых лицами, являющимися взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику, в обычных условиях лицам, не являющимся взаимозависимыми, цены реализации идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) налогоплательщику.

И, наконец, в третьем случае налоговая база определяется как превышение рыночной стоимостью ценных бумаг, определяемой с учетом предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг, суммы фактических расходов налогоплательщика на их приобретение

Порядок определения рыночной цены ценных бумаг и предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг устанавливается федеральным органом, осуществляющим регулирование рынка ценных бумаг

Налоговая база по договорам страхования определяется в следующем порядке.

При определении налоговой базы не учитываются доходы, полученные в виде страховых выплат в связи с наступлением страховых случаев:

1) по договорам обязательного страхования, осуществляемого в порядке, установленном действующим законодательством;

2) по договорам добровольного долгосрочного страхования жизни, заключенным на срок не менее 5 лет и в течение этих 5 лет не предусматривающим страховых выплат, в том числе в виде рента и (или) аннуитетов (за исключением страховой выплаты, предусмотренной в случае наступления смерти застрахованного лица), в пользу застрахованного лица.

Суммы страховых выплат по договорам добровольного долгосрочного страхования жизни, заключенным на срок менее 5 лет, не учитываются при определении налоговой базы, если суммы страховых выплат не превышают сумм внесенных физическими лицами страховых взносов, увеличенных на сумму, рассчитанную исходя из действующей ставки рефинансирования Банка России на дату заключения указанных договоров. В противном случае разница между указанными суммами учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению у источника выплаты по налоговой ставке в размере 35%

В случае досрочного расторжения договоров добровольного долгосрочного страхования жизни до истечения пятилетнего срока их действия (за исключением случаев досрочного расторжения договоров страхования по причинам, не зависящим от воли сторон) и возврата физическим лицам денежной (выкупной) суммы, подлежащей в соответствии с правилами страхования и условиями договоров выплате при досрочном расторжении договоров страхования, полученный доход за вычетом сумм платежей (взносов) учитывается при определении налоговой базы страхователя — физического лица и подлежит налогообложению у источника выплаты,

3) по договорам, предусматривающим возмещение вреда жизни, здоровью и медицинских расходов (за исключением оплаты санаторно-курортных путевок);

4) по договорам добровольного пенсионного страхования, заключенным со страховыми организациями, если такие выплаты осуществляются при наступлении пенсионных оснований в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При определении налоговой базы учитываются суммы страховых взносов, если указанные суммы вносятся за физических лиц из средств работодателей, за исключением случаев, когда страхование физических лиц осуществляется работодателями по договорам обя-

зательного страхования, а также по договорам добровольного страхования, предусматривающим возмещение вреда жизни и здоровью застрахованных физических лиц и (или) медицинских расходов застрахованных физических лиц.

По договору добровольного имущественного страхования (включая страхование гражданской ответственности за причинение вреда имуществу третьих лиц и (или) страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств) при наступлении страхового случая *доход на юанг затемишка, подлежащий налогообложению*, определяется в случаях:

1) гибели или уничтожения застрахованного имущества (имущества третьих лиц) как разница между суммой полученной страховой выплаты и рыночной стоимостью застрахованного имущества на дату заключения указанного договора (на дату наступления страхового случая — по договору страхования гражданской ответственности), увеличенной на сумму уплаченных по страхованию этого имущества страховых взносов,

2) повреждения застрахованного имущества (имущества третьих лиц) как разница между суммой полученной страховой выплаты и расходами, необходимыми для проведения ремонта (восстановления) этого имущества (в случае, если ремонт не осуществлялся), или стоимостью ремонта (восстановления) этого имущества (в случае осуществления ремонта), увеличенными на сумму уплаченных по страхованию этого имущества страховых взносов.

Обоснованность расходов, необходимых для проведения ремонта (восстановления) застрахованного имущества в случае, если ремонт (восстановление) не производился, подтверждается документом (калькуляцией, заключением, актом), составленным страховщиком или независимым экспертом (оценщиком).

Обоснованность расходов на произведенный ремонт (восстановление) застрахованного имущества подтверждается следующими документами:

1) договором (копией договора) о выполнении соответствующих работ (об оказании услуг);

2) документами, подтверждающими принятие выполненных работ (оказанных услуг);

3) платежными документами, оформленными в установленном порядке, подтверждающими факт оплаты работ (услуг).

При этом в качестве дохода *не учитываются* суммы возмещенных страхователю или понесенных страховщиками расходов в связи с расследованием обстоятельств наступления страхового случая, установлением размера ущерба, осуществлением судебных расходов,

а также иных расходов, осуществленных в соответствии с действующим законодательством и условиями договора имущественного страхования

Действующим законодательством установлен следующий порядок определения налоговой базы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключаемым с негосударственными пенсионными фондами:

При определении налоговой базы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключаемым с негосударственными пенсионными фондами, не учитываются:

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемые организациями и иными работодателями в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- накопительная часть трудовой пенсии;
- суммы пенсий, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами в свою пользу;
- суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным организациями и иными работодателями с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами;
- суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами в пользу других лиц.

При определении налоговой базы учитываются

- суммы пенсий физическим лицам, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным организациями и иными работодателями с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами;
- суммы пенсий, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами в пользу других лиц;
- денежные (выкупные) суммы за вычетом сумм платежей (взносов), внесенных физическим лицом в свою пользу, которые подлежат выплате в соответствии с пенсионными пра-

вилами и условиями договоров негосударственного пенсионного обеспечения, заключенных с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами, в случае досрочного расторжения указанных договоров (за исключением случаев их досрочного расторжения по причинам, не зависящим от воли сторон, или перевода выкупной суммы в другой негосударственный пенсионный фонд), а также в случае изменения условий указанных договоров в отношении срока их действия.

Указанные суммы подлежат налогообложению у источника выплат

Существуют определенные *особенности уплаты налога на доходы физических лиц* в отношении доходов от долевого участия в организации

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

1) сумма налога в отношении дивидендов, полученных от источников за пределами Российской Федерации, определяется налогоплательщиком самостоятельно применительно к каждой сумме полученных дивидендов по ставке в размере 9%.

При этом налогоплательщики, получающие дивиденды от источников за пределами Российской Федерации, вправе уменьшить сумму налога на сумму, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, только в случае, если источник дохода находится в иностранном государстве, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения. Если сумма налога, уплаченная по месту нахождения источника дохода, превышает исчисленную сумму налога, полученная разница не подлежит возврату из бюджета,

2) если источником дохода налогоплательщика, полученного в виде дивидендов, является российская организация, то она признается налоговым агентом и определяет сумму налога отдельно по каждому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов по ставке в размере 9%

В особом порядке определяется налоговая база, исчисляется и уплачивается налог на доходы по операциям с ценными бумагами и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги

При определении *налоговой базы по доходам от операций с ценными бумагами*, включая инвестиционные паи паевого инвестиционного фонда, и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок,

базисным активом по которым являются ценные бумаги, учитываются доходы, полученные по следующим операциям:

- купли-продажи ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг,
- купли-продажи ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг,
- с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги. Под финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги, в целях налогообложения понимаются фьючерсные и опционные биржевые сделки;
- купли-продажи инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, включая их погашение;
- с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги, осуществляемым доверительным управляющим (за исключением управляющей компании, осуществляющей доверительное управление имуществом, составляющим паевой инвестиционный фонд) в пользу учредителя доверительного управления (выгодоприобретателя), являющегося физическим лицом

Налоговая база по каждой из указанных операций определяется отдельно

Доход (убыток) по операциям купли-продажи ценных бумаг рассчитывается как сумма доходов по совокупности сделок с ценными бумагами определенной категории, совершенных в течение налогового периода, за вычетом суммы убытков.

Доход (убыток) по операциям купли-продажи ценных бумаг, в том числе инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, определяется как разница между суммами доходов, полученными от реализации ценных бумаг, и документально подтвержденными расходами на приобретение, реализацию и хранение ценных бумаг, фактически произведенными налогоплательщиком (включая расходы, возмещаемые профессиональному участнику рынка ценных бумаг, управляющей компании, осуществляющей доверительное управление имуществом, составляющим паевой инвестиционный фонд)

К указанным расходам относятся:

- суммы, уплачиваемые продавцу в соответствии с договором;
- оплата услуг, оказываемых депозитарием;
- комиссионные отчисления профессиональным участникам рынка ценных бумаг, скидка, уплачиваемая (возмещаемая)

управляющей компании паевого инвестиционного фонда при продаже (погашении) инвестором инвестиционного пая паевого инвестиционного фонда, определяемая в соответствии с порядком, установленным законодательством Российской Федерации об инвестиционных фондах;

- биржевой сбор (комиссия),
- оплата услуг регистратора;
- налог на наследование и (или) дарение, уплаченный налогоплательщиком при получении ценных бумаг в собственность в соответствии с федеральным законом от 1 июля 2005 г. № 78-ФЗ;
- другие расходы, непосредственно связанные с куплей, продажей и хранением ценных бумаг, произведенные за услуги, оказываемые профессиональными участниками рынка ценных бумаг в рамках их профессиональной деятельности

Если организацией-эмитентом был осуществлен обмен (конвертация) акций, то при реализации акций, полученных налогоплательщиком в результате обмена (конвертации), в качестве документально подтвержденных расходов налогоплательщика признаются расходы по приобретению акций, которыми владел налогоплательщик до их обмена (конвертации).

При реализации акций (паев), полученных налогоплательщиком при реорганизации организаций, расходы на приобретение акций (долей, паев) реорганизуемых организаций должны быть документально подтверждены налогоплательщиком

Если налогоплательщиком были приобретены в собственность (в том числе получены на безвозмездной основе или с частичной оплатой) ценные бумаги, при налогообложении доходов по операциям купли-продажи ценных бумаг в качестве документально подтвержденных расходов на приобретение (получение) этих ценных бумаг учитываются также суммы, с которых был исчислен и уплачен налог при их приобретении.

Доход (убыток) по операциям купли-продажи ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, уменьшается (увеличивается) на сумму процентов, уплаченных за пользование денежными средствами, привлеченными для совершения сделки купли-продажи ценных бумаг, в пределах суммы, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования Банка России

По операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, размер убытка определяется с учетом предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг.

К ценным бумагам, обращающимся на организованном рынке ценных бумаг, относятся ценные бумаги, допущенные к обращению

у организаторов торговли, имеющих лицензию федерального органа, осуществляющего регулирование рынка ценных бумаг.

При реализации или погашении инвестиционного пая в случае, если он не обращается на организованном рынке ценных бумаг, расходы определяются исходя из цены приобретения этого пая, включая надбавки

При реализации или погашении инвестиционного пая паевого инвестиционного фонда, если этот пай не обращается на организованном рынке ценных бумаг, рыночной ценой признается его расчетная стоимость, определяемая в порядке, установленном законодательством Российской Федерации об инвестиционных фондах

При приобретении инвестиционного пая паевого инвестиционного фонда, если этот пай не обращается на организованном рынке ценных бумаг, рыночной ценой признается его расчетная стоимость, определяемая в порядке, установленном законодательством Российской Федерации об инвестиционных фондах. Если правилами доверительного управления паевым инвестиционным фондом предусмотрена надбавка к расчетной стоимости инвестиционного пая, рыночной ценой признается его расчетная стоимость с учетом такой надбавки.

Под рыночной котировкой ценной бумаги, в том числе пая паевого инвестиционного фонда, обращающегося на организованном рынке ценных бумаг, понимается средневзвешенная цена ценной бумаги по сделкам, совершенным в течение торгового дня через организатора торговли. Если по одной и той же ценной бумаге сделки совершались через двух и более организаторов торговли, налогоплательщик вправе самостоятельно выбрать рыночную котировку ценной бумаги, сложившуюся у одного из организаторов торговли. Если средневзвешенная цена организатором торговли не рассчитывается, за средневзвешенную цену принимается половина суммы максимальной и минимальной цен сделок, совершенных в течение торгового дня через этого организатора торговли.

Если расходы налогоплательщика на приобретение, реализацию и хранение ценных бумаг не могут быть отнесены непосредственно к расходам на приобретение, реализацию и хранение конкретных ценных бумаг, то они распределяются пропорционально стоимостной оценке ценных бумаг, на долю которых они относятся. Стоимостная оценка ценных бумаг определяется на дату осуществления этих расходов.

Вычет в размере фактически произведенных и документально подтвержденных расходов предоставляется налогоплательщику при расчете и уплате налога в бюджет у источника выплаты дохода (бро-

керт, доверительного управляющего, управляющей компании, осуществляющей доверительное управление имуществом, составляющим паевой инвестиционный фонд, или у иного лица, совершающего операции по договору поручения или по иному подобному договору в пользу налогоплательщика) либо по окончании налогового периода при подаче налоговой декларации в налоговый орган

Налоговая база по операциям купли-продажи ценных бумаг (погашения инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов) определяется как доход, полученный по результатам налогового периода по этим операциям.

Убыток по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке, понесенный в налоговом периоде, уменьшает налоговую базу по операциям купли-продажи ценных бумаг данной категории

Доход по операциям купли-продажи ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, которые на момент их приобретения отвечали требованиям, установленным для ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, может быть уменьшен на сумму убытка, полученного в налоговом периоде, по операциям купли-продажи ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке

Налоговая база по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок (за исключением операций, заключаемых в целях снижения рисков изменения цены ценной бумаги) определяется как разница между положительными и отрицательными результатами, полученными от переоценки обязательств и прав требований по заключенным сделкам и исполнения финансовых инструментов срочных сделок, с учетом оплаты услуг биржевых посредников и биржи по открытию позиций и ведению счета физического лица. Налоговая база по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок увеличивается на сумму премий, полученных по сделкам с опционами, и уменьшается на сумму премий, уплаченных по указанным сделкам

По операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, заключаемых в целях снижения рисков изменения цены ценной бумаги, доходы от этих операций (включая полученные премии по сделкам с опционами) увеличивают, а убытки уменьшают налоговую базу по операциям с базисным активом.

Порядок отнесения сделок с финансовыми инструментами срочных сделок к сделкам, заключаемым в целях снижения рисков изменения цены базисного актива, определяется федеральными органами исполнительной власти

В том же порядке определяется налоговая база по операциям с ценными бумагами, включая инвестиционные паи пассивного инвестиционного фонда, и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, осуществляемым доверительным управляющим.

В расходы налогоплательщика включаются также суммы, уплаченные учредителем доверительного управления (выгодоприобретателем) доверительному управляющему в виде вознаграждения и компенсации понесенных им расходов по осуществлению операций с ценными бумагами и с финансовыми инструментами срочных сделок.

При определении налоговой базы по доходам по операциям с ценными бумагами и с финансовыми инструментами срочных сделок, осуществляемым доверительным управляющим в пользу учредителя доверительного управления, для выгодоприобретателя, не являющегося учредителем доверительного управления, указанный доход определяется с учетом условий договора доверительного управления.

Если при осуществлении доверительного управления совершаются сделки с ценными бумагами разных категорий, а также если в процессе доверительного управления возникают иные виды доходов (в том числе доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, в виде дивидендов, процентов), налоговая база определяется отдельно по каждой категории ценных бумаг и каждому виду дохода. При этом расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на уменьшение дохода по сделкам с ценными бумагами конкретной категории или на уменьшение конкретного вида дохода, распределяются пропорционально доле каждого вида дохода (дохода, полученного по операциям с ценными бумагами этой категории).

Убыток, полученный по операциям с ценными бумагами, осуществляемым доверительным управляющим в пользу учредителя доверительного управления (выгодоприобретателя), совершенным в налоговом периоде, уменьшает доходы по указанным операциям.

Убыток, полученный по операциям с ценными бумагами и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, осуществляемым доверительным управляющим в пользу учредителя доверительного управления (выгодоприобретателя), уменьшает доходы, полученные по операциям с ценными бумагами данной категории и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, а доходы, полученные по указанным операциям, увеличивают доходы (уменьшают убытки) по операциям с ценными бумагами данной категории и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок.

Убыток, полученный по операциям с ценными бумагами и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, осуществляемым доверительным управляющим в пользу учредителя доверительного управления (выгодоприобретателя), совершенным в налоговом периоде, уменьшает налоговую базу по операциям с ценными бумагами и по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок.

Налоговая база по операциям купли-продажи ценных бумаг и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок определяется по окончании налогового периода. Расчет и уплата суммы налога осуществляются налоговым агентом по окончании налогового периода или при осуществлении им выплаты денежных средств налогоплательщику до истечения очередного налогового периода.

При выплате денежных средств налоговым агентом до истечения очередного налогового периода налог уплачивается с доли дохода, соответствующей фактической сумме выплачиваемых денежных средств. Доля дохода определяется как произведение общей суммы дохода и отношения суммы выплаты к стоимостной оценке ценных бумаг, определяемой на дату выплаты денежных средств, по которым налоговый агент выполняет функции брокера. При осуществлении выплаты денежных средств налогоплательщику более одного раза в течение налогового периода расчет суммы налога проводится нарастающим итогом с зачетом ранее уплаченных сумм налога.

Стоимостная оценка ценных бумаг определяется исходя из фактически понесенных и документально подтвержденных расходов на их приобретение.

В отношении доходов по операциям с ценными бумагами и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, осуществляемым доверительным управляющим в пользу учредителя доверительного управления (выгодоприобретателя), налоговым агентом признается доверительный управляющий, который определяет налоговую базу по указанным операциям с учетом положений настоящей статьи.

Налоговая база по операциям с ценными бумагами, осуществляемым доверительным управляющим в пользу учредителя доверительного управления (выгодоприобретателя), определяется на дату окончания налогового периода или на дату выплаты денежных средств (передачи ценных бумаг) до истечения очередного налогового периода. Налог подлежит уплате в течение одного месяца с даты окончания налогового периода или даты выплаты денежных средств (передачи ценных бумаг).

При осуществлении выплат в денежной или натуральной форме из средств, находящихся в доверительном управлении до истечения срока действия договора доверительного управления или до окончания налогового периода, налог уплачивается с доли дохода, соответствующей фактической сумме выплачиваемых учредителю доверительного управления (выгодоприобретателю) средств. Доля дохода в этом случае определяется как произведение общей суммы дохода и отношения суммы выплаты к стоимостной оценке ценных бумаг (денежных средств), находящихся в доверительном управлении, определяемой на дату выплаты денежных средств. При осуществлении выплат в денежной или натуральной форме из средств, находящихся в доверительном управлении, более одного раза в налоговом периоде этот расчет проводится нарастающим итогом с зачетом ранее уплаченных сумм налога.

Под выплатой денежных средств понимаются выплата наличных денежных средств, перечисление денежных средств на банковский счет физического лица или на счет третьего лица по требованию физического лица.

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога источником выплаты дохода налоговый агент (брокер, доверительный управляющий или иное лицо, совершающее операции по договору поручения, договору комиссии, иному договору в пользу налогоплательщика) в течение одного месяца с момента возникновения этого обстоятельства в письменной форме уведомляет налоговый орган по месту своего учета о невозможности такого удержания и сумме задолженности налогоплательщика. Уплата налога в этом случае производится налогоплательщиком самостоятельно с подачей налоговой декларации.

В Российской Федерации существуют также *особенности определения доходов отдельных категорий иностранных граждан.*

Не подлежат налогообложению доходы:

1) глав, а также персонала представительств иностранного государства, имеющих дипломатический и консульский ранг, членов их семей, проживающих вместе с ними, если они не являются гражданами Российской Федерации, за исключением доходов от источников в Российской Федерации, не связанных с дипломатической и консульской службой этих физических лиц,

2) административно-технического персонала представительств иностранного государства и членов их семей, проживающих вместе с ними, если они не являются гражданами Российской Федерации или не проживают в Российской Федерации постоянно, за исключением доходов от источников в Российской Федерации, не

связанных с работой указанных физических лиц в этих представительствах;

3) обслуживающего персонала представительств иностранного государства, которые не являются гражданами Российской Федерации или не проживают в Российской Федерации постоянно, полученные ими по своей службе в представительстве иностранного государства,

4) сотрудников международных организаций в соответствии с уставами этих организаций

Этот порядок определения доходов иностранных граждан действует в случаях, если законодательством иностранного государства установлен аналогичный порядок для российских граждан либо если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) Российской Федерации. Перечень иностранных государств (международных организаций), в отношении граждан (сотрудников) которых применяются эти нормы, определяется федеральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений совместно с Министерством финансов РФ

Налоговым периодом признается календарный год.

Действующим законодательством определен *перечень видов доходов физических лиц, не подлежащих налогообложению* (освобожденных от налогообложения).

1) государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством К пособиям, не подлежащим налогообложению, относятся пособия по безработице, беременности и родам;

2) пенсии по государственному пенсионному обеспечению и трудовые пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством;

3) все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации и субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных

- с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения;

- оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;
- оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях,
- увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;
- гибелью военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими своих служебных обязанностей;
- возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников,
- исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов)

При оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством, а также фактически понесенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, оплате услуг связи, получению и регистрации служебного заграничного паспорта, получению виз, а также расходы, связанные с обменом наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении налогоплательщиком документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством. Аналогичный порядок налогообложения применяется к выплатам, производимым лицам, находящимся во влостном или административном подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим (выезжающим) для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании,

4) вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную помощь;

5) алименты, получаемые налогоплательщиками;

6) суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в Российской Федерации международными или иностранными организациями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ;

7) суммы, получаемые налогоплательщиками в виде международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства по перечню премий, утверждаемому Правительством РФ;

8) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой

- налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью на основании решений органов законодательной (представительной) и (или) исполнительной власти, представительных органов местного самоуправления либо иностранными государствами, специальными фондами, созданными органами государственной власти или иностранными государствами, а также созданными в соответствии с международными договорами, одной из сторон которых является Российская Федерация, правительственными и неправительственными межгосударственными организациями;
- работодателями членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;
- налогоплательщикам в виде гуманитарной помощи (содействия), а также в виде благотворительной помощи (в денежной и натуральной форме), оказываемой зарегистрированными в установленном порядке российскими и иностранными благотворительными организациями (фондами, объединениями), в соответствии с законодательством Российской Федерации о благотворительной деятельности в Российской Федерации;
- налогоплательщикам из числа малоимущих и социально незащищенных категорий граждан в виде сумм адресной социальной помощи (в денежной и натуральной форме), оказываемой за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов и внебюджетных фондов в соответствии с программами, утверждаемыми ежегодно соответствующими органами государственной власти;
- налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации, независимо от источника выплаты,

9) вознаграждения, выплачиваемые за счет средств федерального бюджета или бюджета субъекта РФ физическим лицам за оказание ими содействия федеральным органам исполнительной власти в выявлении, предупреждении, пресечении и раскрытии террористических актов, выявлении и задержании лиц, подготавливающих, совершающих или совершивших такие акты, а также за оказание содействия органам федеральной службы безопасности и федеральным органам исполнительной власти, осуществляющим оперативную-рольскую деятельность,

10) суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок, за исключением туристических, выплачиваемой работодателями своим работникам и (или) членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, в находящиеся на территории Российской Федерации санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, а также суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок для детей, не достигших возраста 16 лет, в находящиеся на территории Российской Федерации санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, выплачиваемые:

- за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций;
- за счет средств Фонда социального страхования Российской Федерации,

11) суммы, уплаченные работодателями, оставшиеся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, за лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, их родителей и их детей, суммы, уплаченные общественными организациями инвалидов за лечение и медицинское обслуживание инвалидов при условии наличия у медицинских учреждений соответствующих лицензий, а также наличия документов, подтверждающих фактические расходы на лечение и медицинское обслуживание. Эти доходы освобождаются от налогообложения в случае безличной оплаты работодателями и (или) общественными организациями инвалидов медицинским учреждениям расходов на лечение и медицинское обслуживание налогоплательщиков, а также в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно налогоплательщику (членам его семьи, родителям) или зачислении средств, предназначенных на эти цели, на счета налогоплательщиков в учреждениях банков,

12) стипендии учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, адъюнктов или докторантов учреждений высшего профессионального образования или послевузовского профессионального образования, научно-исследовательских учреждений, учащихся учрежде-

ний начального профессионального и среднего профессионального образования, слушателей духовных учебных учреждений, выплачиваемые указанным лицам этими учреждениями, стипендии, учреждаемые Президентом РФ, органами законодательной (представительной) или исполнительной власти Российской Федерации, органами субъектов РФ, благотворительными фондами, стипендии, выплачиваемые за счет средств бюджетов налогоплательщикам, обучающимся по направлению органов службы занятости;

13) суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, получаемые налогоплательщиками от финансируемых из федерального бюджета государственных учреждений или организаций, направивших их на работу за границу, — в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством об оплате труда работников;

14) доходы налогоплательщиков, получаемые от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах, находящихся на территории Российской Федерации, скота, кроликов, нутрий, птицы, диких животных и птиц (как в живом виде, так и продуктов их убоя в сыром или переработанном виде), продукции животноводства, растениеводства, цветоводства и пчеловодства как в натуральном, так и в переработанном виде. Эти доходы освобождаются от налогообложения при условии представления налогоплательщиком документа, выданного органом местного самоуправления, правлениями садового, садово-огородного товариществ, подтверждающего, что продаваемая продукция произведена налогоплательщиком на принадлежащем ему или членам его семьи земельном участке, используемом для ведения личного подсобного хозяйства, дачного строительства, садоводства и огородничества;

15) доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации, — в течение 5 лет, считая с года регистрации указанного хозяйства. Применяется к доходам тех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, в отношении которых такая норма ранее не применялась;

16) доходы налогоплательщиков, получаемые от сбора и сдачи лекарственных растений, дикорастущих ягод, орехов и иных плодов, грибов, другой дикорастущей продукции организациям и (или) индивидуальным предпринимателям, имеющим разрешение (лицензию) на промышленную заготовку (закупку) этой продукции, за исключением доходов, полученных индивидуальными предпринимателями от ее перепродажи;

17) доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

18) доходы охотников-любителей, получаемые от сдачи обществам охотников, организациям потребительской кооперации или государственным унитарным предприятиям добытых ими пушнины, мехового или кожевенного сырья или мяса диких животных, если добыча таких животных осуществляется по лицензиям, выданным в порядке, установленном действующим законодательством,

19) доходы в денежной и натуральной форме, получаемые от физических лиц в порядке наследования в соответствии с Федеральным законом от 1 июля 2005 г. № 78-ФЗ;

20) доходы в денежной и натуральной форме, получаемые от физических лиц в порядке дарения в соответствии с Федеральным законом от 1 июля 2005 г. № 78-ФЗ, если иное не предусмотрено законом;

21) доходы, полученные от акционерных обществ или других организаций

- акционерами этих акционерных обществ или участниками других организаций в результате переоценки основных фондов (средств) в виде дополнительно полученных ими акций (долей, паев), распределенных между акционерами или участниками организации пропорционально их доле и видам акций, либо в виде разницы между новой и первоначальной номинальной стоимостью акций или их имущественной доли в уставном капитале;
- акционерами этих акционерных обществ или участниками других организаций при реорганизации, предусматривающей распределение акций (долей, паев) создаваемых организаций среди акционеров (участников, пайщиков) реорганизуемых организаций и (или) конвертацию (обмен) акций (долей, паев) реорганизуемой организации в акции (доли, пай) создаваемой организации либо организации, к которой осуществляется присоединение, в виде дополнительно и (или) взамен полученных акций (долей, паев);

22) призы в денежной и (или) натуральной форме, полученные спортсменами, в том числе спортсменами-инвалидами, за призовые места на Олимпийских, Паралимпийских и Сурдоолимпийских

играх, всемирных шахматных олимпиадах, чемпионатах и кубках мира и Европы от официальных организаторов или на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления за счет средств соответствующих бюджетов, чемпионатах, первенствах и кубках Российской Федерации от официальных организаторов;

23) суммы, выплачиваемые организациями и (или) физическими лицами детям-сиротам в возрасте до 24 лет на обучение в образовательных учреждениях, имеющих лицензии, либо за их обучение указанным учреждениям;

24) суммы платы за инвалидов организациями или индивидуальными предпринимателями технических средств профилактики инвалидности и реабилитацию инвалидов, а также оплата приобретения и содержания собак-проводников для инвалидов,

25) вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов,

26) доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями от осуществления ими тех видов деятельности, по которым они являются плательщиками единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, а также при налогообложении которых применяется упрощенная система налогообложения и система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог),

27) суммы процентов по государственным казначейским обязательствам, облигациям и другим государственным ценным бумагам бывшего СССР, Российской Федерации и субъектов РФ, а также по облигациям и ценным бумагам, выпущенным по решению представительных органов местного самоуправления;

28) доходы, получаемые детьми-сиротами и детьми, являющимися членами семей, доходы в которых на каждого не превышают прожиточного минимума, от благотворительных фондов, зарегистрированных в установленном порядке, и религиозных организаций;

29) доходы в виде процентов, получаемые налогоплательщиками по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, если:

- проценты по рублевым вкладам выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования Банка России, в течение периода, за который начислены указанные проценты;
- установленная ставка не превышает 9% годовых по вкладам в иностранной валюте,

30) доходы, не превышающие 4000 руб., полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период:

- стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей;
- стоимость призов в денежной и натуральной форме, полученных налогоплательщиками на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями Правительства РФ, законодательных (представительных) органов государственной власти или представительных органов местного самоуправления;
- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;
- возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом. Освобождение от налогообложения предоставляется при представлении документов, подтверждающих фактические расходы на приобретение этих медикаментов;
- стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров (работ, услуг);
- суммы материальной помощи, оказываемой инвалидам общественными организациями инвалидов.

31) доходы солдат, матросов, сержантов и старшин, проходящих военную службу по призыву, а также лиц, призванных на военные сборы, в виде денежного довольствия, суточных и других сумм, получаемых по месту службы, либо по месту прохождения военных сборов;

32) суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, комиссиями референдума, а также из средств избирательных фондов кандидатов на должность Президента РФ, кандидатов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта РФ, кандидатов на должность в ином государственном органе субъекта РФ, предусмотренном конституцией, уставом субъекта РФ и избираемом непосредственно гражданами, кандидатов в депутаты представительного органа муниципального образования, кандидатов на должность главы муниципального образования, на иную должность, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов избирательных объединений, избирательных фондов региональных отделений политических пар-

тий, не являющихся избирательными объединениями, из средств фондов референдума инициативной группы по проведению референдума Российской Федерации, референдума субъекта РФ, местного референдума, инициативной агитационной группы референдума Российской Федерации, иных групп участников референдума субъекта РФ, местного референдума за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний, кампаний референдума;

33) выплаты, производимые профсоюзными комитетами (в том числе материальная помощь) членам профсоюзов за счет членских взносов, за исключением вознаграждений и иных выплат за выполнение трудовых обязанностей, а также выплаты, производимые молодежными и детскими организациями своим членам за счет членских взносов на покрытие расходов, связанных с проведением культурно-массовых, физкультурных и спортивных мероприятий;

34) выигрыши по облигациям государственных займов Российской Федерации и суммы, получаемые в погашение указанных облигаций;

35) помощь (в денежной и натуральной форме), а также подарки, которые получены ветеранами и инвалидами Великой Отечественной войны, вдовами военнослужащих, погибших в период войны с Финляндией, Великой Отечественной войны, войны с Японией, вдовами умерших инвалидов Великой Отечественной войны и бывшими узниками нацистских концлагерей, тюрем и гетто, а также бывшими несовершеннолетними узниками концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистами и их союзниками в период Второй мировой войны, в части, не превышающей 10 000 руб за налоговый период.

Налоговые вычеты давно используются в зарубежных налоговых системах. В России они впервые введены после принятия второй части Налогового кодекса РФ. В отношении налога на доходы физических лиц предусмотрены четыре вида вычетов: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные.

При определении налоговой базы отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлена ставка в размере 13%, налогоплательщик имеет право на получение следующих стандартных налоговых вычетов.

1 В размере 3000 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на следующие категории налогоплательщиков:

- лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС;

- лиц, получивших инвалидность вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС из числа лиц, принимавших участие в ликвидации последствий катастрофы в пределах зоны отчуждения Чернобыльской АЭС или занятых там в эксплуатации или на других работах (в том числе временно направленных или командированных), военнослужащих и военнообязанных, призванных на специальные сборы и привлеченных к выполнению работ, связанных с ликвидацией последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, независимо от места дислокации указанных лиц и выполняемых ими работ, а также лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, проходивших службу в зоне отчуждения, лиц, эвакуированных из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС и переселенных из зоны отселения либо выехавших в добровольном порядке из указанных зон, лиц, отдавших костный мозг для спасения жизни людей, пострадавших вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, независимо от времени, прошедшего со дня проведения операции по трансплантации костного мозга и времени развития у этих лиц в этой связи инвалидности;
- лиц, принимавших в 1986—1987 гг. участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС в пределах зоны отчуждения Чернобыльской АЭС или занятых в этот период на работах, связанных с эвакуацией населения, материальных ценностей, сельскохозяйственных животных, и в эксплуатации или на других работах на Чернобыльской АЭС (в том числе временно направленных или командированных);
- военнослужащих, граждан, уволенных с военной службы, а также военнообязанных, призванных на специальные сборы и привлеченных в этот период для выполнения работ, связанных с ликвидацией последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, включая взлетно-подъемный, инженерно-технический составы гражданской авиации, независимо от места дислокации и выполняемых ими работ;
- военнослужащих, граждан, уволенных с военной службы, а также военнообязанных, призванных на военные сборы и принимавших участие в 1988—1990 гг. в работах по объекту «Укрытие»;
- ставших инвалидами, получившими или перенесшими лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на ПО «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в р. Теча, из

числа лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1957—1958 гг. непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии на ПО «Маяк», а также занятых там на работах по проведению защитных мероприятий и реабилитации радиоактивно загрязненных территорий вдоль р Теча в 1949—1956 гг., лиц, эвакуированных (переселенных), а также выехавших добровольно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие этой аварии, включая детей, в том числе тех, кто в момент эвакуации (переселения) находились в состоянии внутриутробного развития, а также военнослужащих, вольнонаемный состав войсковых частей и специального контингента, которые были эвакуированы в 1957 г. из зоны радиоактивного загрязнения (при этом к выехавшим добровольно гражданам относятся лица, выехавшие в период с 29 сентября 1957 г. по 31 декабря 1958 г. из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на ПО «Маяк», а также лица, выехавшие в период с 1949 по 1956 г. включительно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие сбросов радиоактивных отходов в р. Теча), лиц, проживающих в населенных пунктах, и лиц, выехавших добровольно на новое место жительства из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на ПО «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в р. Теча, где среднегодовая эффективная эквивалентная доза облучения составляла на 20 мая 1993 г. свыше 1 мЗв (дополнительно по сравнению с уровнем естественного радиационного фона для данной местности);

- лиц, непосредственно участвовавших в испытаниях ядерного оружия в атмосфере и боевых радиоактивных веществ, учениях с применением такого оружия до 31 января 1963 г.,
- лиц, непосредственно участвовавших в подземных испытаниях ядерного оружия в условиях штатных радиационных ситуаций и действия других поражающих факторов ядерного оружия;
- лиц, непосредственно участвовавших в ликвидации радиационных аварий, происшедших на ядерных установках надводных и подводных кораблей и на других военных объектах и зарегистрированных в установленном порядке федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области обороны;

- лиц, непосредственно участвовавших в работах (в том числе военнослужащих) по сборке ядерных зарядов до 31 декабря 1961 г.;
- лиц, непосредственно участвовавших в подземных испытаниях ядерного оружия, проведении и обеспечении работ по сбору и захоронению радиоактивных веществ;
- инвалидов Великой Отечественной войны;
- инвалидов из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации или при выполнении иных обязанностей военной службы, либо полученных вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, либо из числа бывших партизан, а также других категорий инвалидов, приравненных по пенсионному обеспечению к указанным категориям военнослужащих.

2. Налоговый вычет в размере 500 руб за каждый месяц налогового периода распространяется на следующие категории налогоплательщиков:

- Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней;
- лиц вольнонаемного состава Советской Армии и Военно-Морского Флота СССР, органов внутренних дел СССР и государственной безопасности СССР, занимавших штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лиц, находившихся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;
- участников Великой Отечественной войны, боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав армии, и бывших партизан;
- лиц, находившихся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны с 8 сентября 1941 г по 27 января 1944 г независимо от срока пребывания,
- бывших, в том числе несовершеннолетних, узников концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистской Германией и ее союзниками в период Второй мировой войны;
- инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп,

- лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационной нагрузкой, вызванные последствиями радиационных аварий на атомных объектах гражданского или военного назначения, а также в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику;
- младший и средний медицинский персонал, врачей и других работников лечебных учреждений (за исключением лиц, чья профессиональная деятельность связана с работой с любыми видами источников ионизирующих излучений в условиях радиационной обстановки на их рабочем месте, соответствующей профилю проводимой работы), получивших сверхнормативные дозы радиационного облучения при оказании медицинской помощи и обслуживании в период с 26 апреля по 30 июня 1986 г., а также лиц, пострадавших в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС и являющихся источником ионизирующих излучений;
- лиц, отдавших костный мозг для спасения жизни людей;
- рабочих и служащих, а также бывших военнослужащих и уволившихся со службы лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, сотрудников учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, получивших профессиональные заболевания, связанные с радиационным воздействием на работах в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС;
- лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1957—1958 гг. непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии в 1957 г. на ПО «Маяк», а также занятых на работах по проведению защитных мероприятий и реабилитации радиоактивно загрязненных территорий вдоль р. Теча в 1949—1956 гг.;
- лиц, эвакуированных (переселенных), а также выехавших добровольно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на ПО «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в р. Теча, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации (переселения) находились в состоянии внутриутробного развития, а также бывших военнослужащих, вольнонаемный состав войсковых частей и специального контингента, которые были эвакуированы в 1957 г. из зоны радиоактивного загрязнения. При этом к выехавшим добровольно лицам отно-

сятся лица, выехавшие с 29 сентября 1957 г. по 31 декабря 1958 г. включительно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на ПО «Маяк», а также выехавшие с 1949 по 1956 г. включительно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие сбросов радиоактивных отходов в р. Теча;

- лиц, эвакуированных (в том числе выехавших добровольно) в 1986 г. из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС, подвергшейся радиоактивному загрязнению вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, или переселенных (переселяемых), в том числе выехавших добровольно, из зоны отселения в 1986 г. и в последующие годы, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации находились в состоянии внутриутробного развития;
- родителей и супругов военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, а также родителей и супругов государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Вычет предоставляется супругам погибших военнослужащих и государственных служащих, если они не вступили в повторный брак;
- граждан, уволенных с военной службы или призывавшихся на военные сборы, выполнявших интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия, а также граждан, принимавших участие в соответствии с решениями органов государственной власти Российской Федерации в боевых действиях на территории Российской Федерации.

3. Налоговый вычет в размере 400 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на все остальные категории налогоплательщиков и действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка в размере 13%) налоговым агентом, предоставляющим этот стандартный налоговый вычет, превысил 20 000 руб. Начиная с месяца, в котором доход превысил 20 000 руб., налоговый вычет, предусмотренный настоящим подпунктом, не применяется.

4. Налоговый вычет в размере 600 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на

- каждого ребенка у налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок и которые являются родителями или супругами родителей;
- каждого ребенка у налогоплательщиков, которые являются опекунами или попечителями, приемными родителями

Указанный налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка в размере 13%) налоговым агентом, представляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 40 000 руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 40 000 руб., налоговый вычет, предусмотренный настоящим подпунктом, не применяется.

Этот налоговый вычет производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет у родителей и (или) супругов родителей, опекунов или попечителей, приемных родителей

Указанный налоговый вычет удваивается в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, а также в случае, если учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, студент в возрасте до 24 лет является инвалидом I или II группы.

Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям, приемным родителям налоговый вычет производится в двойном размере. Предоставление этого налогового вычета вдовам (вдовцам), одиноким родителям прекращается с месяца, следующего за месяцем вступления их в брак. Этот налоговый вычет предоставляется вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям, приемным родителям на основании их письменных заявлений и документов, подтверждающих право на данный налоговый вычет. Иностранным физическим лицам, у которых ребенок (дети) находится (находятся) за пределами Российской Федерации, такой вычет предоставляется на основании документов, заверенных компетентными органами государства, в котором проживает (проживают) ребенок (дети).

Под одинокими родителями понимается один из родителей, не состоящий в зарегистрированном браке.

Уменьшение налоговой базы производится с месяца рождения ребенка (детей), или с месяца, в котором установлена опека (попечительство), или с месяца вступления в силу договора о передаче

ребенка (детей) на воспитание в семью и сохраняется до конца того года, в котором ребенок (дети) достиг (достигли) возраста, указанного в абзацах пятом и шестом настоящего подпункта, или в случае истечения срока действия либо досрочного расторжения договора о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью, или в случае смерти ребенка (детей). Налоговый вычет предоставляется за период обучения ребенка (детей) в образовательном учреждении и (или) учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в период обучения

Налогоплательщикам, имеющим право более чем на один стандартный налоговый вычет, предоставляется максимальный из них.

Эти налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику одним из налоговых агентов, являющихся источником выплаты дохода, по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты.

Если в течение налогового периода стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, чем это предусмотрено налоговым законодательством, то по окончании налогового периода на основании заявления налогоплательщика, прилагаемого к налоговой декларации, и документов, подтверждающих право на такие вычеты, налоговым органом производится перерасчет налоговой базы с учетом предоставления стандартных налоговых вычетов в размерах, предусмотренных настоящей статьей

При определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение следующих социальных налоговых вычетов:

1) в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком 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% суммы дохода, полученного в налоговом периоде,

2) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на обучение, но не более

50 000 руб., а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет, налогоплательщиком-опекуном (налогоплательщиком-попечителем) за обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя).

Право на получение этого социального налогового вычета распространяется на налогоплательщиков, осуществлявших обязанности опекуна или попечителя над гражданами, бывшими их подопечными, после прекращения опеки или попечительства в случаях оплаты налогоплательщиками обучения указанных граждан в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях. Этот социальный налоговый вычет предоставляется при наличии у образовательного учреждения соответствующей лицензии или иного документа, который подтверждает статус учебного заведения, а также представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы за обучение.

Социальный налоговый вычет предоставляется за период обучения указанных лиц в учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в процессе обучения;

3) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями Российской Федерации, а также уплаченной налогоплательщиком за услуги по лечению супруга (супруги), своих родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях Российской Федерации (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утверждаемым Правительством РФ), а также в размере стоимости медикаментов (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утверждаемым Правительством РФ), назначенных им лечащим врачом, приобретаемых налогоплательщиками за счет собственных средств.

При применении этого социального налогового вычета учитываются суммы страховых взносов, уплаченные налогоплательщиком в налоговом периоде по договорам добровольного личного страхования, заключенным им со страховыми организациями, имеющими лицензию на ведение соответствующего вида деятельности, предусматривающим оплату такими страховыми организациями исключительно услуг по лечению.

Общая сумма социального налогового вычета, предусмотренного настоящим подпунктом, не может превышать 50 000 руб.

По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях Российской Федерации сумма налогового вычета принимается в размере фактически понесенных расходов. Перечень дорогостоящих видов лечения утверждается постановлением Правительства РФ.

Вычет сумм оплаты стоимости лечения и (или) уплаты страховых взносов предоставляется налогоплательщику, если лечение производится в медицинских учреждениях, имеющих соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, а также при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы на лечение, приобретение медикаментов или на уплату страховых взносов.

Этот социальный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику, если оплата лечения и приобретенных медикаментов и (или) уплата страховых взносов не были произведены организацией за счет средств работодателей.

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

Налогоплательщик имеет также право на получение следующих имущественных налоговых вычетов:

1) в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих в целом 1 000 000 руб., а также в суммах, полученных в налоговом периоде от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих 125 000 руб. При продаже жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков и земельных участков и долей в указанном имуществе, а также иного имущества, находившихся в собственности налогоплательщика три года и более, имущественный налоговый вычет предоставляется в сумме, полученной налогоплательщиком при продаже этого 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 налогоплатель-

щиком принадлежащих ему ценных бумаг. При продаже доли (ее части) в уставном капитале организации налогоплательщик также вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов.

При реализации имущества, находящегося в общей долевой либо общей совместной собственности, соответствующий размер имущественного налогового вычета, исчисленного в соответствии с настоящим подпунктом, распределяется между совладельцами этого имущества пропорционально их доле либо по договоренности между ними (в случае реализации имущества, находящегося в общей совместной собственности).

Эти положения не распространяются на доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями от продажи имущества в связи с осуществлением ими предпринимательской деятельности.

При реализации акций (долей, паев), полученных налогоплательщиком при реорганизации организаций, срок их нахождения в собственности налогоплательщика исчисляется с даты приобретения в собственность акций (долей, паев) реорганизуемых организаций;

2) в сумме, израсходованной налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты 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, комнаты или доли (долей) в них.

В фактические расходы на новое строительство либо приобретение жилого дома или доли (долей) в нем могут включаться расходы:

- на разработку проектно-сметной документации;
- на приобретение строительных и отделочных материалов;
- на приобретение жилого дома, в том числе не оконченного строительством;
- связанные с работами или услугами по строительству (достройке дома, не оконченного строительством) и отделке;
- на подключение к сетям электро-, водо-, газоснабжения и канализации или создание автономных источников электро-, водо-, газоснабжения и канализации.

В фактические расходы на приобретение квартиры, комнаты или доли (долей) в них могут включаться расходы:

- на приобретение квартиры, комнаты, доли (долей) в них или прав на квартиру, комнату в строящемся доме,
- на приобретение отделочных материалов;
- на работы, связанные с отделкой квартиры, комнаты

Принятие к вычету расходов на достройку и отделку приобретенного дома или отделку приобретенной квартиры, комнаты возможно в том случае, если в договоре, на основании которого осуществлено такое приобретение, указано приобретение незавершенным строительством жилого дома, квартиры, комнаты (прав на квартиру, комнату) без отделки или доли (долей) в них

Общий размер имущественного налогового вычета, предусмотренного настоящим подпунктом, не может превышать 1 000 000 руб. 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, комнаты или доли (долей) в них

Для подтверждения права на имущественный налоговый вычет налогоплательщик представляет:

- при строительстве или приобретении жилого дома (в том числе не оконченного строительством) или доли (долей) в нем — документы, подтверждающие право собственности на жилой дом или долю (доли) в нем,
- при приобретении квартиры, комнаты, доли (долей) в них или прав на квартиру, комнату в строящемся доме — договор о приобретении квартиры, комнаты, доли (долей) в них или прав на квартиру, комнату в строящемся доме, акт о передаче квартиры, комнаты, доли (долей) в них налогоплательщику или документы, подтверждающие право собственности на квартиру, комнату или долю (доли) в них.

Этот имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику на основании письменного заявления налогоплательщика, а также платежных документов, оформленных в установленном порядке и подтверждающих факт уплаты денежных средств налогоплательщиком по произведенным расходам (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении денежных средств со счета покупателя на счет продавца, товарные и кассовые чеки, акты о закупке материалов у физических лиц с указа-

нием в них адресных и паспортных данных продавца и другие документы)

При приобретении имущества в общую долевую либо общую совместную собственность размер имущественного налогового вычета, исчисленного в соответствии с настоящим подпунктом, распределяется между совладельцами в соответствии с их долей (долями) собственности либо с их письменным заявлением (в случае приобретения жилого дома, квартиры, комнаты в общую совместную собственность).

Этот имущественный налоговый вычет не применяется, если расходы на строительство или приобретение жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них для налогоплательщика оплачиваются за счет средств работодателей или иных лиц, а также в случаях, если сделка купли-продажи жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них совершается между физическими лицами, являющимися взаимозависимыми.

Повторное предоставление налогоплательщику этого имущественного налогового вычета не допускается.

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.

Имущественные налоговые вычеты предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче им налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

Налоговый вычет на приобретение объектов недвижимости может быть предоставлен налогоплательщику до окончания налогового периода при его обращении к налоговому агенту при условии подтверждения права налогоплательщика на имущественный налоговый вычет налоговым органом по форме, утверждаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета у одного налогового агента по своему выбору. Налоговый агент обязан предоставить имущественный налоговый вычет при получении от налогоплательщика подтверждения права на имущественный налоговый вычет, выданного налоговым органом.

Право на получение налогоплательщиком имущественного налогового вычета у налогового агента должно быть подтверждено налоговым органом в срок, не превышающий 30 календарных дней со дня подачи письменного заявления налогоплательщика, доку-

ментов, подтверждающих право на получение имущественного налогового вычета.

В пределах размеров социальных и имущественных налоговых вычетов законодательные (представительные) органы субъектов РФ могут устанавливать иные размеры вычетов с учетом своих региональных особенностей.

Профессиональные налоговые вычеты имеют право получать следующие категории налогоплательщиков.

1) налогоплательщики — индивидуальные предприниматели и приравненные к ним лица, — в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. Состав расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному при определении налога на прибыль организаций. К расходам налогоплательщика относится также государственная пошлина, которая уплачена в связи с его профессиональной деятельностью.

Суммы уплаченного налога на имущество физических лиц принимаются к вычету в том случае, если это имущество, являющееся объектом обложения налогом на имущество физических лиц (за исключением жилых домов, квартир, дач и гаражей), непосредственно используется для осуществления предпринимательской деятельности.

Если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. Настоящее положение не применяется в отношении физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей;

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

3) налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов, в сум-

ме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в размерах нормативов.

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

Налогоплательщики, указанные в настоящей статье, реализуют право на получение профессиональных налоговых вычетов путем подачи письменного заявления налоговому агенту.

При отсутствии налогового агента налогоплательщики реализуют право на получение профессиональных налоговых вычетов путем подачи письменного заявления в налоговый орган одновременно с подачей налоговой декларации по окончании налогового периода.

Дата фактического получения дохода определяется как день:

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

При получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

В России с 1 января 2001 г. установлена пропорциональная система налогообложения — ставка налога одна и та же для всех налогоплательщиков независимо от размера их доходов и определяется видом получаемых доходов.

Налоговая ставка в размере 35% устанавливается в отношении следующих доходов:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения размеров, установленных действующим налоговым законодательством;
- страховых выплат по договорам добровольного страхования в части превышения размеров, установленных действующим налоговым законодательством;

- процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из действующей ставки рефинансирования Банка России, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам (за исключением срочных пенсионных вкладов, внесенных на срок не менее шести месяцев) и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте;
- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения размеров, установленных действующим налоговым законодательством, за исключением доходов в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование налогоплательщиками целевыми займами (кредитами), полученными от кредитных и иных организаций Российской Федерации и фактически израсходованными ими на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры или доли (долей) в них, на основании документов, подтверждающих целевое использование таких средств.

Налоговая ставка в размере 30% устанавливается в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации.

Налоговая ставка в размере 9% устанавливается в отношении доходов.

- от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов;
- в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.;
- учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

По всем остальным видам доходов налоговая ставка устанавливается в размере 13%.

Порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц имеет некоторые особенности для:

- налоговых агентов;
- индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой;
- физических лиц, получающих определенные виды доходов.

Российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредив-

шие адвокатские кабинеты, а также постоянные представительства иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога. Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллежиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями.

Указанные выше лица являются налоговыми агентами.

Исчисление сумм и уплата налога проводятся в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент с зачетом ранее удержанных сумм налога. Сумма налога исчисляется налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка в размере 13%, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Сумма налога применительно к доходам, в отношении которых применяются иные налоговые ставки, исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

Исчисление суммы налога проводится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Удержание проводится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты.

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в течение одного месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности налогоплательщика. Невозможностью удержать налог, в частности, признаются случаи, когда заведомо известно, что период, в течение которого может быть удержана сумма начисленного налога, превышает 12 месяцев.

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках.

В иных случаях налоговые агенты перечисляют суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода, — для доходов, выплачиваемых в денежной форме, а также дня, следующего за днем фактического удержания исчисленной суммы налога, — для доходов, полученных налогоплательщиком в натуральной форме либо в виде материальной выгоды.

Совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается по месту учета налогового агента в налоговом органе.

Налоговые агенты — российские организации, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этих обособленных подразделений.

Удержанная налоговым агентом из доходов физических лиц, в отношении которых он признается источником дохода, совокупная сумма налога, превышающая 100 руб., перечисляется в бюджет в установленном порядке. Если совокупная сумма удержанного налога, подлежащая уплате в бюджет, составляет менее 100 руб., она добавляется к сумме налога, подлежащей перечислению в бюджет в следующем месяце, но не позднее декабря текущего года.

Уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается. При заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц.

Налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, по форме, которая установлена Министерством финансов РФ.

Налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц этого налогового

периода и суммах начисленных и удержанных в этом налоговом периоде налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, утвержденной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Эти сведения представляются на магнитных носителях или с использованием средств телекоммуникаций в порядке, определяемом Министерством финансов РФ. Налоговые органы направляют эти сведения налоговым органам по месту жительства физических лиц. При этом не представляются сведения о выплаченных доходах индивидуальным предпринимателям за приобретенные у них товары, продукцию или выполненные работы (оказанные услуги) в том случае, если эти индивидуальные предприниматели предъявили налоговому агенту документы, подтверждающие их государственную регистрацию в качестве предпринимателей без образования юридического лица и постановку на учет в налоговых органах. При численности физических лиц, получивших доходы в налоговом периоде, до 10 человек налоговые агенты могут представлять такие сведения на бумажных носителях.

В исключительных случаях с учетом специфики деятельности либо особенностей места нахождения организаций налоговые органы могут наделять отдельные организации правом представлять сведения о доходах физических лиц на бумажных носителях.

Налоговые агенты выдают физическим лицам по их заявлениям справки о полученных физическими лицами доходах и удержанных суммах налога по форме, утвержденной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Излишне удержанные налоговым агентом из дохода налогоплательщика суммы налога подлежат возврату налоговым агентом по представлении налогоплательщиком соответствующего заявления.

Суммы налога, не удержанные с физических лиц или удержанные налоговыми агентами не полностью, взыскиваются ими с физических лиц до полного погашения этими лицами задолженности по налогу. Суммы налога, не взысканные в результате уклонения налогоплательщика от налогообложения, взыскиваются за все время уклонения от уплаты налога.

В особом порядке исчисляют и уплачивают налог следующие налогоплательщики:

1) физические лица, зарегистрированные в установленном законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую

деятельность без образования юридического лица, — по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности,

2) нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты и другие лица, занимающиеся в установленном законодательством порядке частной практикой, — по суммам доходов, полученных от такой деятельности

Эти налогоплательщики самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в бюджет

Общая сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется налогоплательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода, а также сумм авансовых платежей по налогу, фактически уплаченных в бюджет

Убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, налоговую базу не уменьшают

Налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом

Общая сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисленная в соответствии с налоговой декларацией, уплачивается по месту учета налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

При появлении в течение года у налогоплательщиков доходов от осуществления предпринимательской деятельности или от занятия частной практикой они обязаны представить налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода от этой деятельности в текущем налоговом периоде в налоговый орган в пятитдневный срок по истечении месяца со дня появления доходов. Сумма предполагаемого дохода определяется самим налогоплательщиком

Сумма авансовых платежей исчисляется налоговым органом. Расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период проводится налоговым органом на основании суммы предполагаемого дохода, указанного в налоговой декларации, или суммы фактически полученного дохода за предыдущий налоговый период с учетом стандартных и профессиональных налоговых вычетов

Авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений.

- за январь—июнь — не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей,
- за июль—сентябрь — не позднее 15 октября текущего года в размере одной четверти годовой суммы авансовых платежей;

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

В случае значительного (более чем на 50%) увеличении или уменьшения в налоговом периоде дохода налогоплательщик обязан представить новую налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода от осуществления деятельности на текущий год. В этом случае налоговый орган проводит перерасчет сумм авансовых платежей на текущий год по ненаступившим срокам уплаты не позднее пяти дней с момента получения новой налоговой декларации.

Специальный порядок исчисления и уплаты налога установлен для следующих категорий налогоплательщиков

1) физических лиц — 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;

2) физических лиц — исходя из сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности;

3) физических лиц — налоговых резидентов Российской Федерации, получающих доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, — исходя из сумм таких доходов;

4) физических лиц, получающих другие доходы, из которых не был удержан налог налоговыми агентами, — исходя из сумм таких доходов;

5) физических лиц, получающих выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов), — исходя из сумм таких выигрышей.

Эти налогоплательщики самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в бюджет, с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода. При этом убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не уменьшают налоговую базу. Налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисленная исходя из налоговой декларации с учетом положений настоящей статьи, уплачивается по месту жительства налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики, получившие доходы, при выплате которых налоговыми агентами не была удержана сумма налога, уплачивают налог равными долями в два платежа: первый — не позднее 30 календарных дней с даты вручения налоговым органом налогового уведомления об уплате налога, второй — не позднее 30 календарных дней после первого срока уплаты.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиками, самостоятельно уплачивающими налог, не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Лица, на которых не возложена обязанность представлять налоговую декларацию, вправе представить такую декларацию в налоговый орган по месту жительства.

В случае прекращения деятельности или прекращения выплат до конца налогового периода налогоплательщики обязаны в пятидневный срок со дня прекращения такой деятельности или таких выплат представить налоговую декларацию о фактически полученных доходах в текущем налоговом периоде.

При прекращении в течение календарного года иностранным физическим лицом, самостоятельно уплачивающим налог, деятельности и выезде его за пределы территории Российской Федерации налоговая декларация о доходах, фактически полученных за период его пребывания в текущем налоговом периоде на территории Российской Федерации, должна быть представлена им не позднее чем за один месяц до выезда за пределы территории Российской Федерации.

Уплата налога, доначисленного по налоговым декларациям, проводится не позднее чем через 15 календарных дней с момента подачи такой декларации.

В налоговых декларациях физические лица указывают все полученные ими в налоговом периоде доходы, за исключением вознаграждения, выплачиваемые за счет средств федерального бюджета или бюджета субъекта РФ физическим лицам за оказание ими содействия федеральным органам исполнительной власти в выявлении, предупреждении, пресечении и раскрытии террористических актов, выявлении и задержании лиц, подготавливающих, совершающих или совершивших такие акты, а также за оказание содействия органам федеральной службы безопасности и федеральным органам исполнительной власти, осуществляющим оперативно-розыскную деятельность, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога, подлежащие уплате (доплате) или возврату по итогам налогового периода.

Фактически уплаченные налогоплательщиком, являющимся налоговым резидентом Российской Федерации, за пределами Российской Федерации в соответствии с законодательством других государств суммы налога с доходов, полученных за пределами Российской Федерации, не засчитываются при уплате налога в Российской Федерации, если иное не предусмотрено договором (соглашением) об избежании двойного налогообложения.

Для освобождения от уплаты налога, проведения зачета, получения налоговых вычетов или иных налоговых привилегий налогоплательщик должен представить в налоговые органы официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым Российская Федерация заключила действующий в течение налогового периода (или его части) договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, а также документ о полученном доходе и об уплате им налога за пределами Российской Федерации, подтвержденный налоговым органом иностранного государства. Подтверждение может быть представлено как до уплаты налога или авансовых платежей по налогу, так и в течение одного года после окончания того налогового периода, по результатам которого налогоплательщик претендует на получение освобождения от уплаты налога, проведения зачета, налоговых вычетов или привилегий.

Вопросы для самоконтроля

1. Каково место налога на доходы физических лиц в доходах бюджетной системы Российской Федерации?
2. В чем отличия подоходного обложения физических лиц в Российской Федерации и развитых зарубежных странах?
3. Каковы особенности современной системы взимания налога на доходы физических лиц?
4. Каковы принципы подоходного налогообложения физических лиц в Российской Федерации?
5. Что нового внесено в систему подоходного налогообложения физических лиц в связи с принятием второй части Налогового кодекса?
6. Кто является плательщиком налога на доходы физических лиц?
7. В чем отличия налогообложения доходов физических лиц — налоговых резидентов и нерезидентов?
8. Что является объектом налога на доходы физических лиц?
9. Как определяется налоговая база по налогу на доходы физических лиц?

10. Какие установлены льготы по налогу на доходы физических лиц?
11. Какие доходы не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц?
12. Какие существуют налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц?
13. В чем особенности стандартных вычетов, установленных по налогу на доходы физических лиц?
14. В чем особенности социальных и имущественных вычетов, установленных по налогу на доходы физических лиц?
15. В чем особенности профессиональных вычетов, установленных по налогу на доходы физических лиц?
16. Какова система ставок по налогу на доходы физических лиц? В чем ее преимущества и недостатки?
17. Какой налоговый период установлен по налогу на доходы физических лиц?
18. В чем заключаются особенности исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц налоговыми агентами?
19. В чем заключаются особенности исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц индивидуальными предпринимателями и другими лицами, занимающимися частной практикой?
20. Какие физические лица должны подавать декларацию по налогу на доходы?

Глава 11

Таможенная пошлина и таможенные сборы

11.1. Виды таможенных пошлин

Одной из сторон внешнеэкономической деятельности государства является международная торговля. Несмотря на то что она носит свободный характер, приводит к возрастанию экономического благосостояния как экспортеров, так и импортеров, на практике международная торговля практически нигде и никогда не развивалась свободно, без вмешательства государства. История международной торговли — это история развития и совершенствования ее государственного регулирования. В ходе развития внешнеторговых отношений сталкиваются экономические интересы разных слоев населения, и государство оказывается вовлеченным в этот конфликт.

Кроме того, в условиях рыночных отношений национальная экономика становится все более открытой, и государство должно учитывать в своей политике тесную взаимосвязь процессов, происходящих как в экономических связях внутри государства, так и в сфере внешнеэкономических связей. Государство не может достичь внутреннего экономического равновесия, не используя мер внешнеэкономического и в особенности внешнеторгового регулирования. Инструментом регулирования внешнеторговой деятельности служит таможенная политика государства, которую определяет Федеральная таможенная служба РФ.

Законодательной основой таможенной политики является Таможенный кодекс и Закон РФ «О таможенном тарифе» от 21 мая 1993 г. № 5003-1 (с изменениями от 7 августа, 25 ноября, 27 декабря 1995 г., 5 февраля 1997 г., 10 февраля, 4 мая 1999 г., 27 мая, 27 декабря 2000 г., 8 августа, 29, 30 декабря 2001 г., 29 мая, 25 июля, 24 декабря 2002 г., 6 июня, 7 июля, 8 декабря 2003 г.).

Закон «О таможенном тарифе» представляет собой инструмент торговой политики и государственного регулирования внутреннего рынка товаров Российской Федерации, взаимосвязанный с мировым рынком; в нем содержатся также правила обложения товаров

пошлинами при их перемещении через таможенную границу Российской Федерации.

Основными целями создания таможенного тарифа являются:

- рационализация товарной структуры ввоза товаров в Российскую Федерацию;
- поддержание рационального соотношения вывоза и ввоза товаров, валютных доходов и расходов на территории Российской Федерации;
- создание условий для прогрессивных изменений в структуре производства и потребления товаров в Российской Федерации;
- защита экономики от неблагоприятного воздействия иностранной конкуренции;
- обеспечение условий для эффективной интеграции Российской Федерации в мировую экономику

Таможенный тариф Российской Федерации представляет собой свод ставок таможенных пошлин (таможенного тарифа), применяемых к товарам, перемещаемым через таможенную границу Российской Федерации и систематизированным в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности.

Товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности определяется Правительством РФ исходя из принятых в международной практике систем классификации товаров.

Таможенный тариф применяется в отношении ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации и вывоза товаров с этой территории и содержит наименование облагаемых товаров; ставки на единицу обложения, перечень беспошлинно пропускаемых товаров, а также товаров, запрещенных к ввозу, вывозу или транзиту

Структурно таможенный тариф делит на простой и сложный.

Простой таможенный тариф основан на единой ставке, применяемой к каждому товару

В большинстве стран действует *сложный таможенный тариф*, который включает несколько ставок обложения (максимальную, минимальную, преференциальную и т.д.). Ставка применяется к товарам определенной страны в зависимости от сложившихся экономических отношений

Ставки таможенных пошлин едины и не подлежат изменению в зависимости от лиц, перемещающих товары через таможенную границу Российской Федерации, видов сделок и других факторов.

В Российской Федерации применяются следующие виды ставок таможенных пошлин

- адвалорные, начисляемые в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров;
- специфические, начисляемые в установленном размере за единицу облагаемых товаров;
- комбинированные, сочетающие оба названных вида таможенного обложения.

Таможенные пошлины — обязательный платеж в федеральный бюджет, взимаемый таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации или вывозе товаров с этой территории, а также в иных случаях, установленных таможенным законодательством Российской Федерации, в целях таможенно-тарифного регулирования внешнеторговой деятельности в экономических интересах страны.

Таможенные пошлины классифицируют на ввозные, вывозные и транзитные.

По экономической природе различают следующие таможенные пошлины:

- фискальные, вводятся для увеличения доходов государственного бюджета (обычно ими облагаются потребительские товары, производимые в стране и не имеющие аналогов);
- протекционистские, устанавливаются для защиты национальной промышленности от притока иностранных товаров (иногда преследуют фискальные цели) и от конкуренции товаров более развитых стран;
- преференциальные (предпочтительные) ввозные льготные пошлины, вводимые в пониженных размерах для одной или группы стран;
- дискриминационные, устанавливаются в повышенных размерах для отдельных стран в качестве дискриминационной меры;
- уравнивательные, взимаются с импортируемых товаров дополнительно к основным ввозным пошлинам с целью выравнивания цен импортных или отечественных товаров;
- компенсационные, используются, если при производстве товаров прямо или косвенно применялись субсидии;
- антидемпинговые, применяются в случаях ввоза на российскую таможенную территорию товаров по цене более низкой, чем их нормальная стоимость в стране-экспортере.

Взимание таможенных пошлин, регулирование вопросов таможенного обложения, таможенных формальностей во взаимной торговле регулируются международными соглашениями — *таможенной конвенцией*. Цели таможенной конвенции — снижение таможенных

пошлин на товары, импортируемые из стран — участниц конвенций. облегчение прохождения таможенных формальностей.

Участники таможенной конвенции берут на себя обязательства предоставлять друг другу таможенные льготы и содействовать тому, чтобы таможенные правила не препятствовали взаимной торговле и любым видам внешнеэкономической деятельности. Таможенные конвенции бывают двух- и многосторонние. Примером многосторонней таможенной конвенции может служить ВТО (Всемирная торговая организация). В рамках ВТО было заключено соглашение по унификации методов таможенной оценки стоимости импортируемых товаров для целей налогообложения.

На территории Российской Федерации применяются ввозные, вывозные, сезонные и особые таможенные пошлины.

Сезонные пошлины применяются для оперативного регулирования ввоза и вывоза товаров. Ставки таможенных пошлин, предусмотренные таможенным тарифом, не применяются. Срок действия сезонных пошлин не может превышать шести месяцев в году.

Особые пошлины могут временно применяться в целях защиты экономических интересов России. Особые пошлины применяются к ввозимым на российскую таможенную территорию товарам в соответствии с законодательством о специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мерах. К особым пошлинам относятся специальная, антидемпинговая и компенсационная пошлины.

Таможенная пошлина рассчитывается на основе таможенной стоимости и ставок таможенных пошлин.

11.2. Таможенная стоимость товара

Таможенная стоимость товара определяется в соответствии с Законом «О таможенном тарифе» и используется для:

- начисления таможенной пошлины, сборов и иных платежей;
- внешнеэкономической и таможенной статистики;
- применения мер государственного регулирования торгово-экономических отношений, связанных со стоимостью товаров, включая осуществление валютного контроля внешнеторговых сделок и расчетов банков по этим сделкам.

Начисление, уплата и взимание пошлины осуществляются на основе его таможенной стоимости в соответствии с Таможенным кодексом РФ и зачисляются в федеральный бюджет. Таможенная стоимость товаров определяется в соответствии с общими принципами таможенной оценки, принятыми в международной практике.

Таможенная стоимость заявляется декларантом и указывается в таможенной декларации таможенному органу, который осуществляет контроль за правильностью ее определения. Кроме того, декларант обязан представить таможенным органам сведения, подтверждающие правильность определения таможенной стоимости.

Процедура определения таможенной стоимости товаров должна быть общеприменимой, т.е. не различаться в зависимости от источников поставки товаров, и не должна использоваться для борьбы с демпингом.

При отсутствии или непредставлении доказательств достоверности использованных декларантом данных таможенный орган имеет право принять решение о невозможности использования выбранного декларантом метода определения таможенной стоимости.

Определение таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации, основывается на нормах международного права и общепринятой международной практики. Для этого используют один из следующих методов:

- по стоимости сделки с ввозимыми товарами;
- по стоимости сделки с идентичными товарами;
- по стоимости сделки с однородными товарами;
- вычитания;
- сложения;
- резервного метода.

Основным методом служит определение по стоимости сделки с ввозимыми товарами.

Если основной метод не может быть использован, последовательно применяется каждый из перечисленных методов. При этом каждый последующий метод применяется только в том случае, если таможенная стоимость не может быть определена предыдущим методом.

Методы вычитания и сложения стоимости могут применяться в любой последовательности.

Определение таможенной стоимости по стоимости сделки с ввозимыми товарами. Таможенной стоимостью товаров, ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации, является стоимость сделки, т.е. цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за товары при их продаже на экспорт в Российскую Федерацию. Эта цена равна общей сумме всех платежей, осуществленных или подлежащих осуществлению покупателем непосредственно продавцу и (или) третьему лицу в пользу продавца за ввозимые товары. Платежи могут быть осуществлены прямо или косвенно в любой форме.

При определении таможенной стоимости в цену сделки включаются

- расходы по доставке товара до места ввоза товара на таможенную территорию Российской Федерации,
- расходы, понесенные покупателем,
- расходы на страхование международной перевозки товаров;
- часть стоимости товаров и услуг, которые прямо или косвенно были предоставлены покупателям бесплатно или по сниженной цене для использования в связи с производством или продажей на вывоз оцениваемых товаров;
- вознаграждение агенту (посреднику), за исключением вознаграждений, уплачиваемых покупателем своему агенту (посреднику) за оказание услуг, связанных с покупкой товаров;
- стоимость тары, если для таможенных целей она рассматривается как единое целое с товарами;
- стоимость упаковки, включая стоимость упаковочных материалов и работ по упаковке;
- лицензионные и иные платежи за использование объектов интеллектуальной собственности;
- часть дохода продавца от любых последующих перепродаж.

В определенных случаях этот метод невозможно использовать для определения таможенной стоимости товара. К таким случаям относят:

- ограниченность прав покупателя на оцениваемый товар;
- зависимость продажи и цены сделки от соблюдения условий, влияние которых не может быть учтено;
- отсутствие документов, подтверждающих правильность и достоверность заявленной стоимости;
- взаимозависимость участников сделки.

Под взаимозависимыми понимаются лица, удовлетворяющие хотя бы одному из следующих признаков:

- если каждое из этих лиц является сотрудником или руководителем организации, созданной с участием другого лица;
- если они являются деловыми партнерами, т.е. связаны договорными отношениями, действуют в целях извлечения прибыли и совместно несут расходы и убытки, связанные с осуществлением совместной деятельности;
- если они являются работодателем и работником;
- если какое-либо лицо прямо или косвенно владеет пятью и более процентами выпущенных в обращение голосующих акций обоих лиц, контролирует пять и более процентов выпу-

щенных в обращение голосующих акций обоих лиц или является номинальным держателем пяти и более процентов выпущенных в обращение голосующих акций обоих лиц;

- если одно из них прямо или косвенно контролирует другое;
- если оба они прямо или косвенно контролируются третьим лицом;
- если вместе они прямо или косвенно контролируют третье лицо;
- если лица состоят в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя или усыновленного, а также попечителя и опекаемого

Определение таможенной стоимости по стоимости сделки с идентичными товарами. Идентичными считаются товары, одинаковые во всех отношениях, в том числе по физическим характеристикам, качеству и репутации. Незначительные расхождения во внешнем виде не являются основанием для отказа считать такие товары идентичными.

Товары не считаются идентичными, если они произведены не в той же стране, что и оцениваемые товары, или если в отношении этих товаров проектирование, опытно-конструкторская разработка, художественное оформление, дизайн, эскизы, чертежи и иные аналогичные работы были произведены (выполнены) в Российской Федерации

В этом случае базой для определения таможенной стоимости служит стоимость сделки с идентичными товарами, проданными на том же коммерческом уровне (оптовом, розничном или ином) и, по существу, в том же количестве, что и оцениваемые товары

Если таких продаж не выявлено, используется стоимость сделки с идентичными товарами, проданными на ином коммерческом уровне (оптовом, розничном или ином) и (или) в иных количествах, при условии проведения корректировки такой стоимости, учитывающей различия в коммерческом уровне и количестве. Такая корректировка проводится на основе сведений, подтверждающих ее обоснованность и точность, независимо от того, приводит она к увеличению или уменьшению стоимости сделки с идентичными товарами. При отсутствии таких сведений метод по стоимости сделки с идентичными товарами для целей определения таможенной стоимости товаров не используется.

Таможенная стоимость, определяемая по цене сделки с идентичными товарами, должна быть скорректирована с учетом:

- транспортных расходов;
- расходов, понесенных покупателем;

- части стоимости товаров и услуг, которые были предоставлены покупателем бесплатно или по льготной цене для использования в производстве или продаже на вывоз оцениваемых товаров;
- лицензионных и иных платежей за использование объектов интеллектуальной собственности;
- части дохода продавца от любых последующих перепродаж.

Корректировка должна проводиться декларантом на основании достоверных и документально подтвержденных сведений

Если выявляется более одной цены сделки по идентичным товарам, то для определения таможенной стоимости импортируемых товаров берется самая низкая

Определение таможенной стоимости по стоимости сделки с однородными товарами. Однородными считаются товары, не являющиеся идентичными, но имеющие схожие характеристики и состоящие из схожих компонентов, что позволяет им выполнять те же функции, что и оцениваемые товары, и быть с ними коммерчески взаимозаменяемыми. При определении, являются ли товары однородными, учитываются такие характеристики, как качество, репутация и наличие товарного знака. Товары не считаются однородными, если они не произведены в той же стране, что и оцениваемые товары, или если в отношении этих товаров проектирование, опытно-конструкторская разработка, художественное оформление, дизайн, эскизы, чертежи и иные аналогичные работы были выполнены в Российской Федерации. Базой для определения таможенной стоимости по данному методу служит стоимость сделки с однородными товарами, проданными на том же коммерческом уровне (оптовом, розничном или ином) и, по существу, в том же количестве, что и оцениваемые товары.

Если таких продаж не выявлено, используется стоимость сделки с однородными товарами, проданными на ином коммерческом уровне и (или) в иных количествах, при условии проведения корректировки такой стоимости, учитывающей различия в коммерческом уровне и (или) в количестве. Такая корректировка проводится на основе сведений, подтверждающих ее обоснованность и точность этой корректировки, независимо от того, приводит она к увеличению или уменьшению стоимости сделки с однородными товарами. При отсутствии таких сведений метод по стоимости сделки с однородными товарами для целей определения таможенной стоимости товаров не используется.

Таможенную стоимость товаров и в этом случае корректируют на сумму.

- транспортных расходов;
- расходов, понесенных покупателем;
- части стоимости товаров и услуг, которые были предоставлены покупателем бесплатно или по сниженной цене для использования в производстве или продаже на вывоз оцениваемых товаров;
- лицензионных и иных платежей за использование объектов интеллектуальной собственности;
- части дохода продавца от любых последующих перепродаж.

Если выявляется более одной цены сделки по однородным товарам, то для определения таможенной стоимости ввозимых товаров берется самая низкая из них.

Определение таможенной стоимости на основе вычитания стоимости. Этим методом пользуются в том случае, если оцениваемые идентичные или однородные товары будут продаваться на российской территории без изменения их первоначального состояния.

В качестве основы для определения таможенной стоимости товара принимается цена единицы товара, по которой наибольшее совокупное количество оцениваемых, идентичных или однородных товаров продается лицам, не являющимися взаимосвязанными с лицами, осуществляющими продажу на территории Российской Федерации, в тот же или соответствующий ему период времени, в который осуществляется ввоз оцениваемых товаров на таможенную территорию России.

При этом из цены единицы товара вычитают:

- расходы на выплату комиссионных вознаграждений и на транспортировку, страхование, погрузо-разгрузочные работы на территории РФ после выпуска товаров в свободное обращение;
- обычные расходы на осуществленные на таможенной территории России перевозки (транспортировку), страхование, а также связанные с такими операциями расходы;
- суммы импортных таможенных пошлин, налогов, сборов и иных платежей, подлежащих уплате в Российской Федерации в связи с ввозом или продажей товаров

Если отсутствуют случаи продажи оцениваемых идентичных или однородных товаров в неизменном состоянии, то по просьбе декларанта можно использовать цену единицы товара, прошедшего переработку, с учетом добавленной стоимости

Определение таможенной стоимости на основе сложения стоимости. Базой для определения таможенной стоимости этим методом

является расчетная стоимость товара, которая определяется путем сложения.

- стоимости материалов и иных издержек, понесенных изготовителем в связи с производством оцениваемого товара;
- общих затрат, характерных для продажи в Российскую Федерацию из страны-экспортера товаров того же вида, в том числе стоимости транспортировки, погрузочно-разгрузочных работ, страхования до места таможенного оформления на территории Российской Федерации и т.д.;
- прибыли, обычно получаемой экспортером в результате поставки таких товаров в Российскую Федерацию.

При определении таможенной стоимости этим методом должны суммироваться все расходы, включаемые в цену товара, включая:

- транспортные расходы,
- расходы, понесенные покупателем,
- часть стоимости товаров и услуг, которые были предоставлены покупателем бесплатно или по сниженной цене для использования в производстве или продаже на вывоз оцениваемых товаров;
- лицензионные и иные платежи за использование объектов интеллектуальной собственности;
- часть дохода продавца от любых последующих перепродаж.

При определении расходов не допускается повторный учет одних и тех же показателей.

Таможенные органы не вправе требовать от лиц не российского гражданства без их согласия представления документов, подтверждающих расчетную стоимость.

Резервный метод. Если таможенная стоимость не может быть определена декларантом в результате последовательного применения указанных пяти методов или таможенные органы аргументированно считают, что эти пять методов не могут быть использованы, то таможенная стоимость оцениваемых товаров определяется и обосновывается с учетом мировой таможенной практики.

При использовании резервного метода таможенные органы предоставляют декларанту имеющуюся в их распоряжении ценовую информацию. В качестве базы определения таможенной стоимости не могут быть использованы:

- цена товара на внутреннем рынке,
- цена на товары отечественного происхождения;
- цена товара, поставляемого из страны-экспортера в третьи страны;
- произвольно установленная или достоверно не подтвержденная цена.

11.3. Определение страны происхождения товара

Страна происхождения товара указывается для применения тарифных и нетарифных мер регулирования экспорта и импорта и определяется в соответствии с международной практикой.

Страной происхождения товара считается страна (группа стран, часть страны, регион), в которой товар был полностью произведен или подвергнут достаточной переработке в соответствии с установленными критериями

Товарами, полностью произведенными в данной стране, считаются:

- полезные ископаемые, добытые на территории страны, в ее территориальных водах или на ее континентальном шельфе и в морских недрах, если страна имеет исключительные права на разработку этих недр;
- растительная продукция, выращенная или собранная на ее территории;
- живые животные, родившиеся и выращенные в ней;
- продукция, полученная в этой стране от выращенных в ней животных;
- произведенная в ней продукция охотничьего, рыболовного и морского промыслов;
- продукция морского промысла, добытая и (или) произведенная в Мировом океане судами данной страны либо судами, арендованными (зафрахтованными) ею;
- вторичное сырье и отходы, являющиеся результатом производственных и иных операций, осуществляемых в данной стране;
- продукция высоких технологий, полученная в открытом космосе на космических судах, принадлежащих данной стране либо арендуемых ею;
- товары, произведенные в данной стране исключительно из перечисленной продукции.

Если в производстве товаров участвуют две и более страны, происхождение товара определяется в соответствии с критериями достаточной переработки

Критериями достаточной переработки товара в данной стране являются:

- изменение товарной позиции (классификационного кода товара) по товарной номенклатуре на уровне любого из первых

четырёх знаков, произошедшее в результате переработки товара,

- выполнение соответствующих производственных или технологических операций, достаточных для того, чтобы товар считался происходящим из той страны, где эти операции имели место.

Ряд операций не отвечают критерию достаточной переработки:

- операции, обеспечивающие сохранность товаров;
- операции по подготовке товаров к продаже, транспортировке;
- простые сборочные операции;
- простое смешивание товаров.

Для подтверждения страны происхождения товаров декларант обязан представить сертификат о происхождении товара

11.4. Исчисление таможенных пошлин

При перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации уплачиваются

- ввозная таможенная пошлина;
- вывозная таможенная пошлина;
- налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации,
- таможенные сборы за таможенное оформление, таможенное сопровождение и хранение.

Таможенные платежи уплачиваются непосредственно декларантом либо иными лицами в соответствии с таможенным законодательством. Любое заинтересованное лицо может уплатить таможенные платежи

Ставки таможенных пошлин устанавливаются Правительством РФ, они едины и не подлежат изменению в зависимости от лиц, перемещающих товары через таможенную границу Российской Федерации, видов сделок и других факторов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством

Ставки ввозных таможенных пошлин определяются Правительством РФ и применяются дифференцированно с учетом сложившихся внешнеторговых отношений со странами-партнерами. Так, в отношении товаров, происходящих из стран, торгово-политические отношения с которыми предусматривают режим наибольшего бла-

гоприятствования, применяются ставки ввозных таможенных пошлин, установленные законом о таможенном тарифе

В отношении товаров, происходящих из стран, торгово-политические отношения с которыми не предусматривают режима наибольшего благоприятствования, законодательно установленные ставки ввозных таможенных пошлин увеличиваются вдвое, кроме случаев предоставления тарифных льгот или преференций.

В отношении товаров, страна происхождения которых не установлена, применяются ставки ввозных таможенных пошлин, применяемые к товарам, происходящим из стран, торгово-политические отношения с которыми предусматривают режим наибольшего благоприятствования.

Ставки таможенных пошлин применяются на день принятия таможенной декларации таможенным органом

Применяются следующие виды ставок пошлин:

- адвалорные, начисляемые в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров;
- специфические, начисляемые в установленном размере за единицу облагаемых товаров (как правило, в евро за единицу товара);
- комбинированные.

Ставки ввозных таможенных пошлин применяются дифференцированно в зависимости от страны происхождения товаров, что позволяет применять преференциальные режимы. Право на их применение и установление размеров ставок таможенных пошлин находится в компетенции Правительства РФ.

Объектом обложения таможенными пошлинами, налогами являются товары, перемещаемые через таможенную границу *Налоговой базой* для целей исчисления таможенных пошлин, налогов являются таможенная стоимость товаров и (или) их количество

Суммы подлежащих уплате таможенных пошлин, налогов исчисляются в валюте Российской Федерации, но декларантам предоставляется возможность уплачивать их в любой валюте

В отношении товаров, облагаемых ввозной таможенной пошлиной по специфическим ставкам (в евро за единицу товара), основой для исчисления служит количество товара.

Расчет таможенной пошлины проводится по формуле

$$П_{\text{в}} = \frac{K_{\text{в}} \cdot C_{\text{в}} \cdot K_{\text{в}}}{K_{\text{в}}}$$

где $ТП_c$ — размер ввозной таможенной пошлины, рассчитанный по специфической ставке;

K_T — количество товара;

C_{Tc} — ставка ввозной таможенной пошлины, евро за единицу товара,

K_e — курс евро, установленный Банком России на дату принятия таможенной декларации,

K_{π} — курс валюты, в которой указана таможенная стоимость товара.

В отношении товаров, облагаемых ввозной таможенной пошлиной по адвалорным ставкам, основой для исчисления является таможенная стоимость товара.

В этом случае таможенная пошлина рассчитывается по формуле

$$ТП_a = TC \cdot C_{Ta},$$

где $ТП_a$ — размер ввозной таможенной пошлины, рассчитанной по адвалорной ставке,

TC — таможенная стоимость товара.

C_{Ta} — адвалорная ставка ввозной таможенной пошлины

Исчисление ввозной таможенной пошлины по комбинированным ставкам проводится в три этапа. сначала исчисляется размер ввозной таможенной пошлины с применением специфической ставки, затем — адвалорной; на третьем этапе выбирается наибольшее значение.

Вывозные таможенные пошлины рассчитываются так же, как и ввозные, но только по специфическим или адвалорным ставкам

Акцизы на подакцизные товары исчисляются по специфическим, адвалорным или комбинированным ставкам. Базой для исчисления акцизов является таможенная стоимость товаров.

При исчислении налога на добавленную стоимость базой является сумма таможенной стоимости, таможенной пошлины и акциза, если товар подакцизный

Таможенным законодательством предусмотрена система льгот в виде освобождения от уплаты таможенных пошлин. Например, освобождаются от уплаты налога:

- транспортные средства, осуществляющие международные перевозки грузов, багажа и пассажиров,
- предметы материально-технического снабжения и снаряжения, топливо, продовольствие и другое имущество, вывозимое за пределы таможенной территории Российской Федерации для обеспечения деятельности российских и арендованных (зафрахтованных) российскими лицами судов, ведущих мор-

- ской; промысел, а также продукция их промысла, ввозимая на российскую таможенную территорию,
- товары, ввозимые на таможенную территорию России или вывозимые с этой территории для официального или личного пользования представителями иностранных государств, физическими лицами, имеющими право на беспошлинный ввоз таких товаров на основании международных соглашений или законодательства Российской Федерации,
 - валюта Российской Федерации, иностранная валюта (кроме используемой для нумизматических целей), а также ценные бумаги в соответствии с российским законодательством;
 - товары, подлежащие обращению в собственность государства согласно законодательству;
 - товары, ввозимые на таможенную территорию России и вывозимые с этой территории в качестве гуманитарной помощи, в целях ликвидации последствий аварий и катастроф, стихийных бедствий, учебные пособия для бесплатных учебных, дошкольных и лечебных учреждений;
 - товары, ввозимые на таможенную территорию Российской Федерации и (или) вывозимые с этой территории в качестве безвозмездной помощи и (или) на благотворительные цели по линии государств, правительств, международных организаций, включая оказание технического содействия,
 - товары, перемещаемые под таможенным контролем в режиме транзита через таможенную территорию Российской Федерации и предназначенные для третьих стран,
 - товары, перемещаемые через таможенную границу Российской Федерации физическими лицами и не предназначенные для производственной или иной коммерческой деятельности;
 - периодические печатные издания и книжная продукция, связанная с образованием, наукой и культурой, ввозимые редакциями средств массовой информации и издательствами на таможенную территорию Российской Федерации и вывозимые с этой территории (кроме книжной продукции рекламного или эротического характера),
 - пожарно-техническая продукция;
 - оборудование, в том числе машины, механизмы, а также материалы, входящие в комплект поставки оборудования, и комплектующие изделия (за исключением подакцизных), ввозимые на таможенную территорию Российской Федерации в

счет кредитов, предоставленных иностранными государствами и международными финансовыми организациями в соответствии с международными договорами России

Вопросы для самоконтроля

- 1.** Назовите виды таможенных пошлин
- 2.** С какой целью устанавливают преференциальные режимы?
- 3.** Какие торговые режимы с зарубежными партнерами установлены российским таможенным законодательством?
- 4.** Какие применяют ставки таможенных пошлин?
- 5.** При каких условиях предоставляются льготы при перемещении товаров через таможенную территорию России?
- 6.** Какими методами определяют таможенную стоимость товара?
- 7.** Какие платежи и сборы взимаются при пересечении товарами таможенной границы Российской Федерации?
- 8.** Каковы особенности методов оценки таможенной стоимости?
- 9.** С какой целью взимаются таможенные пошлины?
- 10.** Какие законодательные акты регламентируют таможенную деятельность?

Глава 12

Платежи за пользование природными ресурсами

12.1. Налог на добычу полезных ископаемых

Недра в границах территории Российской Федерации, включая подземное пространство и содержащиеся в недрах полезные ископаемые, энергетические и иные ресурсы, являются государственной собственностью. Вопросы владения, пользования и распоряжения недрами находятся в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов.

Участки недр не могут быть предметом отчуждения

Добытые из недр полезные ископаемые и иные ресурсы по условиям лицензии могут находиться в федеральной собственности, собственности субъектов РФ, муниципальной, частной и в иных формах собственности.

Основной задачей государственного регулирования отношений недропользования является обеспечение воспроизводства минерально-сырьевой базы, ее рационального использования и охраны недр в интересах нынешнего и будущих поколений

Государственное регулирование отношений недропользования осуществляется посредством управления, лицензирования, учета и контроля

К основным задачам государственного регулирования недропользования относят:

- определение объемов добычи основных видов полезных ископаемых на текущий период и на перспективу по Российской Федерации в целом и по регионам;
- обеспечение развития минерально-сырьевой базы и подготовки резерва участков недр, используемых для строительства подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых;
- обеспечение геологического изучения территории Российской Федерации, ее континентального шельфа, Антарктики и дна Мирового океана;
- установление квот на поставку добываемого минерального сырья;

- введение платежей, связанных с использованием недр, а также регулируемых цен на отдельные виды минерального сырья;
- установление стандартов (норм, правил) в области геологического изучения, использования и охраны недр, безопасного ведения работ, связанных с использованием недр, а также рационального использования и охраны недр.

Пользователями недр могут быть физические и юридические лица, независимо от форм собственности, если им в соответствии с законодательством предоставлено право заниматься определенными видами деятельности при пользовании недрами.

Права и обязанности пользователя недр возникают с момента получения лицензии на пользование недрами

Пользователями недр для добычи радиоактивного сырья, захоронения радиоактивных отходов и токсичных веществ могут быть только государственные предприятия

Предоставление недр в пользование оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии установленной формы. Предоставление лицензий осуществляется путем проведения конкурсов и аукционов. Порядок проведения и условия конкурса или аукциона определяются органами, выдающими лицензии. Основными критериями при проведении конкурса или аукциона являются научно-технический уровень программ по геологическому изучению и использованию недр, полнота извлечения полезных ископаемых, вклад в социально-экономическое развитие территории, сроки реализации соответствующих программ, эффективность природоохранных мероприятий.

Налог на добычу полезных ископаемых введен в действие гл. 26 НК РФ с 1 января 2002 г.

Плательщиками налога на добычу полезных ископаемых являются юридические лица и индивидуальные предприниматели — пользователи недр, которые обязаны встать на учет в налоговом органе по месту нахождения участка недр.

При добыче полезных ископаемых на российском континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне, а также за пределами территории Российской Федерации плательщики подлежат регистрации в налоговом органе по месту нахождения организации или физического лица — индивидуального предпринимателя

Объектом налогообложения являются полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации, континентального шельфа, исключительной экономической зоны, а также за ее пределами, но при условии, что эта территория находится под юрисдикцией России. Кроме того, объектом налогообложения являются полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) до-

бывавшего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию.

Добытым полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси). Добытые из недр полезные ископаемые должны соответствовать по своему качеству государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному, международному стандарту или стандарту (техническим условиям) организации.

Не признается добытым полезным ископаемым продукция, полученная при его дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) и являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

К видам добытых полезных ископаемых относят:

- антрацит, уголь каменный и бурый и торючие сланцы,
- торф;
- углеводородное сырье (нефть, природный газ, газовый конденсат);
- товарные руды (черных, цветных, редких, радиоактивных металлов, многокомпонентные комплексные руды),
- горно-химическое неметаллическое сырье;
- сырье редких металлов,
- неметаллическое сырье, используемое в строительстве;
- кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого и камнесамоцветного сырья,
- природные алмазы и драгоценные камни из коренных, россыпных и техногенных месторождений;
- концентраты, содержащие драгоценные металлы;
- природная каменная соль и чистый хлористый натрий;
- подземные воды, содержащие полезные ископаемые, минеральные воды или воды, используемые для получения тепловой энергии

Не относятся к объектам налогообложения общераспространенные полезные ископаемые, минералогические, палеонтологические и другие коллекционные материалы, дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений, добытые индивидуальными предпринимателями для личного потребления, а также добытые из недр при использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых объектов.

Налоговая база определяется плательщиком самостоятельно, по каждому виду отдельно, как стоимость добытых полезных ископаемых.

Количество добытых полезных ископаемых определяется в единицах нетто-массы прямым или косвенным методом. Прямой метод связан с подсчетом с помощью измерительных приборов. При использовании косвенного метода количество ископаемого определяется расчетно, по показателям содержания добытого полезного ископаемого в сырье (коэффициент извлечения).

Используемый метод определения количества добытого полезного ископаемого утверждается в учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения и применяется в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого. Утвержденный налогоплательщиком метод можно изменить только в случае внесения изменений в технический проект разработки месторождения полезных ископаемых в связи с изменением применяемой технологии добычи полезных ископаемых.

При применении прямого метода определения количества добытого полезного ископаемого учитываются фактические потери полезного ископаемого

Самородки драгоценных металлов, не подлежащие переработке, учитываются отдельно и в расчет количества добытого полезного ископаемого не включаются. Налоговая база по ним определяется отдельно.

В случае извлечения драгоценных камней из коренных, россыпных и техногенных месторождений количество добытого полезного ископаемого определяется после первичной сортировки, первичной классификации и первичной оценки необработанных камней. Уникальные драгоценные камни учитываются отдельно, и налоговая база по ним определяется также отдельно

Стоимость добытых полезных ископаемых оценивается налогоплательщиками самостоятельно, с использованием показателя «стоимость единицы добытого полезного ископаемого».

Стоимость добытых полезных ископаемых определяется следующими способами.

1. Определение стоимости исходя из сложившихся цен реализации за налоговый период без учета государственных субвенций. Стоимость единицы полезного ископаемого оценивается исходя из выручки, определяемой с учетом сложившихся цен реализации без учета субвенций на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью.

Если выручка от реализации добытого полезного ископаемого получена в иностранной валюте, то она пересчитывается в рубли по курсу, установленному Банком России на дату реализации добытого полезного ископаемого, определяемую в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов.

Например, в сумму расходов по доставке включаются расходы на оплату таможенных пошлин и сборов при внешнеторговых сделках, расходы по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого разными видами транспорта от склада готовой продукции до получателя, а также расходы по обязательному страхованию грузов, на слив, налив, погрузку, разгрузку и перегрузку, на оплату услуг портов и транспортно-экспедиционных услуг

Стоимость добытого полезного ископаемого определяется как произведение количества добытого полезного ископаемого и стоимости его единицы, которая, в свою очередь, рассчитывается как отношение выручки от реализации добытого полезного ископаемого к его количеству.

2. Определение стоимости исходя из сложившихся цен реализации за налоговый период. В этом случае стоимость единицы добытого полезного ископаемого оценивается исходя из выручки от реализации

При использовании этих способов стоимость единицы добытого полезного ископаемого рассчитывается как отношение выручки от реализации к количеству реализованного добытого полезного ископаемого. Выручка от реализации определяется исходя из цен реализации, установленных с учетом ст. 40 части первой НК без НДС, акциза и расходов по доставке полезного ископаемого в соответствии с условиями договора. Стоимость добытого полезного ископаемого определяется как произведение его количества на стоимость его единицы

Оценка проводится отдельно по каждому виду полезного ископаемого.

3. Определение стоимости исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых. В этом случае расчетная стоимость определяется на основании данных налогового учета. Налогоплательщик применяет тот порядок признания доходов и расходов, что и для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Налогом периодом признается календарный месяц

Налог уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом по месту нахождения каждого участка недр

Если полезные ископаемые добыты за пределами Российской Федерации, то налог уплачивается по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Сумма налога исчисляется как произведение стоимости добытых полезных ископаемых и ставки налога

Ставки по налогу установлены в следующих размерах, %:

Калийные соли	3,8
Торф	4,0
Руды черных металлов	4,8
Горно-химическое неметаллическое сырье	5,5
Соль природная и чистый хлористый натрий	5,5
Радиоактивные металлы	5,5
Уголь каменный, уголь бурый и горючие сланцы	4,0
Подземные промышленные и термальные воды	5,5
Неметаллическое сырье, используемое в строительстве	5,5
Горнорудное неметаллическое сырье	6,0
Подземные минеральные воды	7,5
Золото	6,0
Драгоценные металлы	6,5
Редкие металлы	8,0
Природные алмазы, другие драгоценные и полудрагоценные камни	8,0
Цветные металлы	8,0
Углеводородное сырье	16,5
Нефть, газовый конденсат из нефлегазоконденсатных месторождений	17,5

Кроме того, внесены изменения в законодательную базу по платежам при пользовании недрами. Так, при пользовании недрами взимаются следующие платежи:

- разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии,
- регулярные платежи за пользование недрами,
- плата за геологическую информацию о недрах;
- сбор за участие в конкурсе (аукционе);
- сбор за выдачу лицензий

Пользователи недр уплачивают налоги, сборы и другие платежи, предусмотренные законодательством, включая плату за землю или за акваторию и участок дна территориального моря, а также за геологическую информацию о недрах. Пользователи недр могут получать скидку с платежей за истощение недр в соответствии с законодательством.

Взимание с пользователя недр иных платежей, не предусмотренных законодательством, не допускается.

Минимальные размеры *разовых платежей* за пользование недрами — не менее 10% суммы налога на добычу полезных ископаемых в расчете на среднегодовую проектную мощность добывающей организации. Окончательные размеры разовых платежей определяются по результатам конкурса или аукциона и указываются в лицензии. Ус-

тановление суммы разовых платежей за пользование недрами ниже установленных условиями конкурса (аукциона) или заявленных в конкурсных предложениях победителя не допускается.

Порядок уплаты разовых платежей также указывается в лицензии.

Разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии, зачисляются в федеральный бюджет и бюджеты субъектов РФ в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Регулярные платежи взимаются за предоставление исключительных прав на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых, разведку полезных ископаемых, геологическое изучение и оценку пригодности участков недр для строительства и эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых.

Регулярные платежи взимаются с недропользователей по каждому виду работ, за исключением:

- пользования недрами для регионального геологического изучения;
- пользования недрами для образования особо охраняемых геологических объектов;
- разведки полезных ископаемых на месторождениях, введенных в промышленную эксплуатацию;
- разведки полезного ископаемого в границах горного отвода, предоставленного пользованию для его добычи.

Размеры регулярных платежей за пользование недрами определяются в зависимости от экономико-географических условий, размера участка недр, вида полезного ископаемого, продолжительности работ, степени геологической изученности территории и степени риска. Эти платежи взимаются за площадь лицензионного участка, предоставленного недропользователю, за вычетом площади возвращенной части лицензионного участка. Платежи за право пользования недрами устанавливаются в строгом соответствии с этапами и стадиями геологического процесса и взимаются:

- по ставкам, установленным за проведение работ по разведке месторождений, — за площадь участка недр, на которой запасы соответствующего полезного ископаемого (за исключением площади горного отвода и (или) горных отводов) установлены и учтены Государственным балансом запасов;
- по ставкам, установленным за проведение работ по поиску и оценке месторождений полезных ископаемых, — за площадь, из которой исключаются территории открытых месторождений.

Ставка регулярного платежа (в рублях за 1 кв. км участка недр) за пользование недрами устанавливается за один квадратный километр площади участка недр в год, а конкретный размер ставки ус-

танавливается федеральным органом управления государственным фондом недр или его территориальными органами отдельно по каждому участку недр, на который выдается лицензия на пользование недрами, в следующих пределах

1. Ставки регулярных платежей за пользование недрами в целях поиска и оценки месторождений полезных ископаемых:

	Минимальная	Максимальная
Углеводородное сырье	120	360
Углеводородное сырье на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ, а также за пределами РФ на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ	50	150
Драгоценные металлы	90	270
Металлические полезные ископаемые	50	150
Россыпные месторождения полезных ископаемых всех видов	45	135
Неметаллические полезные ископаемые, уголь, горючие сланцы и торф	27	90
Прочие твердые полезные ископаемые	20	50
Подземные воды	30	90

2. Ставки регулярных платежей за пользование недрами в целях разведки полезных ископаемых:

	Минимальная	Максимальная
Углеводородное сырье	5 000	20 000
Углеводородное сырье на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ, а также за пределами РФ на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ	4 000	16 000
Драгоценные металлы	3 000	18 000
Металлические полезные ископаемые	1 900	10 500
Россыпные месторождения полезных ископаемых всех видов	1 500	12 000
Неметаллические полезные ископаемые	1 500	7 500
Прочие твердые полезные ископаемые	1 000	10 000
Подземные воды	800	1 650

3. Ставки регулярных платежей за пользование недрами при строительстве и эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых.

	Минимальная	Максимальная
Хранение нефти и газоконденсата (рублей за 1 тонну)	3,5	4
Хранение природного газа и гелия (рублей за 1 000 куб. м)	0,2	0,25

Сумма регулярных платежей за пользование недрами включается организациями в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, в течение года равными долями.

Максимальные и минимальные границы ставок регулярных платежей устанавливаются Правительством РФ, а органы государственной власти субъектов РФ устанавливают конкретный размер ставки.

Регулярные платежи за пользование недрами уплачиваются ежеквартально и зачисляются в федеральный, региональный и местные бюджеты в соответствии с бюджетным законодательством. Они уплачиваются не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим кварталом, равными долями в размере одной четверти суммы платежа, рассчитанного за год.

Плата за геологическую информацию взимается за пользование геологической информацией о недрах, полученной от федерального органа управления государственным фондом недр. Ее размер и порядок уплаты определяется Правительством РФ и зачисляется в доход федерального бюджета.

Сбор за участие в конкурсе (аукционе) и за выдачу лицензий вносится всеми участниками таких конкурсов и аукционов 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.

Сумма сбора за участие в конкурсе (аукционе) поступает в доход федерального бюджета. Сумма этого сбора по участкам недр, содержащим месторождения общераспространенных полезных ископаемых, или участкам недр местного значения поступает в доход бюджетов субъектов РФ, регулирующих процесс пользования недрами на указанных участках.

Сбор за выдачу лицензий на пользование недрами вносится пользователями недр при выдаче указанной лицензии. Сумма сбора определяется исходя из стоимости затрат на подготовку, оформление и регистрацию выдаваемой лицензии и поступает в доход федерального бюджета. Сумма этого сбора за пользование участками недр, содержащими месторождения общераспространенных полезных ископаемых, или участками недр местного значения поступает

в доход бюджетов субъектов РФ, регулирующих процесс пользования недрами на указанных участках.

В некоторых случаях пользователи недр освобождаются от платежей за пользование недрами. К льготным категориям пользователей недр Российской Федерации относятся:

1) собственники, владельцы земельных участков, осуществляющие в установленном порядке добычу общераспространенных полезных ископаемых и подземных вод для собственных нужд на земельных участках, находящихся в их собственности или аренде;

2) пользователи недр, ведущие региональные геолого-геофизические работы, геологическую съемку, другие геологические работы, направленные на общее геологическое изучение недр, геологические работы по прогнозированию землетрясений и исследованию вулканической деятельности, инженерно-геологические изыскания, палеонтологические, геозкологические исследования, контроль за режимом подземных вод и иные работы, проводимые без существенных нарушений целостности недр;

3) пользователи недр, получившие участки недр для образования особо охраняемых геологических объектов.

12.2. Платежи за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов

Платежи за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов взимались в Российской Федерации в соответствии с федеральными законами о «Животном мире» и «О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов». С 2003 г в Налоговый кодекс включена гл 25 I «Платежи за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов», которая регламентирует порядок налогообложения юридических и физических лиц, занимающихся рыболовством и охотой

Плательщиками этих сборов являются организации и физические лица, включая индивидуальных предпринимателей, получающие в установленном порядке лицензию или разрешение на пользование объектами животного мира на территории России или объектами водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген

Объектами обложения сборами признаются объекты животного мира, а также объекты водных биологических ресурсов, изъятие

которых происходит из среды обитания на основании лицензии или разрешения. Перечень таких объектов установлен российским законодательством

Если объекты налогообложения используются для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока (по перечню, утверждаемому Правительством РФ) и лицами, не относящимися к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающими в местах их традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности, для которых охота и рыболовство являются основой существования, то платежи не взимаются. Такое право распространяется только на количество объектов животного мира и водных биологических ресурсов, добываемых для удовлетворения личных нужд, в местах традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности данной категории плательщиков. Лимиты использования объектов животного мира и лимиты и квоты на добычу объектов водных биологических ресурсов для удовлетворения личных нужд устанавливаются органами исполнительной власти субъектов РФ по согласованию с уполномоченными федеральными органами исполнительной власти.

Ставки сбора за пользование объектами животного мира устанавливаются в рублях за одно животное в следующих размерах.

Овцебык, гибрид зубра с бизоном или домашним скотом	15 000
Медведь (за исключением камчатских популяций и медведя белогрудого)	3 000
Медведь бурый (камчатские популяции), медведь белогрудый	6 000
Благородный олень, лось	1 500
Пятнистый олень, лань, снежный баран,	
Сибирский горный козел, серна, тур, муфлон	600
Косуля, кабан, кабарга, рысь, россомаха	450
Дикий северный олень, сайгак	300
Соболь, выдра	120
Барсук, куница, сурок, бобр	60
Харза	100
Енот-полоскун	30
Степной кот, камышовый кот	100
Европейская норка	30
Глухарь, гтулярь каменный	100
Утвар кавказский	100
Саджа	30
Фазан, тетерев, водяной пастушок, малый погоныш, погоныш-крошка, погоныш, большой погоныш, камышница	20

В некоторых случаях ставки могут уменьшаться или не взиматься. К таким случаям относят:

- изъятие молодняка (в возрасте до одного года) — ставка в размере 50% от установленной;
- охрану здоровья населения, устранение угрозы для жизни человека, предохранение от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирование видового состава объектов животного мира, предотвращение нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также воспроизводство объектов животного мира, осуществляемое в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти; изучение запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях — ставка в размере 0%.

Ставки сборов за объекты водных биологических ресурсов установлены в рублях за одну тонну, кроме морских млекопитающих, для которых ставка установлена в рублях за одно млекопитающее. Следует отметить, что размер ставки зависит от бассейна, в котором добывают водные биологические ресурсы. Например, согласно налоговому законодательству, установлены следующие ставки, руб.:

Дальневосточный бассейн

Минтай Охотского моря	3 500
Минтай других районов промысла	2 000
Треска	3 000
Сельдь	500
Палтус	3 500
Терпуг	750
Камбала	200
Навага	200
Краб камчатский западного побережья Камчатки	100 000
Креветка северная	5 500
Горбуша	3 500
Кета	4 000
Кижуч и чавыча	4 000
Нерка	20 000
Сайра	200
Кальмар	1 000
Трубач	12 000
Гребешок	5 000
Трепанг	30 000
Осетровые	5 500
Прочие объекты водных биологических ресурсов	200
<i>Северный бассейн</i>	
Треска	5 000

Пикша	3 500
Гребешок	7 000
Сельдь	400
Камбала	300
Палтус	7 000
Морской окунь	1 500
Мойва	50
Креветка	1 000
Краб камчатский	100 000
Прочие объекты водных биологических ресурсов	200
<i>Балтийский бассейн</i>	
Салака (сельдь)	20
Шпрот (килька)	20
Треска	3 000
Камбала-гюрбо	400
Камбала других видов	50
Прочие объекты водных биологических ресурсов	20

За одно морское млекопитающее установлены следующие ставки, руб.:

Касатка и другие китообразные (за исключением белухи)	30 000
Белуха	3 000
Тихоокеанский морж	1 500
Морской котик	800
Серый тюлень	600
Гренландский тюлень, морской заяц, хохлач — за исключением гренландского тюленя в возрасте до одного года — белек, хохлач, серка (в ред. Федерального закона от 18.05.2005 № 50-ФЗ)	350
Гренландский тюлень в возрасте до одного года — белек, хохлач, серка (введено Федеральным законом от 18.05.2005 № 50-ФЗ)	140
Крылатка ларга	200
Кольчатая нерпа, каспийский тюлень, байкальский тюлень, тюлень обыкновенный	150

Если пользование объектами водных биологических ресурсов осуществляется в целях охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предотвращения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов водных биологических ресурсов, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов водных биологических ресурсов, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти, изучения запасов

и промышленной экспертизы, а также в научных целях, то ставка установлена в размере 0%

Порядок уплаты сбора зависит от объекта налогообложения. Так, сбор за пользование объектами животного мира уплачивается при получении лицензии или разрешения, а сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов — в виде разового и регулярных взносов.

Сумма разового взноса составляет 10% общей суммы взноса и уплачивается при получении лицензии. Оставшаяся сумма сбора уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа.

Плательщики — физические лица, за исключением индивидуальных предпринимателей, уплачивают взнос по месту нахождения органа, выдавшего лицензию (разрешение), а организации и индивидуальные предприниматели — по месту своего учета.

Сумма сборов за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов зачисляется на счета органов Федерального казначейства, а затем распределяется в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

12.3. Водный налог

Плата за водопользование была введена в России еще в 1920—1930-е годы и взималась с единицы орошаемой поверхности. В этот период взимался водный сбор, а налогооблагаемой базой был сельскохозяйственный доход.

Затем, в 1940—1950 годах, взималась плата за воду, подаваемую оросительными системами, в 1990-х годах — плата за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем. В 1998 г. был принят Федеральный закон «О плате за пользование водными объектами». В 2004 г. в Налоговый кодекс была введена в действие гл. 25.2 «Водный налог». *Плательщиками* налога являются юридические и физические лица, осуществляющие специальное или особое водопользование.

Объектом платы признается пользование водными объектами с применением сооружений, технических средств или устройств.

Отдельные виды пользования водными объектами осуществляются на основе лицензий, выдаваемых в соответствии с постановлением Правительства РФ.

В лицензии определяются цели водопользования (питьевое, хозяйственное водоснабжение, выработка электроэнергии, лесосплав и т.д.), способы использования водного объекта и лимиты водопользования.

При получении лицензии необходимо установить предельно допустимые (лимит) объемы водопользования в течение определенного времени

Объектом налогообложения являются разные виды пользования водными объектами, и в зависимости от вида пользования устанавливается плата. К объектам налогообложения относят:

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

Налог не взимается, если водные объекты используются в целях забора воды для ликвидации стихийных бедствий, нужд обороны и безопасности государства, орошения земель сельскохозяйственного назначения, рыболовства и воспроизводства водных биологических ресурсов, размещения плавательных средств для осуществления природоохранной деятельности и защиты окружающей природной среды, спортивной охоты и любительского рыболовства, объектов для организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей, строительства осушительных систем на участках болот, санитарных, экологических и судоходных пропусков, а также проведения дноуглубительных работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений и др

Налоговая база определяется налогоплательщиком отдельно по каждому водному объекту, а *ставка налога* зависит от вида пользования водными объектами, экономического района и вида водного объекта (бассейны рек, озер, морей).

Например, при заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период, на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использования воды. При отсутствии водоизмерительных приборов объем забранной воды определяется исходя из времени работы и производительности технических средств или исходя из норм водопотребления.

В случае использования акватории водных объектов, кроме лесосплава в плотках и кошелях, налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства по данным лицензии на водопользование (договора на водопользование), а при отсутствии в лицензии (договоре) таких данных — по материалам технической и проектной документации. Если же водные объекты используются для целей лесосплава в плотках и кошелях, то налоговая база определяется как произведение объема древесины (в тысячах кубических метров), сплавляемой в плотках и кошелях за налоговый период, на каждого 100 км

Если используются водные объекты без забора воды для целей гидроэнергетики, то налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии

Водный налог уплачивается всеми категориями плательщиков ежеквартально. Плательщики самостоятельно его рассчитывают, подают налоговую декларацию в налоговый орган и уплачивают налог по местонахождению объекта налогообложения в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

В случае забора воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки увеличиваются в пятикратном размере, а при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения устанавливаются в размере 70 руб за 1000 куб м воды

12.4. Платежи за загрязнение окружающей среды

Платежи за загрязнение окружающей среды введены в РФ с 1991 г Федеральным законом «Об охране окружающей природной среды», а в настоящее время регулируются Федеральным законом «Об охране окружающей среды» от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ в редакции от 18 декабря 2006 г

Природоохранное законодательство Российской Федерации регулирует отношения в сфере взаимодействия общества и природы в целях сохранения природных богатств и естественной среды обитания человека, предотвращения экологически вредного воздействия хозяйственной и иной деятельности, оздоровления и улучшения качества окружающей природной среды, укрепления законности и правопорядка.

Охране от загрязнения подлежат естественные экологические системы, озоновый слой атмосферы, земля, ее недра, поверхност-

ные и подземные воды, атмосферный воздух, леса и иная растительность, животный мир, микроорганизмы, генетический фонд, природные ландшафты

В первоочередном порядке охране подлежат естественные экологические системы, природные ландшафты и природные комплексы, не подвергшиеся антропогенному воздействию.

Особой охране подлежат объекты, включенные в Список всемирного культурного наследия и Список всемирного природного наследия, государственные природные заповедники, в том числе биосферные, государственные природные заказники, памятники природы, национальные, природные и дендрологические парки, ботанические сады, лечебно-оздоровительные местности и курорты, иные природные комплексы, исконная среда обитания, места традиционного проживания и хозяйственной деятельности коренных малочисленных народов Российской Федерации, объекты, имеющие особое природоохранное, научное, историко-культурное, эстетическое, рекреационное, оздоровительное и иное ценное значение, континентальный шельф и исключительная экономическая зона Российской Федерации, а также редкие или находящиеся под угрозой исчезновения почвы, леса и иная растительность, животные и другие организмы и места их обитания.

Плата за загрязнение окружающей природной среды взимается:

- за выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов и другие виды загрязнения в пределах установленных лимитов;
- за выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов и другие виды загрязнения сверх установленных лимитов.

Плата за нормативные и сверхнормативные выбросы и сбросы вредных веществ, размещение отходов перечисляется организациями в бесспорном порядке

Налогооблагаемой базой при расчете платежей являются объемы вредного воздействия за выброс или сброс V т загрязняющих веществ, размещение V т или V куб м отходов.

Плата за загрязнение окружающей среды исчисляется исходя из объемов выбросов или сбросов загрязняющих веществ и установленных лимитов:

- плата за загрязнение в пределах установленных нормативов определяется как произведение объема по каждому виду загрязнения и ставки;
- плата за загрязнение окружающей природной среды в пределах установленных лимитов определяется как произведение ставки и разницы между лимитными и предельно допустимыми объемами по каждому виду загрязнений;

- плата за сверхлимитное загрязнение окружающей среды рассчитывается исходя из фактического превышения над установленного лимита.

Ставки платы за сверхлимитное загрязнение увеличиваются в пятикратном размере

Плата за загрязнение окружающей среды в пределах нормативов относится на себестоимость продукции (работ, услуг), а при превышении их (лимитные и сверхлимитные) уплачивается из прибыли, остающейся в распоряжении природопользователя

Если организация арендует оборудование, являющееся источником загрязнения природной среды, то расчет платежей за предусмотренные законодательством виды вредного воздействия на природную среду проводится этой организацией исходя из объемов загрязнения, связанных с деятельностью. Такие организации должны получить разрешения на выбросы и сбросы загрязняющих веществ и размещение отходов, а платежи вносятся как за нормативные, так и за сверхнормативные выбросы

С 1 января 2001 г. Министерством природных ресурсов РФ введен федеральный коэффициент индексации платы за загрязнение окружающей природной среды в размере до 94 раз.

12.5. Платежи за пользование лесным фондом

Платежи за пользование лесным фондом в настоящее время все еще не входят в сферу регулирования Налоговым кодексом РФ, поэтому лесопользование в России регулируется Лесным кодексом РФ от 29 января 1997 г. № 22-ФЗ (с изменениями от 30 декабря 2001 г., 25 июля, 24 декабря 2002 г., 10, 23 декабря 2003 г., 22 августа, 21, 29 декабря 2004 г., 9 мая, 21 июля, 31 декабря 2005 г., 27 июля, 4 декабря 2006 г.), а также другими федеральными и иными нормативными актами — федеративными и субъектов РФ

Лесной доход представляет собой совокупность платежей за пользование лесными ресурсами, включающими лесные подати и арендную плату за участок лесного фонда, переданный в аренду. Лесной доход носит рентный характер, что объясняется естественным различием лесорастительных и транспортных условий в лесном хозяйстве. Являясь доходным источником бюджета, лесной доход должен покрывать расходы государства на воспроизводство древесины

Плательщиками являются все пользователи лесного фонда (юридические, включая иностранных, и физические лица, обладающие правом пользования лесным фондом).

Не является платным пребывание граждан в лесах для отдыха, сбора для личных нужд грибов, орехов и других пищевых продуктов и лекарственно-технического сырья, для участия в культурно-оздоровительных, туристических и спортивных мероприятиях, так как такого рода лесопользование не требует какого-либо разрешения.

Объект обложения платежом

- заготовка древесины;
- заготовка живицы,
- заготовка второстепенных лесных ресурсов (пнеи, коры, бересты, пихтовых, сосновых, еловых лап, новогодних елок и др.);
- побочное лесопользование (сенокосение, пастба скота, размещение ульев и пасек, заготовка древесных соков, сбор дикорастущих ягод, плодов, орехов, грибов, лекарственных растений, сбор мха, камыша и др.);
- пользование участками лесного фонда для нужд охотничьего хозяйства, культурно-оздоровительных, туристических и спортивных целей

В соответствии с Лесным кодексом РФ платны те виды пользования лесным фондом, которые требуют документального оформления в установленном порядке.

Не входит в объект обложения платежами заготовка древесины лесохозами и арендаторами при проведении ими рубок промежуточного пользования, других лесохозяйственных работ, проведение лесоустройства, научно-исследовательских и проектных работ для нужд лесного хозяйства

Налоговая база определяется как объект лесных ресурсов или площадь предоставленного в пользование плательщика участка лесного фонда. Плата за древесину исчисляется исходя из объема древесины в кубометрах и минимальных ставок, установленных Правительством РФ органами власти субъектов РФ. Для определения объема производства проводят материальную оценку лесосеки или запаса древесины в кубометрах. Для этого используют специальные таблицы (разрезов высот и объемов стволов, выхода отдельных сортиментов из деловых стволов), разработанные по лесотаксовым поясам и породам леса. Исчисленная плата фиксируется в лесорубных билетах, выданных на заготовку и вывоз древесины. Мелкий отпуск осуществляется по особым ордерам, которые должны быть получены лесопользователями до начала работ по заготовке древесины на разрешенных площадях лесосек.

Ставки за пользование лесным фондом устанавливаются за единицу лесного ресурса (кубометр древесины, хвороста; килограмм грибов, ягод, мха; тонна живицы, коры деревьев и др.), а по отдельным видам лесопользования — за гектар находящихся в пользовании участков лесного фонда.

Минимальные ставки платы за древесину, отпускаемую на корню, устанавливаются постановлением Правительства РФ Действующие в настоящее время ставки установлены постановлением Правительства РФ от 19 декабря 2001 г. № 127 (в редакции от 8 августа 2003 г.). Они регулярно пересматриваются в связи с изменением уровня рыночных цен на продукцию из древесины и затрат на производство этой продукции. Минимальные ставки, действовавшие в 2001 г., применяются в 2007 г. с коэффициентом 1,8 (Федеральный закон от 19 декабря 2006 г. № 238-ФЗ).

Конкретные ставки лесных податей устанавливают органы власти субъектов РФ по согласованию с территориальными органами управления лесным хозяйством по результатам лесных торгов и конкурсов или иным способом. Их размер не должен быть ниже установленных Правительством РФ минимальных ставок. Органы местного самоуправления районов (городов) могут предоставлять лесопользователям скидки с минимальных ставок на отдельных участках лесного фонда вследствие необычно низкой эффективности их лесопользования.

Льготы. От платежей за пользование лесным фондом для собственных нужд освобождаются:

- участники Великой Отечественной войны, а также граждане, на которых законодательством распространены социальные гарантии и льготы участников Великой Отечественной войны;
- инвалиды I и II групп;
- пенсионеры, проживающие в сельской местности;
- лица, пострадавшие от стихийных бедствий;
- вынужденные переселенцы;
- крестьянские (фермерские) хозяйства;
- представители коренных малочисленных народов.

Объем лесопользования для собственных нужд устанавливается в соответствии с нормативами, утвержденными органами государственной власти субъектов РФ.

Порядок уплаты. Сумма лесных податей, подлежащая уплате плательщиком, определена государственными органами управления лесным хозяйством и указывается в лесорубочных билетах и в других разрешительных документах на право пользования лесным фондом. Лесопользователи вносят лесные подати в виде разового или регулярных платежей с начала пользования участком лесного фонда в течение всего срока действия разрешительного документа.

Лесные подати могут вноситься в форме денежных платежей, части заготовленной или иной произведенной продукции и выполнения работ или предоставления услуг. **Формы внесения лесных**

подателей определены органами местного самоуправления районов (городов) и оговариваются в разрешительном документе.

Плата за древесину, отпускаемую на корню, вносится в доход бюджета в том календарном году, на который выделен лесосечный фонд, в следующие сроки: 15 февраля, 15 сентября, 15 ноября, 15 декабря — по 15%, 15 марта, 15 апреля, 15 июня, 15 июля — по 10%.

Лесопользователи вносят в доход бюджета плату за древесину, отпускаемую на корню, по установленным срокам исходя из общей стоимости древесины, отпущенной по всем лесорубочным билетам из лесосечного фонда данного года.

За мелкий отпуск древесины платеж вносится в доход бюджета всеми лесопользователями при получении в лесхозах или лесничествах ордеров. При отпуске древесины на корню по каждому лесорубочному билету в объеме до 500 куб. м сумма платы за древесину по срокам не разбивается, а вносится в бюджет полностью перед выпиской лесорубочного билета.

При досрочном окончании заготовки древесины лесопользователи вносят в доход бюджета плату за древесину по предстоящим срокам платежа в пятидневный срок после окончания заготовки древесины.

Отсутствие налогового законодательства по платежам за пользование лесным фондом приводит к невозможности применения в полной мере налогового инструмента, обеспечивающего обязанность, полноту и своевременность внесения платежей в доход бюджета.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие платежи взимаются за пользование природными ресурсами?
2. Кто относится к плательщикам сборов за пользование недрами?
3. Каков порядок предоставления пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами?
4. Как определяется стоимость добытых полезных ископаемых?
5. Какие документы регламентируют порядок налогообложения за пользование природными ресурсами?
6. Кто относится к плательщикам сборов за пользование объектами животного мира и водными биологическими ресурсами?
7. Что является объектом обложения по платежам за пользование лесным фондом?
8. Кто устанавливает минимальные и конкретные ставки лесных податей?
9. Каковы сроки уплаты за древесину, отпускаемую на корню?

Глава 13

Единый социальный налог

Единый социальный налог, введенный в действие с 1 января 2001 г., заменил собой действовавшие ранее отчисления в три государственных внебюджетных социальных фонда — Пенсионный, Фонд социального страхования и федеральный и региональные фонды обязательного медицинского страхования. Замена отчислений на единый социальный налог не отменила целевого назначения налога. Средства от его сбора будут поступать в указанные фонды. Основное назначение этого налога состоит в том, чтобы обеспечить аккумуляцию финансовых ресурсов для реализации прав граждан России на государственное пенсионное, социальное обеспечение и медицинскую помощь.

До введения единого социального налога был не совсем ясен статус отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды. Формально не являясь налогами, поскольку они не входили в установленную Законом «Об основах налоговой системы Российской Федерации» налоговую систему России, для налогоплательщиков они были одним из видов налогов. Поскольку ставки этих взносов были высоки, это стало одним из определяющих обстоятельств сокрытия работодателями истинных размеров выплачиваемой работникам заработной платы и существования скрытых форм оплаты труда. Введение единого социального налога, взимаемого по регрессивной шкале, позволит стимулировать легализацию реальных расходов организаций на оплату труда работников.

Контроль за своевременностью и полнотой уплаты организациями и индивидуальными предпринимателями отчислений во внебюджетные фонды был функцией не налоговых органов, а созданных специально для этого органов государственных внебюджетных фондов. Это, с одной стороны, создавало определенные трудности для организаций и индивидуальных предпринимателей, поскольку они подвергались проверкам со стороны сразу пяти контролирующих органов. С другой стороны, эффективность контроля за поступлением этих отчислений была достаточно низкой. Это связано с тем, что органы государственных внебюджетных фондов не смогли в полном объеме обеспечить постановку на учет юридических и физических лиц, являющихся по закону налогоплательщиками отчислений в фонды. С введением единого соци-

ального налога контроль за его исчислением и уплатой полностью перешел к налоговым органам.

Принципиальное значение имеет также и то обстоятельство, что с введением единого социального налога для всех налогоплательщиков установлен единый порядок исчисления налоговой базы по платежам в социальные фонды, что, несомненно, облегчит исчисление налога не только чисто технически, но и с позиций предотвращения ошибок в расчетах.

Первой категорией плательщиков этого налога являются лица, которые производят выплаты физическим лицам. В их число входят организации, индивидуальные предприниматели (налогоплательщики-работодатели), а также другие физические лица.

Ко второй категории относятся индивидуальные предприниматели, адвокаты и нотариусы, занимающиеся частной практикой. В отличие от первой категории эти налогоплательщики — индивидуальные получатели доходов от предпринимательской или другой профессиональной деятельности (налогоплательщики-предприниматели).

На практике нередки случаи, когда один и тот же налогоплательщик одновременно может относиться к нескольким категориям налогоплательщиков. В этом случае он является отдельным налогоплательщиком по каждому отдельно взятому основанию.

Объект налогообложения для исчисления единого социального налога зависит от того, к какой категории принадлежат налогоплательщики.

Объектом налогообложения для *налогоплательщиков-работодателей* являются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых налогоплательщикам-предпринимателям), а также по авторским договорам.

Объектом налогообложения для *налогоплательщиков — физических лиц*, не являющихся индивидуальными предпринимателями, признаются выплаты и иные вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемые налогоплательщиками в пользу физических лиц.

Не относится к объекту налогообложения выплаты в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имуще-

ственные права), а также договоров, связанных с перелачей в пользование имущества (имущественных прав)

Объектом налогообложения для *налогоплательщиков-предпринимателей* признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением

Для *налогоплательщиков — членов крестьянского (фермерского) хозяйства* (включив главу крестьянского (фермерского) хозяйства) из дохода исключаются фактически произведенные указанным хозяйством расходы, связанные с развитием крестьянского (фермерского) хозяйства.

Выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения.

Кроме:

- у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде;
- у налогоплательщиков — индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, или физических лиц такие выплаты не уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Налоговая база определяется исходя из установленного законодательством объекта обложения. Налоговая база *налогоплательщиков-работодателей* рассчитывается как сумма выплат и иных вознаграждений налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц. При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения, вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности, полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица — работника, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в его интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов). Сумма вознаграждения, учитываемая при определении налоговой базы в части, касающейся авторского договора, определяется за вычетом расходов.

Налоговая база *налогоплательщиков — физических лиц*, не являющихся индивидуальными предпринимателями, — это сумма выплат и вознаграждений за налоговый период в пользу физических лиц.

Налогоплательщики-организации рассчитывают налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

Налоговая база *налогоплательщиков-предпринимателей* формируется как сумма доходов, полученных такими налогоплательщиками за налоговый период как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением. При этом состав расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения данной группой налогоплательщиков, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для налогоплательщиков налога на прибыль.

При расчете налоговой базы выплаты и иные вознаграждения в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг) учитываются как стоимость этих товаров (работ, услуг) на день их выплаты, исчисленная исходя из их рыночных цен (тарифов), а при государственном регулировании цен (тарифов) на эти товары (работы, услуги) — исходя из государственных регулируемых розничных цен. При этом в стоимость товаров (работ, услуг) включается сумма налога на добавленную стоимость, а для подакцизных товаров — и сумма акцизов.

Одновременно с этим определен широкий *перечень выплат, которые не являются объектом обложения единым социальным налогом*.

1) государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам,

2) все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных с:

- возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья,
- бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения,
- оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;

- оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;
- увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск;
- возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;
- трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации;
- выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещенные командировочных расходов)

При оплате налогоплательщиком расходов на командировки работников как внутри страны, так и за ее пределы не подлежат налогообложению суточные в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, расходы на оплату услуг связи, сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта, сборы за выдачу (получение) виз, а также расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации. Аналогичный порядок налогообложения применяется к выплатам физическим лицам, находящимся во властном или административном подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании;

3) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком.

- физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения при-

чиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации;

- членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;

4) суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, выплачиваемые своим работникам, а также военнослужащим, направленным на работу (службу) за границу, налогоплательщиками, финансируемыми из федерального бюджета государственными учреждениями или организациями — в пределах размеров, установленных законодательством Российской Федерации;

5) доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации — в течение пяти лет начиная с года регистрации хозяйства. Эта норма применяется в отношении доходов тех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, которые ранее ею не пользовались;

6) доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

7) суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому налогоплательщиком в порядке, установленном законодательством Российской Федерации; суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц, суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей;

8) стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая налогоплательщиком лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с действующим законодательством, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами;

9) суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, комиссиями референдума, а также из средств избирательных фондов кандидатов на должность Президента РФ, кандидатов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта РФ, кандидатов на должность в ином государственном органе субъекта РФ, предусмотренном конституцией, уставом субъекта РФ и избирасмом непосредственно гражданами, кандидатов в депутаты представительного органа муниципального образования, кандидатов на должность главы муниципального образования, на иную должность, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов избирательных объединений, избирательных фондов региональных отделений политических партий, не являющихся избирательными объединениями, из средств фондов референдума инициативной группы по проведению референдума Российской Федерации, референдума субъекта Российской Федерации, местного референдума, инициативной агитационной группы референдума Российской Федерации, иных групп участников референдума субъекта РФ, местного референдума за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний, кампаний референдума;

10) стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся, воспитанникам в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также государственным служащим федеральных органов власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании;

11) стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством Российской Федерации отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников;

12) суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам за счет бюджетных источников организациями, финансируемыми за счет средств бюджетов, не превышающие 3000 руб. на одно физическое лицо за налоговый период

Кроме того, в налоговую базу (в части суммы налога, подлежащей уплате в Фонд социального страхования РФ), помимо указанных выплат, не включаются также любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским договорам.

Наименьшие льготы. Российское налоговое законодательство установило также отдельные налоговые льготы по единому социальному налогу.

Одной из важнейших льгот является освобождение организаций любых организационно-правовых форм от уплаты налога — с сумм выплат, не превышающих 100 000 руб. в течение налогового периода, начисленных на каждое физическое лицо, являющегося инвалидом I, II и III групп.

В этих же целях освобождаются от налогообложения суммы выплат, не превышающие 100 000 руб. в течение налогового периода на каждое физическое лицо, у следующих категорий налогоплательщиков.

- общественных организаций инвалидов (в том числе союзов общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, и их региональных и местных отделений,
- организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25%;
- учреждений, созданных для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

Вместе с тем указанные льготы не распространяются на организации, занимающиеся производством или реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также ряда других товаров в соответствии с перечнем, который утверждается Правительством РФ по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов.

Законодательство установило льготу для налогоплательщиков — предпринимателей, являющихся инвалидами I, II и III групп, в части освобождения от налогообложения их доходов от предпринимательской и другой профессиональной деятельности в размере, не превышающем 100 000 руб. в течение налогового периода.

Налоговым периодом является календарный год, отчетными периодами — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Ставки единого социального налога, учитывая целевой характер использования, распределяют в федеральный бюджет и соответствующие социальные фонды

Для налогоплательщиков — работодателей и физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, за исключением выступающих в качестве работодателей-налогоплательщиков — организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, а также налогоплательщиков — организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, применяемые налоговые ставки представлены в табл. 13.1

Для налогоплательщиков — сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, налоговые ставки приведены в табл. 13.2

Таблица 13.1

Налоговая база за каждый налоговый период налогоплательщика с начала года, руб.	Федеральный бюджет	Фонд обязательного страхования РФ	Фонды обязательного страхования		Итого
			Федеральный	территориальный	
До 280000	20,0%	3,9%	1,1%	2,0%	26,0%
От 280000 до 600000	56000 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280000 руб.	8120 руб. + 1,0% с суммы, превышающей 280000 руб.	3080 руб. + 0,6% с суммы, превышающей 280000 руб.	5600 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280000 руб.	72800 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 280000 руб.
Свыше 600000	81200 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.	11320 руб.	5000 руб.	7200 руб.	104800 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.

Таблица 13.2

Налоговая база на каждого физического лица нарастающим итогом с начала года, руб.	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования РФ	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный	территориальный	
До 280000	15,8%	1,9%	1,1%	1,2%	20,0%
От 280001 до 600000	44240 руб. + + 7,9% с суммы, пре- вышающей 280000 руб.	5320 руб. + + 0,9% с суммы, пре- вышающей 280000 руб.	3080 руб. + + 0,6% с суммы, пре- вышающей 280000 руб.	3360 руб. + + 0,6% с суммы, пре- вышающей 280000 руб.	56000 руб. + + 10,0% с суммы, пре- вышающей 280000 руб.
Свыше 600 000	69520 руб. + + 2,0% с суммы, пре- вышающей 600000 руб.	8200 руб.	5000 руб.	5280 руб.	88000 руб. + + 2,0% с суммы, пре- вышающей 600000 руб.

Таблица 13.3

Налоговая база на каждого физического лица нарастающим итогом с начала года, руб.	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования РФ	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный	территориальный	
До 75000	20,0%	2,9%	1,1%	2,0%	26,0%
От 75001 до 600000	15000 руб. + + 7,9% с суммы, пре- вышающей 75000 руб.	2175 руб. + + 1,0% с суммы, пре- вышающей 75000 руб.	825 руб. + + 0,6% с суммы, пре- вышающей 75000 руб.	1500 руб. + + 0,5% с суммы, пре- вышающей 75000 руб.	19500 руб. + + 10,0% с суммы, пре- вышающей 75000 руб.
Свыше 600000	56475 руб. + + 2,0% с суммы, пре- вышающей 600000 руб.	7425 руб.	3975 руб.	4125 руб.	72000 руб. + + 2,0% с суммы, пре- вышающей 600000 руб.

Таблица 13.4

<i>Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года, руб.</i>	<i>Федеральный бюджет</i>	<i>Итого</i>
До 280000	14,0%	14,0%
От 280001 до 600000	39200 руб. + 5,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.	39200 руб. + 5,6% с суммы, превышающей 280000 руб.
Свыше 600000	57120 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.	57120 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.

Таблица 13.5

<i>Налоговая база нарастающим итогом, руб.</i>	<i>Федеральный бюджет</i>	<i>Фонды обязательного медицинского страхования</i>		<i>Итого</i>
		<i>Федеральный</i>	<i>территориальный</i>	
До 280000	7,3%	0,8%	1,9%	10,0%
От 280001 до 600000	20440 руб. + 2,7% с суммы, превышающей 280000 руб.	2240 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280000 руб.	5320 руб. + 0,4% с суммы, превышающей 280000 руб.	28000 руб. + 3,6% с суммы, превышающей 280000 руб.
Свыше 600 000	29080 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.	3840 руб.	6600 руб.	39520 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.

Таблица 13.6

<i>Налоговая база нарастающим итогом, руб.</i>	<i>Федеральный бюджет</i>	<i>Фонды обязательного медицинского страхования</i>		<i>Итого</i>
		<i>Федеральный</i>	<i>территориальный</i>	
До 280000	5,3%	0,8%	1,9%	8,0%
От 280001 до 600000	14840 руб. + 2,7% с суммы, превышающей 280000 руб.	2240 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280000 руб.	5320 руб. + 0,4% с суммы, превышающей 280000 руб.	22400 руб. + 3,6% с суммы, превышающей 280000 руб.
Свыше 600000	23480 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.	3840 руб.	6600 руб.	33920 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.

Для налогоплательщиков — организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, за исключением налогоплательщиков, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны, налоговые ставки приведены в табл. 13 3.

Для налогоплательщиков — организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, ставки приведены в табл. 13 4.

Для налогоплательщиков-предпринимателей ставки налога приведены в табл. 13 5. Для адвокатов и нотариусов, занимающихся частной практикой, используются специальные ставки (табл. 13 6).

Для исчисления налога важно определить *дату получения выплат* (доходов) и *осуществления расходов*. Дата определяется в зависимости от категории, к которой относится налогоплательщик.

Дата осуществления выплат и иных вознаграждений или получения доходов определяется как

- день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника (физического лица, в пользу которого осуществляются выплаты) — для выплат и иных вознаграждений, начисленных налогоплательщиками-работодателями;
- день выплаты вознаграждения физическому лицу, в пользу которого осуществляются выплаты, — для налогоплательщиков — физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями;
- день фактического получения соответствующего дохода — для доходов от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, а также связанных с этой деятельностью иных доходов.

Порядок исчисления и уплаты налога также зависит от того, к какой категории принадлежит налогоплательщик.

Для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, установлен следующий порядок исчисления и уплаты единого социального налога.

Сумма налога исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Сумма налога, подлежащая уплате в Фонд социального страхования РФ, подлежит уменьшению налогоплательщиками на сумму произведенных ими самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренных российским законодательством.

Сумма налога (авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из установленных тарифов страховых взносов. При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

В течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики исчисляют ежемесячные авансовые платежи по налогу, исходя из размеров выплат и иных вознаграждений, начисленных (осуществленных — для налогоплательщиков — физических лиц) с начала налогового периода до окончания календарного месяца, и ставки налога. Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей.

Ежемесячные авансовые платежи уплачиваются не позднее 15-го числа следующего месяца.

По итогам отчетного периода налогоплательщики определяют разницу между суммой налога, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей, которая подлежит уплате в срок представления расчета по налогу.

Если в отчетном (налоговом) периоде сумма налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, то разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате, с 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по налогу.

Данные о суммах исчисленных и уплаченных авансовых платежей, данные о сумме налогового вычета, которым воспользовался налогоплательщик, а также о суммах фактически уплаченных страховых взносов за тот же период налогоплательщик отражает в расчете, представляемом не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, в налоговый орган по форме, утвержденной Министерством финансов РФ.

Разница между суммой налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, и суммами налога, уплаченными в течение налогового периода, подлежит уплате не позднее 15 календарных дней со дня, установленного для подачи налоговой декларации за налоговый период, либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику в установленном порядке. Если по

итогах налогового периода сумма фактически уплаченных за этот период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование) превышает сумму примененного налогового вычета по налогу, сумма такого превышения признается излишне уплаченным налогом и подлежит возврату налогоплательщику.

Налогоплательщики обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм налога, относящегося к ним, а также сумм налоговых вычетов по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты.

Ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, налогоплательщики обязаны представлять в региональные отделения Фонда социального страхования РФ сведения (отчеты) по форме, утвержденной Фондом, о суммах:

- 1) начисленного в Фонд налога;
- 2) использованных на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет, при рождении ребенка, на возмещение стоимости гарантированного перечня услуг и социального пособия на погребение, на другие виды пособий по государственному социальному страхованию;
- 3) направленных ими в установленном порядке на санаторно-курортное обслуживание работников и их детей;
- 4) расходов, подлежащих зачету;
- 5) уплачиваемых в Фонд социального страхования Российской Федерации.

Налог (авансовые платежи по налогу) уплачивается отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет, Фонд социального страхования РФ, Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Налогоплательщики представляют налоговую декларацию по налогу по форме, утвержденной Министерством финансов РФ, не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Копию налоговой декларации по налогу с отметкой налогового органа или иным документом, подтверждающим представление декларации в налоговый орган, налогоплательщик не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляет в территориальный орган Пенсионного фонда РФ.

Налоговые органы обязаны представлять в органы Пенсионного фонда РФ копии платежных поручений налогоплательщиков об уплате налога, а также иные сведения, необходимые для осуществления органами Пенсионного фонда обязательного пенсионного страхования, включая сведения, составляющие налоговую тайну.

Налогоплательщики, выступающие в качестве страхователей по обязательному пенсионному страхованию, представляют в Пенсионный фонд РФ сведения и документы в соответствии с Федеральным законом «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» в отношении застрахованных лиц.

Органы Пенсионного фонда РФ представляют в налоговые органы информацию о доходах физических лиц из индивидуальных лицевых счетов, открытых для ведения индивидуального (персонифицированного) учета.

Обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, расчетный счет и начисляющие выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, исполняют обязанности организации по уплате налога (авансовых платежей по налогу), а также обязанности по представлению расчетов по налогу и налоговых деклараций по месту своего нахождения.

Сумма налога (авансового платежа по налогу), подлежащая уплате по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из налоговой базы, относящейся к этому обособленному подразделению.

Сумма налога, подлежащая уплате по месту нахождения организации, в состав которой входит обособленные подразделения, определяется как разница между общей суммой налога, подлежащей уплате организацией в целом, и совокупной суммой налога, подлежащей уплате по месту нахождения обособленных подразделений организации.

В случае прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя до конца налогового периода налогоплательщики обязаны в пятидневный срок со дня подачи в регистрирующий орган заявления о прекращении указанной деятельности представить в налоговый орган налоговую декларацию за период с начала налогового периода по день подачи указанного заявления включительно. Разница между суммой налога, подлежащей уплате в соответствии с налоговой декларацией, и суммами налога, уплаченными налогоплательщиками с начала года, подлежит уплате не позднее 15 дней со дня подачи такой декларации или возврату налогоплательщику в установленном порядке.

Для налогоплательщиков, не производящих выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц, определен следующий порядок исчисления и уплаты налога.

Расчет сумм авансовых платежей, подлежащих уплате в течение налогового периода налогоплательщиками-предпринимателями, проводится налоговым органом исходя из налоговой базы этого налогоплательщика за предыдущий налоговый период и ставок налога.

Если налогоплательщики начинают осуществлять предпринимательскую либо иную профессиональную деятельность после начала

очередного налогового периода, они обязаны в пятидневный срок по истечении месяца со дня начала осуществления деятельности представить в налоговый орган по месту постановки на учет заявление с указанием сумм предполагаемого дохода за текущий налоговый период по форме, утвержденной Министерством финансов РФ. При этом сумма предполагаемого дохода (сумма предполагаемых расходов, связанных с извлечением доходов) определяется налогоплательщиком самостоятельно. Расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период производится налоговым органом исходя из суммы предполагаемого дохода с учетом расходов, связанных с его извлечением, и установленных ставок.

В случае значительного (более чем на 50%) увеличения дохода в налоговом периоде налогоплательщик обязан (а в случае значительного уменьшения дохода — вправе) представить новую декларацию с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий налоговый период. В этом случае налоговый орган производит перерасчет авансовых платежей налога на текущий налоговый период по наступившим срокам уплаты не позднее пяти дней с момента подачи новой декларации. Полученная в результате такого перерасчета разница подлежит уплате в установленные для очередного авансового платежа сроки либо зачету в счет предстоящих авансовых платежей.

Авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений.

- за январь—июнь — не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;
- за июль—сентябрь — не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;
- за октябрь—декабрь — не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

Расчет налога по итогам налогового периода проводится налогоплательщиками-предпринимателями, за исключением адвокатов, самостоятельно, исходя из всех полученных в налоговом периоде доходов с учетом расходов, связанных с их извлечением, и ставок налога.

При этом сумма налога исчисляется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого фонда и определяется как процентная доля налоговой базы.

Разница между суммами авансовых платежей, уплаченными за налоговый период, и суммой налога, подлежащей уплате в соответствии с налоговой декларацией, подлежит уплате не позднее 15 июля года, следующего за налоговым периодом, либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику в установленном порядке.

Налогоплательщики-предприниматели представляют налоговую декларацию не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим

налоговым периодом. При представлении налоговой декларации адвокаты обязаны представить в налоговый орган справку от коллеги адвокатов, адвокатского бюро или юридической консультации о суммах уплаченного за них налога за истекший налоговый период.

В случае прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя до конца налогового периода налогоплательщики обязаны в пятидневный срок со дня подачи в регистрирующий орган заявления о прекращении указанной деятельности представить в налоговый орган налоговую декларацию за период с начала налогового периода по день подачи указанного заявления включительно.

Исчисление и уплата налога с доходов адвокатов осуществляются коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями в порядке, предусмотренном для налогоплательщиков-работодателей, без применения налогового вычета.

Данные об исчисленных суммах налога с доходов адвокатов за прошедший налоговый период коллегии адвокатов, адвокатские бюро, юридические консультации представляют в налоговые органы не позднее 30 марта следующего года по форме, утвержденной Министерством финансов РФ.

При представлении налоговой декларации адвокаты обязаны представить в налоговый орган справку от коллеги адвокатов, адвокатского бюро или юридической консультации о суммах уплаченного за них налога за истекший налоговый период.

В случае прекращения либо приостановления статуса адвоката, прекращения полномочий нотариуса, занимающегося частной практикой, налогоплательщики обязаны в двенадцатидневный срок со дня принятия соответствующего решения уполномоченным органом представить в налоговый орган налоговую декларацию за период с начала налогового периода по день прекращения либо приостановления статуса адвоката, прекращения полномочий нотариуса, занимающегося частной практикой, включительно.

Уплата налога, исчисленного по представляемой в соответствии с налоговой декларацией (с учетом начисленных авансовых платежей по истекшим срокам уплаты за текущий налоговый период), проводится не позднее 15 календарных дней со дня подачи такой декларации.

В случае прекращения либо приостановления статуса адвоката налогоплательщики обязаны в двенадцатидневный срок со дня принятия решения уполномоченным органом представить в налоговый орган налоговую декларацию за период с начала налогового периода по день прекращения либо приостановления статуса адвоката включительно.

Налоговым законодательством установлены *особенности исчисления и уплаты налога для отдельных категорий налогоплательщиков.*

Так, для организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, предусмотрено использование специальных ставок налога (см. табл. 13.3). В качестве таких организаций в целях налогообложения признаются российские организации, осуществляющие разработку и реализацию программ для ЭВМ, баз данных на материальном носителе или в электронном виде по каналам связи независимо от вида договора и (или) оказывающие услуги (выполняющие работы) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), установке, тестированию и сопровождению программ для ЭВМ, баз данных.

Эти организации уплачивают налог по установленным для них налоговым ставкам при выполнении следующих условий.

- организацией получен документ о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, в порядке, установленном Правительством РФ;
- доля доходов от реализации экземпляров программ для ЭВМ, баз данных, передачи имущественных прав на программы для ЭВМ, базы данных, от оказания услуг (выполнения работ) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), а также услуг (работ) по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ, баз данных по итогам девяти месяцев года, предшествующего году перехода организации на уплату налога по установленным налоговым ставкам, составляет не менее 90% в сумме всех доходов организации за указанный период, в том числе от иностранных лиц не менее 70%;
- среднесписочная численность работников за девять месяцев года, предшествующего году перехода организации на уплату налога по установленным налоговым ставкам, составляет не менее 50 человек.

Вновь созданные организации уплачивают налог по установленным налоговым ставкам при выполнении ими следующих условий:

- организацией получен документ о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий в порядке, установленном Правительством РФ;
- доля доходов от реализации экземпляров программ для ЭВМ, баз данных, передачи имущественных прав на программы для ЭВМ, базы данных, от оказания услуг (выполнения работ) по

разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), а также услуг (работ) по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ, баз данных по итогам отчетного (налогового) периода составляет не менее 90% в сумме всех доходов организации за указанный период, в том числе от иностранных лиц не менее 70%;

- среднесписочная численность работников за отчетный (налоговый) период составляет не менее 50 человек

Сумма доходов определяется по данным налогового учета организации, применяемого для исчисления налога на прибыль. При определении доли доходов от покупателей — иностранных лиц учитываются доходы от иностранных лиц, местом осуществления деятельности которых не является территория Российской Федерации. Место осуществления деятельности покупателя определяется как место фактического присутствия покупателя на территории иностранного государства на основе государственной регистрации организации, а при ее отсутствии — на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства, если программы для ЭВМ и базы данных, услуги (работы) и имущественные права приобретались через это постоянное представительство, места жительства физического лица.

Документами, подтверждающими получение доходов от покупателей — иностранных лиц, являются договор (копия договора), заключенный с иностранным лицом, и документы, подтверждающие факт оказания услуг (выполнения работ), или таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в таможенном режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации.

В случае если по итогам отчетного (налогового) периода организация не выполняет хотя бы одно условие по доходам и (или) среднесписочной численности работников, а также в случае лишения ее государственной аккредитации, такая организация лишается права применять установленные для нее налоговые ставки.

Кроме того, налогоплательщики-предприниматели не исчисляют и не уплачивают налог в части суммы налога, зачисляемой в Фонд социального страхования РФ.

От уплаты налога освобождаются федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области обороны, другие феде-

ральные органы исполнительной власти, в составе которых проходят военную службу военнослужащие, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные в области внутренних дел, миграции, исполнения наказаний, фельдъегерской связи, таможенного дела, контроля за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, Государственная противопожарная служба МЧС, военные суды, Судебный департамент при Верховном Суде РФ, Военная коллегия Верховного Суда РФ в части сумм денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых военнослужащими, лицами рядового и начальствующего состава органов внутренних дел Российской Федерации, сотрудниками уголовно-исполнительной системы, таможенной системы Российской Федерации и органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, имеющими специальные звания, в связи с исполнением обязанностей военной и приравненной к ней службы в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Не включаются в налоговую базу для исчисления налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет, суммы денежного содержания прокуроров и следователей, а также судей федеральных судов и мировых судей субъектов Российской Федерации.

Вопросы для самоконтроля

1. Каковы причины введения единого социального налога в Российской Федерации?
2. Какие платежи заменил единый социальный налог?
3. Каково место единого социального налога в финансовых ресурсах государства?
4. Кто является плательщиком единого социального налога?
5. Что служит объектом обложения единым социальным налогом?
6. Как определяется налоговая база по единому социальному налогу?
7. Что не включается в объект обложения единым социальным налогом?
8. Какие льготы установлены по единому социальному налогу?
9. Каков порядок установления ставок единого социального налога?
10. Какие налоговый и расчетный периоды установлены по единому социальному налогу?
11. Каковы сроки внесения единого социального налога?
12. Каков порядок исчисления и уплаты единого социального налога для разных категорий налогоплательщиков?

Глава 14

Государственная пошлина

Государственная пошлина представляет собой обязательный платеж в государственный бюджет, взимаемый за совершение юридически значимых для налогоплательщиков действий. К таким действиям российское законодательство относит:

- прием и рассмотрение заявлений и жалоб, подаваемых в суды разных инстанций;
- совершение нотариальных действий государственными нотариусами или уполномоченными должностными лицами;
- государственную регистрацию актов гражданского состояния;
- рассмотрение и выдачу документов в связи с приобретением или выходом из гражданства Российской Федерации;
- другие юридически значимые действия либо выдачу документов государственными органами, органами местного самоуправления или другими уполномоченными органами и должностными лицами, кроме действий, совершаемых консульскими учреждениями РФ.

Взимание государственной пошлины регулируется гл. 25.3 Налогового кодекса РФ. Государственная пошлина — это сбор, взимаемый с организаций и физических лиц за совершение по отношению к ним уполномоченными органами или лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений и лицензий

Плательщиками государственной пошлины являются как юридические, так и физические лица. Обязанность уплачивать государственную пошлину у них появляется в двух случаях:

1) при обращении в суды разных инстанций, нотариальные конторы и другие учреждения (кроме консульских) с исковыми заявлениями, апелляционными или кассационными жалобами, запросами, при получении виз, разрешений и лицензий, а также других документов, предоставление которых означает выполнение юридически значимых действий по отношению к этим лицам. Все виды таких действий и состав документов, при получении которых юридические и физические лица приобретают статус плательщиков государственной пошлины, определяются законодательством Российской Федерации;

2) выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины

Юридически значимые действия, с получением которых у граждан и организаций появляется обязанность уплачивать государственную пошлину, представляют собой объект налогообложения государственной пошлиной. *Объект налогообложения* классифицируется по следующим признакам:

- в зависимости от органа, оказывающего юридически значимые действия. В состав этих органов входят судебные учреждения общей юрисдикции; арбитражные суды, Конституционный Суд Российской Федерации, нотариальные органы; органы местного самоуправления; органы исполнительной власти; органы записи актов гражданского состояния и некоторые другие;
- в зависимости от вида оказываемых юридически значимых действий. По видам действий выделяются: рассмотрение исковых заявлений, запросов, жалоб, совершение нотариальных действий; составление проектов документов; выдача и удостоверение копий и дубликатов документов; регистрация актов гражданского состояния и некоторые другие;
- в зависимости от формы документа, с которым совершаются юридически значимые действия. К ним относятся: исковые заявления имущественного и неимущественного характера, жалобы, запросы, ходатайства, доверенности, договора дарения, поручительства, завешания, свидетельства, справки и т.д.

Налоговая база плательщиков государственной пошлины определяется по каждому виду юридически значимого действия в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом. Например, по исковым заявлениям имущественного характера, рассматриваемым в арбитражных судах, государственная пошлина уплачивается в следующих размерах:

1) при подаче искового заявления имущественного характера, подлежащего оценке, при цене иска:

- до 50 000 руб. — 4% цены иска, но не менее 500 руб.;
- от 50 001 до 100 000 руб. — 2 000 руб. плюс 3% суммы, превышающей 50 000 руб.;
- от 100 001 до 500 000 руб. — 3 500 руб. плюс 2% суммы, превышающей 100 000 руб.;
- от 500 001 до 1 000 000 руб. — 11 500 руб. плюс 1% суммы, превышающей 500 000 руб.;

- свыше 1 000 000 руб — 16 500 руб плюс 0,5% суммы, превышающей 1 000 000 руб., но не более 100 000 руб.;
- 2) при подаче искового заявления по спорам, возникающим при заключении, изменении или расторжении договоров, а также по спорам о признании сделок недействительными — 2 000 руб.;
- 3) при подаче заявлений о признании нормативного правового акта недействительным, о признании ненормативного правового акта недействительным и о признании решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц незаконными:
 - для физических лиц — 100 руб.;
 - для организаций — 2 000 руб.,
- 4) при подаче иных исковых заявлений неимущественного характера, в том числе заявления о признании права, заявления о присуждении к исполнению обязанности в натуре, — 2 000 руб.;
- 5) при подаче заявления о признании должника несостоятельным (банкротом) — 2 000 руб.;
- 6) при подаче заявления об установлении фактов, имеющих юридическое значение, — 1 000 руб.;
- 7) при подаче заявления о вступлении в дело третьих лиц, заявляющих самостоятельные требования относительно предмета спора:
 - по спорам имущественного характера, если иск не подлежит оценке, а также по спорам неимущественного характера — в размере государственной пошлины, уплачиваемой при подаче искового заявления неимущественного характера,
 - по спорам имущественного характера — в размере государственной пошлины, уплачиваемой исходя из оспариваемой третьим лицом суммы,
- 8) при подаче заявления о выдаче исполнительных листов на принудительное исполнение решения третейского суда — 1 000 руб.;
- 9) при подаче заявления об обеспечении иска — 1 000 руб.;
- 10) при подаче заявления об отмене решения третейского суда — 1 000 руб.;
- 11) при подаче заявления о признании и приведении в исполнение решения иностранного суда, иностранного арбитражного решения — 1 000 руб.;
- 12) при подаче апелляционной жалобы и (или) кассационной, надзорной жалобы на решения и (или) постановления арбитражного суда, а также на определения суда о прекращении производства по делу, об оставлении искового заявления без рассмотрения, о выдаче исполнительных листов на принудительное исполнение решений третейского суда, об отказе в выдаче исполнительных листов —

50% размера государственной пошлины, подлежащей уплате при подаче искового заявления неимущественного характера,

13) при подаче заявления о повторной выдаче копий решений, определений, постановлений суда, копий других документов из дела, выдаваемых арбитражным судом, а также при подаче заявления о выдаче дубликата исполнительного листа (в том числе копий протоколов судебного заседания) — 2 руб. за одну страницу документа, но не менее 20 руб.

Налоговые ставки дифференцированы в зависимости от вида юридически значимого действия, стоимости иска и статуса юридической организации. Установлены различные виды ставок — пропорциональные, прогрессивные и твердые.

Например, по делам, рассматриваемым Конституционным Судом Российской Федерации государственная пошлина взимается в следующих размерах:

- при направлении запроса или ходатайства — 4 500 руб.;
- при направлении жалобы организацией — 4 500 руб.;
- при направлении жалобы физическим лицом — 300 руб.

По делам, рассматриваемым конституционными (уставными) судами субъектов РФ, государственная пошлина уплачивается в следующих размерах.

- при обращении организации — 3 000 руб.;
- при обращении физического лица — 200 руб.

Прогрессивные адвалорные (в процентах) ставки государственной пошлины применяются лишь при рассмотрении дел в судах общей юрисдикции и арбитражных судах по исковым заявлениям имущественного характера.

Налоговый кодекс предусматривает развернутую подсистему *льгот по уплате государственной пошлины*

В первой подгруппе от уплаты государственной пошлины освобождаются Герои Советского Союза и Российской Федерации, полные кавалеры ордена Славы, участники и инвалиды Великой Отечественной войны. В эту же подгруппу включены граждане, попадающие под действие законов о социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации. Эта категория налогоплательщиков освобождается от уплаты пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями и Конституционном Суде РФ. Льготы этим гражданам предоставляют также в нотариальных органах и органах, осуществляющих государственную регистрацию актов гражданского состояния.

Во вторую подгруппу плательщиков, которым предоставляются льготы по уплате государственной пошлины, включают

не только физических, но и юридических лиц. В частности, не уплачивают пошлину налоговые, финансовые, таможенные органы и органы по валютному и экспортному контролю по искам о взыскании налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей в бюджет и возврате их из бюджета; Пенсионный фонд и его органы по искам о взыскании с граждан обязательных платежей; органы государственной власти и местного самоуправления при защите государственных и общественных интересов и т.д. Не взимается пошлина по искам о взыскании заработной платы, алиментов, о возмещении вреда, по спорам об авторстве и т.д. Льготы, предоставляемые этой подгруппе, освобождают граждан и организации от уплаты государственной пошлины в судах общей юрисдикции.

В третью подгруппу входят органы государственной власти и органы местного самоуправления при защите государственных и общественных интересов, прокуроры, которые освобождаются от уплаты государственной пошлины и в арбитражных судах. По делам, рассматриваемым арбитражными судами, получают льготы и общественные организации инвалидов, и антимонопольные органы по искам о взыскании штрафов с хозяйствующих субъектов за невыполнение ими предписаний. При этом арбитражный суд имеет право отсрочить или рассрочить уплату государственной пошлины или уменьшить ее размер, исходя из имущественного положения сторон.

Четвертая подгруппа льгот по уплате государственной пошлины касается обращений граждан в Конституционный Суд Российской Федерации. Решение о полном освобождении от таких платежей или их уменьшении принимает Конституционный Суд, учитывая имущественное положение плательщика.

Пятая — восьмая подгруппы льгот, предусмотренных действующим законодательством, представлены льготами связанными:

- с нотариальными действиями,
- с государственной регистрацией актов гражданского состояния;
- с вопросами гражданства или въезда и выезда из Российской Федерации,
- с регистрацией граждан по месту их жительства. Законодательные (представительные) органы власти субъектов Российской Федерации, а также органы местного самоуправления в пределах своей компетенции могут предоставлять отдельным категориям плательщиков дополнительные льготы по уплате в бюджет государственной пошлины. Это правило не распространяется на уплату пошлины по делам, рассматриваемым судами

Порядок исчисления государственной пошлины прежде всего определяется видом применяемой налоговой ставки.

При расчете размера государственной пошлины в некоторых случаях необходимо определить стоимость объектов, являющихся предметом юридически значимых действий, — стоимость жилого дома, квартиры, дачи, транспортных средств и т.п. Такая оценка осуществляется органами технической инвентаризации, местного самоуправления или страховыми организациями, а при оценке транспортных средств — судебно-экспертными учреждениями органов юстиции или организациями, связанными с техническим обслуживанием и продажей транспорта. При этом, если договоры отчуждения имущества заключаются на сумму ниже оценочной, государственная пошлина определяется исходя из суммы оценки, указанной в оценочном документе.

При исчислении государственной пошлины следует учитывать и другие правила, установленные действующим налоговым законодательством. Так, при удостоверении сделок, совершаемых в иностранной валюте, оценка стоимости имущества или денежных знаков для расчета государственной пошлины осуществляется в рублях по курсу Банка России, действующему на день совершения сделки.

Государственная пошлина уплачивается по месту совершения юридически значимого действия в наличной или безналичной форме.

Факт уплаты государственной пошлины плательщиком в безналичной форме подтверждается платежным поручением с отметкой банка о его исполнении.

Факт уплаты государственной пошлины плательщиком в наличной форме подтверждается либо квитанцией установленной формы, выдаваемой плательщику банком, либо квитанцией, выдаваемой плательщику должностным лицом или кассой органа, в который вносились оплата, по форме, установленной Министерством финансов РФ.

Сроки уплаты государственной пошлины определяются в зависимости от вида юридически значимых действий, оказываемых плательщику. Государственная пошлина уплачивается:

- при обращении в Конституционный Суд РФ, в суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям — до подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, жалобы (в том числе апелляционной, кассационной или надзорной);
- при обращении за совершением нотариальных действий — до совершения нотариальных действий;
- при обращении за выдачей документов (их копий, дубликатов) — до выдачи документов (их копий, дубликатов);

- при обращении за проставлением апостиля — до проставления апостиля,
- при обращении за ежегодным подтверждением регистрации судна в Российском международном реестре судов — не позднее 31 марта года, следующего за годом регистрации судна в указанном реестре или за последним годом, в котором было осуществлено такое подтверждение,
- при обращении за совершением иных юридически значимых действий, за исключением юридически значимых действий, подтверждающих регистрацию судна в Российском международном реестре судов, — до подачи заявлений и (или) иных документов на совершение таких действий либо до подачи соответствующих документов.

Вопросы для самоконтроля

1. Обязательна ли государственная пошлина к уплате на всей территории Российской Федерации?
2. Являются ли юридические лица плательщиками государственной пошлины?
3. Назовите основные виды юридически значимых действий, за совершение которых уплачивается государственная пошлина?
4. Назовите виды ставок, применяемых при взимании государственной пошлины?
5. В каких случаях возможен возврат плательщикам государственной пошлины?
6. Возможны ли уплата государственной пошлины после получения документов о приобретении гражданства Российской Федерации?

Раздел IV

Территориальные налоги и сборы

Глава 15. Региональные налоги и сборы

Глава 16. Местные налоги и сборы

Глава 17. Специальные налоговые режимы

Глава 15

Региональные налоги и сборы

Региональными налогами и сборами признаются налоги и сборы, устанавливаемые в соответствии с Налоговым кодексом, вводимые в действие законами субъектов РФ и обязательные к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

Устанавливая региональный налог, представительные органы субъектов РФ определяют налоговые льготы по конкретному налогу, налоговую ставку в пределах, установленных Налоговым кодексом, порядок и сроки уплаты налогов, а также форму отчетности по этому налогу.

В соответствии с Налоговым кодексом к региональным налогам и сборам относятся.

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

15.1. Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций наиболее весом в региональных налогах. Его удельный вес в общих доходах региональных бюджетов достигает 10%. Это важный источник регулирования местных бюджетов. Примерно 50% общей суммы этого налога передается в местные бюджеты, где он является вторым по величине источником доходов.

Введение налога на имущество Законом Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий» от 13 декабря 1991 г. стало важным этапом в создании рациональной системы налогообложения предприятий. До принятия этого закона в период после отмены платы за производственные фонды в России не было экономического инструмента, с помощью которого можно было воздействовать на хозяйственное поведение предприятий путем налогообложения их имущества. Введение налога на имущество предприятий стало одним из стимулов к обновлению основных фондов, к их эффективному использованию, так как ставка этого налога основана на фактической стоимости основных фондов, т.е. стоимости, уменьшенной на сумму амортизационных отчислений.

Платежщиками налога на имущество являются:

- организации (включая банки и кредитные учреждения), в том числе с иностранными инвестициями, являющиеся юридическими лицами в соответствии с законодательством РФ;
- филиалы и другие аналогичные подразделения организаций, имеющие отдельный баланс и расчетный счет,
- организации с иностранными инвестициями, иностранные компании, фирмы, международные объединения и организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность, постоянные представительства и другие обособленные подразделения иностранных фирм, банков и организаций, расположенные на территории РФ, ее континентальном шельфе и экономической зоне.

Объект налогообложения — имущество организации в его стоимостном выражении.

- основные средства (здания, сооружения, передаточные устройства, машины, оборудование, транспортные средства, включая долгосрочно арендуемые с правом последующего выкупа);
- нематериальные активы;
- производственные запасы;
- малоценные и быстроизнашивающиеся предметы,
- незавершенное производство;
- готовая продукция;
- товары;
- расходы будущих периодов;
- прочие запасы и затраты.

Налоговая база определяется исходя из среднегодовой остаточной стоимости имущества на отчетную дату — квартал, полугодие, год.

Предельный размер *ставки* налога на имущество организаций Федеральным законом определен как 2,2%. Законами субъектов РФ ставки налога могут изменяться в этих пределах. Вместе с тем установление довольно низкой единой ставки налога для всех отраслей без учета их фондоемкости вряд ли правомерно. Действующий же единообразный порядок налогообложения имущества организаций снижает роль этого экономического инструмента государства как в фискальном отношении, так и в области регулирования экономических процессов.

Налог платится по истечении налогового периода, т.е. года. Но в бюджет налог вносится по истечении квартала в виде авансового платежа. Формула расчета налога за квартал имеет следующий вид:

$$\text{Сумма авансового платежа за отчетный период} = \frac{\text{Средняя стоимость имущества за отчетный период} \cdot \text{Ставка налога}}{4}$$

Законом предусмотрены *льготы*: от налогообложения освобождается имущество:

- бюджетных организаций, органов законодательной, представительной и исполнительной власти, местного самоуправления, внебюджетных фондов социального назначения (Пенсионного фонда РФ, Фонда социального страхования РФ, Федерального фонда обязательного медицинского страхования),
- коллегий адвокатов и их структурных подразделений;
- организаций по производству, переработке и хранению сельскохозяйственной продукции (если выручка от этого вида деятельности составляет не менее 70% в общем объеме выручки);
- используемое исключительно для нужд образования.
- религиозных организаций;
- организаций народных промыслов;
- общественных организаций инвалидов, а также организаций, в которых инвалиды составляют не менее 50% общей численности работающих,
- научно-исследовательских организации и государственных научных центров;
- организаций, исполняющих уголовные наказания,
- объекты жилья, социально-культурной сферы, охраны природы, пожарной безопасности и гражданской обороны;
- имущество, используемое для создания сезонных запасов.

Внесение плательщиками налога производится по квартальным отчетам в 5 дневный срок, по годовым — в 10-дневный срок со дня, установленного для представления бухгалтерского отчета за год.

Согласно второй части Налогового кодекса в перспективе налог на имущество организаций войдет в региональный *налог на недвижимость*, в который также войдут два местных налога: налог на имущество физических лиц и земельный налог. Предполагается, что по каждому виду недвижимости будет формироваться своя налогооблагаемая база.

Введение этого налога позволит решить экономическую, социальную и политическую задачи.

Экономическая задача заключается в уменьшении налоговой нагрузки с активной части основных фондов, т.е. с оборудования, и переносе ее на пассивную часть — на здания, сооружения, землю. Это может сыграть определенную роль в инвестиционной политике предпринимателей, высвобождении средств для обновления оборудования, более эффективном использовании недвижимости — зданий, сооружений, земельных участков.

Социальная задача состоит в перераспределении налоговой нагрузки на владельцев дорогой недвижимости (предприятий, домов, земельных участков)

Политическая задача заключается в укреплении финансового положения территориальных органов власти на основе введения стабильного, повсеместного, легко контролируемого источника доходов территориальных бюджетов.

Однако одним из условий решения этой задачи должно быть придание этому налогу статуса не регионального, а местного. В противном случае произойдет весьма существенное перераспределение средств в пользу региональных бюджетов, так как два местных налога (налог на имущество физических лиц и земельный налог), войдя в региональный налог, перестанут быть источниками доходов местных бюджетов.

15.2. Транспортный налог

Транспортный налог установлен Налоговым кодексом в 2002 г. и законами субъектов Российской Федерации о налоге, введен в действие в соответствии с Налоговым кодексом законами субъектов РФ о налоге и обязателен к уплате на территории субъектов РФ

Вводя этот налог, законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации имеют право определять ставку налога в пределах, установленных Налоговым кодексом, порядок и сроки его уплаты, форму отчетности, а также предусматривать налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Налогоплательщиками налога являются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения

Объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Не являются объектом налогообложения

1) весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л с ;

2) автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 л.с. (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;

3) промысловые морские и речные суда;

4) пассажирские 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;

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;

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

Налоговая база определяется:

- в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, — как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;
- в отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, — как паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограмм-силах;
- в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, — как валовая вместимость в регистровых тоннах;
- в отношении водных и воздушных транспортных средств — как единица транспортного средства.

Налоговым периодом признается календарный год.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, один килограмм-силу тяги реактивного двигателя, одну регистрационную тонну транспортного средства или единицу транспортного средства (табл. 15.1).

Таблица 15.1. **Налоговые ставки транспортного налога**

<i>Объект налогообложения</i>	<i>Налоговая ставка, руб.</i>
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	5
свыше 100 до 150 л.с. (свыше 73,55 до 110,33 кВт) включительно	7
свыше 150 до 200 л.с. (свыше 110,33 до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 до 250 л.с. (свыше 147,1 до 183,9 кВт) включительно	15
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	30
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 20 л.с. (до 14,7 кВт) включительно	2
свыше 20 до 35 л.с. (свыше 14,7 до 25,74 кВт) включительно	4
свыше 35 л.с. (свыше 25,74 кВт)	10
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 200 л.с. (до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 л.с. (свыше 147,1 кВт)	20
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	5
свыше 100 до 150 л.с. (свыше 73,55 до 110,33 кВт) включительно	8
свыше 150 до 200 л.с. (свыше 110,33 до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 до 250 л.с. (свыше 147,1 до 183,9 кВт) включительно	13
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	17
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы):	5
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 50 л.с. (до 36,77 кВт) включительно	5
свыше 50 л.с. (свыше 36,77 кВт)	10
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

Продолжение табл. 15 I

Объект налогообложения	Налоговая ставка, руб.
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	75
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	50
Несамостоятельные (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 каждой килограмма силы тяги) (введено Федеральным законом от 20.08.2004 № 108-ФЗ)	70
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200

Налоговые ставки могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в 5 раз.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования транспортных средств

Порядок исчисления налога. Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога самостоятельно. Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками — физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации

Сумма налога исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение налоговой базы и налоговой ставки

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия его с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т.д.) в течение налогового периода сумма налога исчисляется с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде. При этом месяц регистрации, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации

принимается за полный. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца этот месяц считается одним полным месяцем.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых ими с регистрации, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, в течение 10 дней после их регистрации или снятия с регистрации.

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу. Уплата налога и авансовых платежей по налогу осуществляется налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ.

В течение налогового периода налогоплательщики-организации уплачивают авансовые платежи по налогу. По истечении налогового периода налогоплательщики-организации уплачивают сумму налога, исчисленную в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом.

Налогоплательщики — физические лица уплачивают транспортный налог на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом.

15.3. Налог на игорный бизнес

Налог на игорный бизнес введен Федеральным законом № 142-ФЗ от 31 июля 1998 г. Положения этого Закона регламентируют общие принципы налогообложения, порядок формирования налогооблагаемой базы, ставки и состав плательщиков этого налога.

Игорным бизнесом признается предпринимательская деятельность, не являющаяся реализацией продукции (товаров, работ, услуг), связанная с извлечением игорным заведением от участия в азартных играх и пари дохода в виде выигрыша и платы за их проведение.

Плательщиками налога являются организации и физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность в области игорного бизнеса. Обособленные подразделения организаций, осуществляющих свою деятельность в сфере игорного бизнеса, самостоятельно уплачивают этот налог в бюджет территории, на которой они зарегистрированы.

Объект налогообложения — следующие виды объектов игорного бизнеса:

- игровые столы, предназначенные для проведения азартных игр, в которых игорное заведение участвует через своих представителей как сторона;

- игровые столы, предназначенные для проведения азартных игр, в которых игорное заведение участвует через своих представителей как организатор и (или) наблюдатель;
- игровые автоматы;
- кассы тотализаторов;
- кассы букмекерских контор

Общее количество объектов налогообложения каждого вида объектов игорного бизнеса подлежит обязательной регистрации в органах Федеральной налоговой службы РФ по месту нахождения указанных объектов до момента их установки с обязательной выдачей свидетельства о регистрации. Наличие на территории игорного заведения незарегистрированных объектов налогообложения или несоблюдение установленного порядка уплаты налога более двух раз в течение календарного года может являться основанием для отзыва лицензии на осуществление предпринимательской деятельности в сфере игорного бизнеса

Ставки налога определены Налоговым кодексом исходя из объекта налогообложения.

- за один игровой стол — от 25 тыс. до 125 тыс. руб.;
- за один игровой автомат — от 1,5 тыс до 7,5 тыс руб.;
- за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — от 25 тыс. до 125 тыс. руб

В пределах этих ставок каждому субъекту РФ предоставлено право устанавливать размер конкретной ставки, по которой на подведомственной им территории налогоплательщики будут исчислять и уплачивать налог на игорный бизнес. При отсутствии нормативного акта регионального органа исполнительной власти, регулирующего процесс налогообложения субъектов игорного бизнеса, налогоплательщики исчисляют налог по минимальным ставкам

Порядок исчисления и уплаты сумм налога. Суммы налога, подлежащие внесению в федеральный бюджет и бюджеты субъектов РФ, определяются плательщиками самостоятельно исходя из числа зарегистрированных объектов налогообложения и ставок налога. Расчет сумм налога с учетом изменения количества и (или) видов объектов налогообложения представляется плательщиком налога в орган Федеральной налоговой службы РФ по месту регистрации объектов налогообложения ежемесячно не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным.

Уплата сумм налога производится плательщиком налога в течение 5 рабочих дней со дня представления расчета сумм налога в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения равными долями в размере одной двенадцатой головой суммы уста-

новленного налога с учетом изменения количества и (или) видов объектов налогообложения.

При осуществлении игорным заведением других видов деятельности, не относящихся к игорному бизнесу, это заведение обязано вести раздельный учет доходов от таких видов предпринимательской деятельности и уплачивать обязательные платежи по ним в соответствии с законодательством Российской Федерации

Вопросы для самоконтроля

1. Какие налоги относятся к региональным?
2. Перечислите плательщиков налога на имущество организаций.
3. Назовите объекты обложения налогом на имущество организаций.
4. Как рассчитывается налог на имущество организаций?
5. Кто является налогоплательщиками транспортного налога?
6. Что является объектом налогообложения транспортным налогом?
7. Дайте характеристику ставкам транспортного налога.
8. Каков порядок взимания и исчисления налога на игорный бизнес?

Глава 16

Местные налоги и сборы

Местными признаются налоги и сборы, устанавливаемые и вводимые в действие в соответствии с Налоговым кодексом, нормативно-правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательные к уплате на территории соответствующего муниципального образования.

Устанавливая местный налог, представительные органы местного самоуправления определяют в нормативно-правовых актах налоговые льготы, налоговую ставку в пределах, утвержденных Налоговым кодексом, порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности по местному налогу.

В соответствии с Налоговым кодексом к местным налогам и сборам относятся:

- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц.

16.1. Земельный налог

Это наиболее значимый по величине местный налог. Его доля в общих доходах местных бюджетов достигает 3%. Особенно важна его роль в сельских бюджетах.

Цель введения налога на землю — стимулирование рационального использования, охраны и освоения земель, повышение плодородия почв, выравнивание социально-экономических условий хозяйствования на землях разного качества, обеспечение развития инфраструктуры в населенных пунктах, формирование специальных фондов.

Размер земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев, землепользователей и устанавливается в виде стабильных платежей за единицу земельной площади в расчете на год.

Земельный налог устанавливается, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с Налоговым кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований, представительные органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга определяют налоговые ставки в пределах, установленных Налоговым кодексом, порядок и сроки уплаты налога.

При установлении налога нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут также устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Налогоплательщиками налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (и городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен налог.

Объектом налогообложения *не признаются*:

- земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;
- земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд,
- земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, в пределах лесного фонда;
- земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда, за исключением земельных участков, занятых обособленными водными объектами.

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения.

Кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации.

Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налоговая база определяется отдельно в отношении долей в праве общей собственности на земельный участок, в отношении которых налогоплательщиками признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки.

Налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Налоговая база для каждого налогоплательщика, являющегося физическим лицом, определяется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими ведение государственного земельного кадастра, регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и органами муниципальных образований.

Налоговая база уменьшается на не облагаемую налогом сумму в размере 10 000 руб. на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении следующих категорий налогоплательщиков:

1) Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;

2) инвалидов III группы, а также инвалидов I и II группы инвалидности, установленной до 1 января 2004 г. без вынесения заключения о степени ограничения способности к трудовой деятельности;

3) инвалидов с детства;

4) ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий,

5) физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом Российской Федерации «О социальной защите граждан, подвергшихся радиоактивному облучению вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС (в редакции Закона РФ от 18 июня 1992 г. № 3061-1), в соответствии с федеральными законами «О социальной защите граждан Российской Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча» от 26 ноября 1998 г. № 175-ФЗ и «О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиацион-

ному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне» от 10 января 2002 г. № 2-ФЗ.

6) физических лиц, принимавших в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

7) физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

Уменьшение налоговой базы на не облагаемую налогом сумму осуществляется на основании документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, представляемых налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения земельного участка.

Если размер не облагаемой налогом суммы превышает размер налоговой базы, определенной в отношении земельного участка, налоговая база принимается равной нулю.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей совместной собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, в равных долях.

Если при приобретении здания, сооружения или другой недвижимости к приобретателю (покупателю) в соответствии с законом или договором переходит право собственности на ту часть земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, налоговая база в отношении данного земельного участка для указанного лица определяется пропорционально его доле в праве собственности на данный земельный участок.

Если приобретателями (покупателями) здания, сооружения или другой недвижимости выступают несколько лиц, налоговая база в отношении части земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, для указанных лиц определяется пропорционально их доле в праве собственности (в площади) на указанную недвижимость.

Назавести периодом признается календарный год.

Отчетными периодами для налогоплательщиков организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать:

1) 0,3% в отношении земельных участков

- отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства;
- занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, принадлежащей на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или предоставленных для жилищного строительства;
- предоставленных для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства;

2) 1,5% в отношении прочих земельных участков.

От налогообложения освобождаются:

1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Российской Федерации — в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;

2) организации — в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

3) религиозные организации — в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

4) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%. — в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности:

- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%, — в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакционных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ

по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, — в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

5) организации народных художественных промыслов — в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов;

6) физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, а также общины таких народов — в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов;

7) организации — резиденты особой экономической зоны сроком на 5 лет с момента возникновения права собственности на земельный участок, предоставленный резиденту особой экономической зоны.

Порядок исчисления налога и авансовых платежей по налогу. Сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно.

Налогоплательщики — физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности.

Представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) при установлении налога вправе предусмотреть уплату в течение налогового периода не более двух авансовых платежей по налогу для налогоплательщиков, являющихся физическими лицами, уплачивающих налог на основании налогового уведомления.

Сумма авансового платежа по налогу, подлежащая уплате налогоплательщиком — физическим лицом, уплачивающим налог на основании налогового уведомления, исчисляется как произведение соответствующей налоговой базы и установленной нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) доли налоговой ставки в размере, не превышающем одной второй налоговой ставки, установленной Налоговым кодексом, в случае установления одного авансового платежа, и одной трети налоговой ставки в случае установления двух авансовых платежей.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога и суммами подлежащих уплате в течение налогового периода авансовых платежей по налогу.

Налогоплательщики, в отношении которых отчетный период определен как квартал, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении первого, второго и третьего кварталов текущего налогового периода как одну четверть налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

В отношении земельного участка (его доли), перешедшего (перешедшей) по наследству к физическому лицу, налог исчисляется начиная с месяца открытия наследства.

Налогоплательщики, имеющие право на налоговые льготы, должны представить документы, подтверждающие такое право, в налоговые органы по месту нахождения земельного участка, признаваемого объектом налогообложения.

Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, и органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, представляют информацию в налоговые органы.

Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, и органы муниципальных образований ежегодно до 1 февраля года, являющегося налоговым периодом, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

По результатам проведения государственной кадастровой оценки земель кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января календарного года подлежит доведению до сведения налогоплательщиков в порядке, определяемом органами местного

самоуправления (исполнительными органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), не позднее 1 марта этого года.

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу
Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга).

В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу, если нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) не предусмотрено иное. По истечении налогового периода налогоплательщики уплачивают сумму налога, исчисленную в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом.

Налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются в бюджет по месту нахождения земельных участков, признаваемых объектом налогообложения.

Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, уплачивают налог и авансовые платежи по налогу на основании налогового уведомления, направленного налоговым органом.

16.2. Налог на имущество физических лиц

Нормативными документами, регламентирующими порядок расчетов и уплаты этого налога, являются:

- Закон РФ «О налогах на имущество физических лиц» от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 (с изменениями и дополнениями);
- Инструкция МНС РФ «О применении Закона РФ «О налогах на имущество физических лиц» от 20 января 2000 г. № 20.

Плательщиками налогов на имущество физических лиц являются физические лица — собственники имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в общей долевой собственности нескольких физических лиц, налогоплательщиком в отношении этого имущества признается каждое из этих физических лиц соразмерно его доле в этом имуществе. В аналогичном порядке определяются налогоплательщики, если такое имущество находится в общей долевой собственности физических лиц и предприятий (организаций)

Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в общей совместной собственности нескольких физических лиц, они несут равную ответственность по исполнению налогового обязательства. При этом плательщиком налога может быть одно из этих лиц, определяемое по соглашению между ними.

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

Представительные органы местного самоуправления могут определять дифференциацию ставок в установленных пределах в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости, типа использования и по иным критериям.

Налоги зачисляются в местный бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения.

Льготы по налогам. От уплаты налогов на имущество физических лиц освобождаются следующие категории граждан:

- Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней,
- инвалиды I и II групп, инвалиды с детства,
- участники Гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан;
- лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;
- лица, получающие льготы в соответствии с Законом РСФСР «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», а также лица, указанные в ст. 2, 3, 5, 6 Закона Российской Федерации «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча»;
- военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на

- военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более;
- лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;
 - члены семей военнослужащих, потерявших кормильца. Льгота членам семей военнослужащих, потерявших кормильца, предоставляется на основании пенсионного удостоверения, в котором проставлен штамп «вдова (вдовец, мать, отец) погибшего воина» или имеется соответствующая запись, заверенная подписью руководителя учреждения, выдавшего пенсионное удостоверение, и печатью этого учреждения. В случае, если указанные члены семей не являются пенсионерами, льгота предоставляется им на основании справки о гибели военнослужащего.

Налог на строения, помещения и сооружения не уплачивается.

- пенсионерами, получающими пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством Российской Федерации;
- гражданами, уволенными с военной службы или призывавшимися на военные сборы, выполнявшими интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия. Льгота предоставляется на основании свидетельства о праве на льготы и справки, выданной районным военным комиссариатом, воинской частью, военным учебным заведением, предприятием, учреждением или организацией Министерства внутренних дел СССР или органами Российской Федерации;
- родителями и супругами военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Льгота предоставляется им на основании справки о гибели военнослужащего либо государственного служащего, выданной соответствующими государственными органами. Супругам государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей, льгота предоставляется только в том случае, если они не вступили в повторный брак;
- со специально оборудованных сооружений, строений, помещений (включая жилье), принадлежащих деятелям культуры, искусства и народным мастерам на праве собственности и используемых исключительно в качестве творческих мастер-

ских, ателье, студий, а также с жилой площади, используемой для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек и других организаций культуры, — на период такого их использования;

- с расположенных на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан жилого строения жилой площадью до 50 квадратных метров и хозяйственных строений и сооружений общей площадью до 50 квадратных метров.

Органы местного самоуправления имеют право устанавливать налоговые льготы по налогам, установленным Законом «О налогах на имущество физических лиц», и основания для их использования налогоплательщиками.

Порядок исчисления и уплаты налогов Исчисление налогов проводится налоговыми органами. Лица, имеющие право на льготы, самостоятельно представляют необходимые документы в налоговые органы.

Налог на строения, помещения и сооружения исчисляется на основании данных об их инвентаризационной стоимости по состоянию на 1 января каждого года.

При переходе права собственности на строение, помещение, сооружение от одного собственника к другому в течение календарного года налог уплачивается первоначальным собственником с 1 января этого года до начала того месяца, в котором он утратил право собственности на указанное имущество, а новым собственником — начиная с месяца, в котором у последнего возникло право собственности.

Платежные извещения об уплате налога вручаются плательщикам налоговыми органами ежегодно не позднее 1 августа.

Налог уплачивается владельцами равными долями в два срока — не позднее 15 сентября и 15 ноября.

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите налоги, относимые к местным.
2. Перечислите плательщиков налога на землю.
3. Как определяется налоговая база земельного налога?
4. Каковы ставки земельного налога?
5. Перечислите льготы по земельному налогу.
6. Что является объектом обложения налога на имущество физических лиц?
7. Каковы ставки налога на имущество физических лиц?
8. Кому предоставляются льготы по налогу на имущество физических лиц?

Глава 17

Специальные налоговые режимы

17.1. Система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)

Налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей регулируется главой 26.1 Налогового кодекса

Согласно ст. 346.1 Налогового кодекса переход на уплату единого сельскохозяйственного налога предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость (за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым и Таможенным кодексами РФ при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации), налога на имущество организаций и единого социального налога уплатой единого сельскохозяйственного налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период.

Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога индивидуальными предпринимателями предусматривает замену уплаты налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности), налога на добавленную стоимость (за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым и Таможенным кодексами РФ при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности) и единого социального налога уплатой единого сельскохозяйственного налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности индивидуальных предпринимателей за налоговый период.

Налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога являются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога.

В соответствии с Налоговым кодексом сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную про-

дукцию и (или) выращивающие рыбу, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию и (или) рыбу, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, составляет не менее 70%.

Порядок отнесения продукции к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной рыбы, устанавливается Правительством РФ

Для организации и индивидуальных предприниматели, осуществляющих последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) продукции первичной переработки, произведенной ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, доля дохода от реализации продукции первичной переработки, произведенной ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, в общем доходе от реализации произведенной ими продукции из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы определяется исходя из соотношения расходов на производство сельскохозяйственной продукции и (или) выращивание рыбы и первичную переработку сельскохозяйственной продукции и (или) рыбы в общей сумме расходов на производство продукции из произведенного ими сельскохозяйственного сырья и (или) выращенной ими рыбы

Сельскохозяйственные товаропроизводители *имеют право перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога*, если по итогам работы за календарный год, предшествующий году, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, составляет не менее 70%

Не вправе перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога:

- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров,
- организации, имеющие филиалы и (или) представительства.

Статья 346.3 Налогового кодекса устанавливает порядок и условия перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога и возврата к общему режиму налогообложения.

Сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, подают в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году, начиная с которого сельскохозяйственные товаропроизводители переходят на уплату единого сельскохозяйственного налога, в налоговый орган по своему местонахождению (месту жительства) заявление. В заявлении о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога должны быть указаны данные о доле дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг), полученном ими по итогам календарного года, предшествующего году, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Налогоплательщики, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, не вправе до окончания налогового периода перейти на общий режим налогообложения.

Налоговым кодексом установлено, что, если по итогам налогового периода доля дохода налогоплательщиков от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) составила менее 70%, налогоплательщики должны провести перерасчет налоговых обязательств исходя из общего режима налогообложения за весь указанный налоговый период.

Налогоплательщики обязаны подать в налоговый орган по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) заявление о перерасчете налоговых обязательств и переходе на общий режим налогообложения в течение 20 календарных дней по истечении налогового периода, в котором доход от

реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, в общем объеме дохода от реализации товаров (работ, услуг) составил менее 70%, и уплатить исчисленные суммы налогов до 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом по единому сельскохозяйственному налогу.

Налогоплательщики, перешедшие с уплаты единого сельскохозяйственного налога на общий режим налогообложения, вправе вновь перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога не ранее чем через один год после того, как они утратили право на уплату единого сельскохозяйственного налога

Объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Статьей 346.5 Налогового кодекса регулируется порядок определения и признания доходов и расходов плательщиков этого налога

При определении объекта налогообложения организации учитывают доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, внереализационные доходы

Доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав определяются в соответствии со ст. 249 Налогового кодекса. внереализационные доходы определяются в соответствии со ст. 250.

При определении объекта налогообложения организациями не учитываются доходы, предусмотренные ст. 251 Налогового кодекса

При определении объекта налогообложения налогоплательщики *уменьшают полученные ими доходы на следующие расходы:*

- на приобретение основных средств;
- на приобретение нематериальных активов;
- на ремонт основных средств (в том числе арендованных);
- арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;
- на материальные расходы;
- на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с российским законодательством;
- 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;
- на суммы налога на добавленную стоимость по приобретаемым товарам (работам, услугам);

- на суммы процентов, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также на расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- на обеспечение пожарной безопасности в соответствии с законодательством РФ, на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;
- на суммы таможенных платежей, уплачиваемые при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и не подлежащие возврату налогоплательщикам в соответствии с таможенным законодательством;
- 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;
- на командировки;
- на нотариальное оформление документов. Такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке;
- на аудиторские услуги;
- на опубликование бухгалтерской отчетности, а также на опубликование и иное раскрытие другой информации, если законодательством Российской Федерации на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять такое опубликование (раскрытие);
- на канцелярские товары;
- на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи;
- связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам относятся также расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных;
- на рекламу производимых (приобретаемых) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;
- на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;
- на питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах;
- на суммы налогов и сборов, уплачиваемые в соответствии с законодательством о налогах и сборах;

- на оплату стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации;
- на информационно-консультативные услуги;
- на повышение квалификации кадров;
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- в виде уплаченных сумм пеней и штрафов за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, а также в виде сумм, уплаченных в возмещение причиненного ущерба;
- на подготовку в образовательных учреждениях среднего профессионального и высшего профессионального образования специалистов для налогоплательщиков. Указанные расходы учитываются для целей налогообложения при условии, что с обучающимися в указанных образовательных учреждениях физическими лицами заключены договоры (контракты) на обучение, предусматривающие их работу у налогоплательщика в течение не менее трех лет по специальности после окончания соответствующего образовательного учреждения.

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. Налогоплательщики обязаны вести учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы единого сельскохозяйственного налога, на основании данных бухгалтерского учета.

Налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на сумму расходов.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налогоплательщики вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. Убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30%. Сумма убытка, превышающая это ограничение, может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 периодов.

Налогоплательщики обязаны хранить документы, подтверждающие размер полученного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Налоговым периодом единого сельскохозяйственного налога признается календарный год, а отчетным периодом — полугодие.

Налоговая ставка этого налога устанавливается Налоговым кодексом в размере 6%.

Порядок исчисления и уплаты налога следующий. Единый сельскохозяйственный налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

По итогам отчетного периода налогоплательщики самостоятельно исчисляют сумму авансового платежа по единому сельскохозяйственному налогу исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на сумму расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия.

Авансовые платежи по единому сельскохозяйственному налогу уплачиваются не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода.

Уплаченные авансовые платежи по единому сельскохозяйственному налогу засчитываются в счет уплаты единого сельскохозяйственного налога по итогам налогового периода.

17.2. Упрощенная система налогообложения

Переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно.

Применение упрощенной системы налогообложения *организациями* предусматривает их освобождение от обязанности по уплате:

- налога на прибыль организаций;
- налога на имущество организаций;
- единого социального налога.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Применение упрощенной системы налогообложения *индивидуальными предпринимателями* предусматривает их освобождение от обязанности по уплате.

- налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности);
- налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности);
- единого социального налога (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также вы-

плат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц).

Индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации

Индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения и применяющие ее в порядке, установленном Налоговым кодексом.

Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доходы не превысили 15 млн руб.

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

- организации, имеющие филиалы и (или) представительства,
- банки,
- страховщики
- негосударственные пенсионные фонды,
- инвестиционные фонды;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг,
- ломбарды;
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых,
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;
- частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований,
- организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;
- организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%. Это ограничение не распространяется на

организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%, на некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации» от 19 июня 1992 г. № 3085-1, а также хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом;

- организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек;
- организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 100 млн руб.;
- бюджетные учреждения;
- иностранные организации, имеющие филиалы, представительства и иные обособленные подразделения на территории Российской Федерации.

Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять упрощенную систему налогообложения в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности. При этом ограничения по численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов по отношению к таким организациям и индивидуальным предпринимателям определяются исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности.

Порядок и условия начала и прекращения применения упрощенной системы налогообложения следующие. Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения, подают в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на упрощенную систему налогообложения,

в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) заявление. При этом организации в заявлении о переходе на упрощенную систему налогообложения сообщают о 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 после подачи заявления о переходе на упрощенную систему налогообложения налогоплательщик обязан уведомить об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения.

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, не вправе до окончания налогового периода перейти на иной режим налогообложения.

Если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика превысили 20 млн руб. и (или) в течение отчетного (налогового) периода допущено несоответствие требованиям, установленным Налоговым кодексом, такой налогоплательщик считается утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения с начала того квартала, в котором допущены такое превышение и (или) несоответствие указанным требованиям.

Налогоплательщик обязан сообщить в налоговый орган о переходе на иной режим налогообложения в течение 15 дней по истечении отчетного налогового периода.

Налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, вправе перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он предполагает перейти на иной режим налогообложения.

Налогоплательщик, перешедший с упрощенной системы налогообложения на иной режим налогообложения, вправе вновь перейти на упрощенную систему налогообложения не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение упрощенной системы налогообложения.

Объектом налогообложения признаются: доходы и доходы, уменьшенные на сумму расходов.

Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком. Объект налогообложения не может меняться налогоплательщиком в течение трех лет с начала применения упрощенной системы налогообложения. Налогоплательщики, являющиеся участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуще-

ством, применяют в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

При определении объекта налогообложения налогоплательщики учитывают

- доходы от реализации,
- внереализационные доходы

При определении объекта налогообложения не учитываются доходы, предусмотренные ст. 251 Налогового кодекса.

В составе доходов также не учитываются доходы в виде полученных дивидендов

При определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на следующие расходы

- на приобретение, сооружение и изготовление основных средств;
- на приобретение нематериальных активов, а также создание нематериальных активов самим налогоплательщиком,
- на ремонт основных средств (в том числе арендованных),
- арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;
- материальные расходы,
- на оплату труда, выплату пособия по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством Российской Федерации,
- 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 Российской Федерации;
- на суммы налога на добавленную стоимость по оплаченным товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком и подлежащим включению в состав расходов;
- на проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством Российской Федерации, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;
- на суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и не

подлежащие возврату налогоплательщику в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации,

- на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством Российской Федерации;
- на командировки;
- плату государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление документов. При этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке;
- на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги;
- на публикацию бухгалтерской отчетности, а также на публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством Российской Федерации на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию (раскрытие);
- на канцелярские товары;
- на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи;
- связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям) К указанным расходам относятся также расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных;
- на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;
- на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;
- на суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;
- по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации;
- на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения;
- на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;
- на подтверждение соответствия продукции или иных объектов, процессов производства, эксплуатации, хранения, перевозки, реализации и утилизации, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров;
- на проведение обязательной оценки в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновения спора об исчислении налоговой базы;

- плата за предоставление информации о зарегистрированных правах;
- на оплату услуг специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости (в том числе правоустанавливающих документов на земельные участки и документов о межевании земельных участков);
- на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, выдаче заключений и предоставлению иных документов, наличие которых обязательно для получения лицензии (разрешения) на осуществление конкретного вида деятельности;
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);
- на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика;
- в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к российскому рублю, установленного Банком России.

Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов принимаются в следующем порядке:

1) в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения — с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию;

2) в отношении приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов в период применения упрощенной системы налогообложения — с момента принятия этого объекта нематериальных активов на бухгалтерский учет;

3) в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств, а также приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов до перехода на упрощенную систему налогообложения стоимость основных средств и нематериальных активов включается в расходы в следующем порядке.

- в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования до трех лет включительно — в течение одного года применения упрощенной системы налогообложения;
- в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно в течение первого года применения упрощенной системы налогообложения — 50% стоимости, второго года — 30% стоимости и третьего года — 20%;
- в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет — в течение 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями стоимости основных средств.

При этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями

Если налогоплательщик применяет упрощенную систему налогообложения с момента постановки на учет в налоговых органах, стоимость основных средств и нематериальных активов принимается по первоначальной стоимости этого имущества, определяемой в порядке, установленном законодательством о бухгалтерском учете.

Если налогоплательщик перешел на упрощенную систему налогообложения с иных режимов налогообложения, стоимость основных средств и нематериальных активов учитывается в порядке, установленном Налоговым кодексом.

Порядок признания доходов и расходов следующий. Датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод)

При использовании покупателем в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги), имущественные права векселя датой получения доходов у налогоплательщика признается дата оплаты векселя (день поступления денежных средств от векселедателя либо иного обязанного по указанному векселю лица) или день передачи налогоплательщиком указанного векселя по индоссаменту третьему лицу.

Расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты. Оплатой товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав признается прекращение обязательства налогоплательщика — приобретателя товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием ус-

луг) и (или) передачей имущественных прав. При этом расходы учитываются в составе расходов с учетом следующих особенностей:

1) материальные расходы, а также расходы на оплату труда — в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности — в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство;

2) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, — по мере реализации указанных товаров. Расходы, непосредственно связанные с реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке, учитываются в составе расходов после их фактической оплаты;

3) расходы на уплату налогов и сборов — в размере, фактически уплаченном налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность;

4) расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов отражаются в последний день отчетного (налогового) периода. При этом указанные расходы учитываются только по оплаченным основным средствам и нематериальным активам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности;

5) при выдаче налогоплательщиком продавцу в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав векселя расходы по приобретению указанных товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав учитываются после оплаты указанного векселя. При передаче налогоплательщиком продавцу в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав векселя, выданного третьим лицом, расходы по приобретению указанных товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав учитываются на дату передачи указанного векселя за приобретаемые товары (работы, услуги) и (или) имущественные права. Указанные расходы учитываются исходя из цены договора, но не более суммы долгового обязательства, указанной в векселе.

Налогоплательщики, определяющие доходы и расходы в соответствии с настоящей главой, не учитывают в целях налогообложения в составе доходов и расходов суммовые разницы в случае, если по условиям договора обязательство (требование) выражено в условных денежных единицах.

Налоговая база рассчитывается двумя способами

1 Если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, то налоговой базой признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя.

2 Если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на сумму расходов.

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода

Налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на сумму расходов, уплачивает минимальный налог. Сумма минимального налога исчисляется за налоговый период в размере 1% налоговой базы. Минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Налогоплательщик, использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на сумму расходов, вправе уменьшить исчисленную по итогам налогового периода налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых налогоплательщик применял упрощенную систему налогообложения и использовал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на сумму расходов. Убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30%. При этом оставшаяся часть убытка может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 периодов.

Налоговым периодом признается календарный год, отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговые ставки состоят из двух видов.

- если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6%;

- если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на сумму расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15%.

Порядок исчисления и уплаты налога следующий. Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

В соответствии с законодательством Российской Федерации сумма налога (авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50%.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на сумму расходов, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на сумму расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

Ранее исчисленные суммы авансовых платежей по налогу засчитываются при исчислении сумм авансовых платежей по налогу за отчетный период и суммы налога за налоговый период.

Суммы налога зачисляются на счета органов Федерального казначейств для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Индивидуальные предприниматели, осуществляющие один из видов предпринимательской деятельности, вправе перейти на упрощенную систему налогообложения на основе патента.

Применение упрощенной системы налогообложения на основе патента разрешается индивидуальным предпринимателям, не при-

влекающим в своей предпринимательской деятельности наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера, и осуществляющим виды деятельности, установленные Налоговым кодексом

Решение о возможности применения индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента на территориях субъектов РФ принимается законами субъектов РФ; субъекты РФ определяют конкретные перечни видов предпринимательской деятельности, по которым разрешается применение индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента.

Документом, удостоверяющим право применения индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента, является выдаваемый индивидуальному предпринимателю налоговым органом патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности. Патент выдается по выбору налогоплательщика на один из следующих периодов, начинающихся с первого числа квартала: квартал, полугодие, девять месяцев, год.

17.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (единый налог) вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга и применяется наряду с общей системой налогообложения и иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

По решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, представительных органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга единый налог может применяться в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

- оказания бытовых услуг;
- оказания ветеринарных услуг;
- оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;

- оказания услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;
- оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;
- розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли;
- розничной торговли, осуществляемой через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;
- оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м по каждому объекту организации общественного питания;
- оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;
- распространения и (или) размещения наружной рекламы;
- распространения и (или) размещения рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропусках, речных судах;
- оказания услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь спальных помещений не более 500 кв. м;
- оказания услуг по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих залов обслуживания посетителей

Уплата организациями единого налога освобождает их от уплаты налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом) и единого социального налога (в отношении выплат, производимых физическим лицам в

связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Уплата индивидуальными предпринимателями единого налога освобождает их от уплаты налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом) и единого социального налога (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, и выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налогоплательщики обязаны соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной форме, установленный в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При осуществлении нескольких видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом, учет показателей, необходимых для исчисления налога, ведется отдельно 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.

В статье 346.27 Налогового кодекса раскрываются следующие основные понятия, используемые в Законе о едином налоге:

вмененный доход — потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке;

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,

корректирующие коэффициенты базовой доходности — коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, а именно:

K1 — устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем периоде;

K2 — корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, фактический период времени осуществления деятельности, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменной изображения, количество автобусов любых типов, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-ропусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и иные особенности;

бытовые услуги — платные услуги, оказываемые физическим лицам (за исключением услуг ломбардов и услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств), предусмотренные Общероссийским классификатором услуг населению;

ветеринарные услуги — услуги, оплачиваемые физическими лицами и организациями по перечню услуг, предусмотренному нормативными правовыми актами Российской Федерации, а также Общероссийским классификатором услуг населению;

услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств — платные услуги, оказываемые физическим

лицам и организациям по перечню услуг, предусмотренному Общероссийским классификатором услуг населению. К таким услугам не относятся заправка, а также хранение автотранспортных средств на платных автостоянках;

транспортные средства — автотранспортные средства, предназначенные для перевозок по дорогам пассажиров и грузов (автобусы любых типов, легковые и грузовые автомобили). К транспортным средствам не относятся прицепы, полуприцепы и прицепы-ропуски,

платные стоянки — площади (в том числе открытые и крытые площадки), используемые в качестве мест для оказания платных услуг по хранению транспортных средств;

розничная торговля — предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи (за исключением реализации подакцизных товаров, указанных в пп. 6—10 п. 1 ст. 181 Налогового кодекса);

стационарная торговая сеть — торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях, строениях, сооружениях, подсоединенных к инженерным коммуникациям,

стационарная торговая сеть, имеющая торговые залы — торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях и строениях (их частях), имеющих оснащенные специальным оборудованием обособленные помещения, предназначенные для ведения розничной торговли и обслуживания покупателей. К этой категории торговых объектов относятся магазины и павильоны;

стационарная торговая сеть, не имеющая торговых залов — торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях, строениях и сооружениях (их частях), не имеющих обособленных и специально оснащенных для этих целей помещений, а также в зданиях, строениях и сооружениях (их частях), используемых для заключения договоров розничной купли-продажи, а также для проведения торгов. К этой категории торговых объектов относятся крытые рынки (ярмарки), торговые комплексы, киоски и другие аналогичные объекты;

нестационарная торговая сеть — торговая сеть, функционирующая на принципах развозной и разносной торговли, а также объекты организации торговли, не относимые к стационарной торговой сети;

развозная торговля — розничная торговля, осуществляемая вне стационарной розничной сети с использованием специализированных или специально оборудованных для торговли транспортных средств, а также мобильного оборудования, применяемого только с транспортным средством. К этому виду торговли относится торгов-

ля с использованием автомобиля, автолавки, автомагазина, тонара, автоприцепа, передвижного торгового автомата,

розничная торговля — розничная торговля, осуществляемая вне стационарной розничной сети путем непосредственного контакта продавца с покупателем в организациях, на транспорте, на дому или на улице — торговля с рук, лотка, из корзин и ручных тележек;

услуги общественного питания — по изготовлению кулинарной продукции и (или) кондитерских изделий, созданию условий для потребления и (или) реализации готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также по проведению досуга;

объекты организации общественного питания, имеющие зал обслуживания посетителей — здания (часть) или строения, предназначенные для оказания услуг общественного питания, имеющие специально оборудованное помещение (открытую площадку) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга. К объектам организации общественного питания относятся рестораны, бары, кафе, столовые, закусовые;

объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей — не имеющие специально оборудованного помещения (открытой площадки) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров) киоски, палатки, торговые автоматы и другие аналогичные точки общественного питания);

площадь торгового зала — часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала. Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала. Площадь торгового зала определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов,

площадь зала обслуживания посетителей — площадь специально оборудованных помещений (открытых площадок) объекта организации общественного питания, предназначенных для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покуп-

ных товаров, а также для проведения досуга, определяемая на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов;

открытая площадка — специально оборудованное для торговли или общественного питания место, расположенное на земельном участке;

магазин — специально оборудованное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, административно-бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже;

лавильон — строение, имеющее торговый зал и рассчитанное на одно или несколько рабочих мест;

киоск — строение, которое не имеет торгового зала и рассчитано на одно рабочее место продавца;

палатка — сборно-разборная конструкция, оснащенная прилавком, не имеющая торгового зала;

торговое место — место, используемое для совершения сделок купли-продажи;

площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения (за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения) — площадь нанесенного изображения;

площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения — площадь экспонирующей поверхности;

площадь информационного поля электронных табло наружной рекламы — площадь светящейся поверхности;

распространение и (или) размещение наружной рекламы — деятельность организаций или индивидуальных предпринимателей по доведению до потребителей рекламной информации путем предоставления и (или) использования средств наружной рекламы (щитов, стенов, плакатов, электронных табло и иных стационарных технических средств), предназначенной для неопределенного круга лиц и рассчитанной на визуальное восприятие;

количество работников — среднесписочная (средняя) за каждый календарный месяц налогового периода численность работающих с учетом всех работников, в том числе работающих по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера.

Плательщиками единого налога являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, в которых введен единый налог, предпринимательскую деятельность, облагаемую этим налогом.

Налогоплательщики, осуществляющие виды предпринимательской деятельности, обязаны встать на учет в налоговых органах по месту осуществления указанной деятельности в срок не позднее пяти дней с начала осуществления этой деятельности и производить уплату единого налога, введенного в этих муниципальных районах, городских округах, городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге.

Объектом налогообложения для применения единого налога признается *вмененный* доход налогоплательщика

Налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается *вмененный* доход, рассчитанный как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности используются физические показатели, характеризующие вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность в месяц (табл. 17.1).

Таблица 17.1

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 крашению автотранспортных средств на платных стоянках	Площадь стоянки (в квадратных метрах)	50
Оказание автотранспортных услуг	Количество транспортных средств, используемых для перевозки пассажиров и грузов	6 000
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала (в квадратных метрах)	1 800

Продолжение табл. 17.1

Вид информационный объект и условия	Оценочные показатели	Базовая доходность в месяц, руб.
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, и розничная торговля, осуществляемая через объекты нестационарной торговой сети	Торговое место	5 000
Розничная (разносная) торговля (за исключением торговли подакцизными товарами, лекарственными препаратами, изделиями из драгоценных камней, оружием и патронами к нему, меховыми изделиями и текстильно-швейными изделиями бытового назначения)	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания посетителей (в квадратных метрах)	1 000
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500
Распространение и (или) размещение наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, кроме наружной рекламы с автоматической сменой изображения (в квадратных метрах)	3 000

Оформление табл. 17.1

Вид предпринимательской деятельности	Физический показатель	Базовая доходность в месяц, руб.
Распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля экспонирующей поверхности (в квадратных метрах)	4 000
Распространение и (или) размещение наружной рекламы посредством электронных табло	Площадь информационного поля электронных табло наружной рекламы (в квадратных метрах)	5 000
Распространение и (или) размещение рекламы на автобусах любых типов, троллейбусах, троллейбусных, троллейбусных и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-роспусках, речных судах	Количество автобусов любых типов, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-роспусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы	10 000
Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Площадь спального помещения (в квадратных метрах)	1 000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих залов обслуживания посетителей	Количество торговых мест, переданных во временное владение или пользование другим хозяйствующим субъектам	6 000

При определении базовой доходности представительные органы муниципальных районов, городских округов, законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга могут корректировать (умножать) базовую доходность и корректирующий коэффициент К2.

К2 определяется как произведение установленных нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных

районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга значений, учитывающих влияние на результат предпринимательской деятельности факторов, предусмотренных ст. 346.27 Налогового кодекса.

В целях учета фактического периода времени осуществления предпринимательской деятельности значение K_2 , учитывающего влияние указанных факторов на результат предпринимательской деятельности, определяется как отношение числа календарных дней вступления предпринимательской деятельности в течение календарного месяца налогового периода к числу календарных дней в данном календарном месяце налогового периода.

Значения K_2 определяются для всех категорий налогоплательщиков представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно.

Налоговым периодом по единому налогу признается квартал.

Налоговая ставка единого налога устанавливается в размере 15% вмененного дохода.

Порядок и сроки уплаты единого налога следующие. Единый налог производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации при выплате налогоплательщиками вознаграждений своим работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование, и на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50%.

Суммы единого налога зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

17.4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

Принятие Закона РФ «О соглашениях о разделе продукции» потребовало разработки и введения в практику системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции. Эта система была введена Федеральным законом от 6 июня 2003 г. № 65-ФЗ.

Введение этой налоговой системы потребовало уточнения специальной терминологии. В этих целях законом определены следующие основные понятия:

инвестор — юридическое лицо или создаваемое на основе договора о совместной деятельности и не имеющее статуса юридического лица объединение юридических лиц, осуществляющее вложение собственных заемных или привлеченных средств (имущества и (или) имущественных прав) в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющееся пользователем недр на условиях соглашения о разделе продукции;

продукция — полезное ископаемое, добытое из недр на территории, на континентальном шельфе и (или) в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации, на участке недр, предоставленном инвестору, и первое по своему качеству соответствующее государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту организации (предприятия). Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого и являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности,

произведенная продукция — количество продукции горнодобывающей промышленности и продукции разработки карьеров, содержащееся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первой по своему качеству соответствующей государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а при отсутствии таких стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту организации (предприятия), добытой инвестором в ходе выполнения работ по соглашению и уменьшенной на количество технологических потерь в пределах установленных нормативов. При выполнении соглашений, в которых применяется порядок раздела продукции, установленный п. 2 ст. 8 Федерального закона «О со-

глашения о разделе продукции», доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32% общего количества произведенной продукции;

раздел продукции — раздел между государством и инвестором произведенной продукции в натуральном и (или) стоимостном выражении в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции»;

прибыльная продукция — произведенная за отчетный (налоговый) период при выполнении соглашения продукция за вычетом части продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции;

компенсационная продукция — часть произведенной при выполнении соглашения продукции, которая не должна превышать 75% общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе Российской Федерации — 90% общего количества произведенной продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов (возмещаемые расходы), состав которых устанавливается соглашением;

пункт раздела — место коммерческого учета продукции, в котором государство передает инвестору часть произведенной продукции, причитающуюся ему по условиям соглашения. При добыче нефти место коммерческого учета продукции определяется в случае транспортировки ее трубопроводным транспортом как место, в которое нефть по трубопроводу поступает на контрольно-измерительную станцию и в котором осуществляется измерение ее количества и определение качества, подсчет в качестве произведенной продукции и передача в систему магистрального трубопровода. При транспортировке нефти не трубопроводным транспортом место коммерческого учета продукции определяется соглашением как место, в которое нефть поступает на контрольно-измерительную станцию и в котором осуществляется измерение ее количества и определение качества;

цена продукции — определяемая в соответствии с условиями соглашения стоимость продукции, если законодательно не установлено иное;

цена нефти — цена реализации нефти, которая указана сторонами сделки, но не ниже среднего за отчетный период уровня цен нефти сырой марки «Юралс», определяемого как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все дни торгов, деленная на число дней торгов в отчетном периоде. Сред-

ние за истекший месяц уровни цен нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) ежемесячно в срок не позднее 15-го числа следующего месяца доводятся через официальные источники информации в порядке, установленном Правительством РФ. При отсутствии в официальных источниках такой информации средний за истекший отчетный период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Законодатель устанавливает специальный налоговый режим, применяемый при выполнении соглашений, которые заключены в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции» и отвечают следующим условиям:

1) соглашения заключены после проведения аукциона на предоставление права пользования недрами на иных условиях, чем раздел продукции, в порядке и на условиях, которые определены п. 4 ст. 2 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», и признания аукциона несостоявшимся;

2) при выполнении соглашений, в которых применяется порядок раздела продукции, установленный п. 2 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32% общего количества произведенной продукции;

3) соглашения предусматривают увеличение доли государства в прибыльной продукции в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности для инвестора при выполнении соглашения. Показатели инвестиционной эффективности устанавливаются в соответствии с условиями соглашения.

Установленный Законом специальный налоговый режим предусматривает замену уплаты совокупности налогов и сборов, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, разделом произведенной продукции в соответствии с условиями соглашения за исключением налогов и сборов, уплата которых предусмотрена Налоговым кодексом.

При выполнении соглашения, предусматривающего условия раздела произведенной продукции в соответствии с законодательством, инвестор уплачивает

- налог на добавленную стоимость;
- налог на прибыль организаций;
- единый социальный налог;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- платежи за пользование природными ресурсами;

- плату за негативное воздействие на окружающую среду;
- водный налог;
- государственную пошлину и таможенные сборы;
- земельный налог.

Инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов в соответствии с Налоговым кодексом по решению законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

Инвестор не уплачивает налог на имущество организаций в отношении основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат, которые находятся на балансе налогоплательщика и используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями. Если указанное имущество используется инвестором не для целей, связанных с выполнением работ по соглашению, оно облагается налогом на имущество организаций в общеустановленном порядке.

Инвестор не уплачивает транспортный налог в отношении принадлежащих ему транспортных средств (за исключением легковых автомобилей), используемых исключительно для целей соглашения.

При выполнении соглашения, предусматривающего условия раздела произведенной продукции в соответствии с п. 2 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», инвестор уплачивает

- единый социальный налог;
- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- налог на добавленную стоимость,
- плату за негативное воздействие на окружающую среду.

Инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления

От уплаты таможенной пошлины освобождаются товары, ввозимые на таможенную территорию Российской Федерации для выполнения работ по соглашению, предусмотренных программами работ и сметами расходов, утвержденными в установленном соглашением порядке, а также продукция, произведенная в соответствии с условиями соглашения и вывозимая с таможенной территории Российской Федерации

Налогоплательщиками и плательщиками сборов, уплачиваемых при применении специального налогового режима, признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции»

Налоговая база при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении

Налоговая база определяется отдельно по каждому соглашению

Налоговая ставка при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений составляет 340 руб за тонну. Эта налоговая ставка применяется с коэффициентом $K_{ц}$, характеризующим динамику мировых цен на нефть.

Этот коэффициент ежемесячно самостоятельно определяется налогоплательщиком по формуле

$$K_{ц} = (\mathbf{Ц} - \mathbf{В}) \cdot \mathbf{P} / 252,$$

где $\mathbf{Ц}$ — средний за налоговый период уровень цен нефти сырой марки «Юракс», долл США за баррель;

\mathbf{P} — среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Банком России.

При выполнении соглашений налоговые ставки, установленные ст. 342 Налогового кодекса, при добыче полезных ископаемых за исключением нефти и газового конденсата применяются с коэффициентом 0,5.

В статье 346.38 Налогового кодекса определены особенности расчета налоговой базы, исчисления и уплаты налога на прибыль организаций при выполнении соглашений.

Налогоплательщики определяют сумму налога на прибыль организаций в соответствии с гл 25 Налогового кодекса с учетом особенностей, установленных этой статьей Кодекса

Объектом налогообложения признается прибыль, полученная налогоплательщиком в связи с выполнением соглашения

Если стороной соглашения является объединение организаций, не имеющее статуса юридического лица, доход, полученный каждой организацией — участником объединения, определяется пропорционально доле участника в общем доходе такого объединения за отчетный (налоговый) период.

Доходом налогоплательщика от выполнения соглашения признаются стоимость прибыльной продукции, принадлежавшей инвестору в соответствии с условиями соглашения, а также внереализационные доходы, определяемые Налоговым кодексом.

Стоимость прибыльной продукции определяется как произведение объема прибыльной продукции и цены произведенной продукции, устанавливаемой соглашением, за исключением цены продукции (цены нефти)

Расходами налогоплательщика признаются обоснованные и документально подтвержденные расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком при выполнении соглашения.

Обоснованными расходами признаются расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком в соответствии с программой работ и сметой расходов, утвержденными управляющим комитетом, в порядке, предусмотренном соглашением, а также внебюджетные расходы, непосредственно связанные с выполнением соглашения

Расходы налогоплательщика подразделяются на

- возмещаемые за счет компенсационной продукции (возмещаемые расходы);
- уменьшающие налоговую базу по налогу.

Возмещаемыми расходами признаются расходы, понесенные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде в целях выполнения работ по соглашению в соответствии с программой работ и сметой расходов.

Не признаются возмещаемыми расходы:

1) понесенные до вступления соглашения в силу:

- на приобретение пакета геологической информации для участия в аукционе;
- на оплату сбора за участие в аукционе на право пользования участком недр на условиях соглашения;

2) понесенные с даты вступления соглашения в силу:

- разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в соглашении;
- налог на добычу полезных ископаемых,
- платежи (проценты) по полученным кредитным и заемным средствам, а также комиссионные выплаты по ним и другие расходы, связанные с получением и использованием заемных средств для финансирования деятельности по соглашению, и другие;
- предусмотренные Налоговым кодексом.

В состав возмещаемых расходов включаются:

1) для дохода, полученного налогоплательщиком в виде части прибыльной продукции, датой получения дохода признается последний день отчетного (налогового) периода, в котором был осуществлен раздел прибыльной продукции;

2) по иным видам доходов и расходов применяется порядок признания доходов и расходов, установленный гл. 25 Налогового кодекса.

Налоговой базой признается денежное выражение подлежащей налогообложению прибыли,

Налоговая база определяется по каждому соглашению отдельно.

Ставка налоговой ставки определяется в соответствии с п. 1 ст. 284 Налогового кодекса.

В статье 346.39 Налогового кодекса определены особенности уплаты налога на добавленную стоимость при выполнении соглашений

При выполнении соглашений налог на добавленную стоимость уплачивается в соответствии с гл. 21 Налогового кодекса с учетом особенностей, установленных этой статьей.

При выполнении соглашений применяется налоговая ставка, действующая в налоговом периоде в соответствии с гл. 21 Налогового кодекса.

Если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов при выполнении работ по соглашению превышает общую сумму налога, исчисленную по товарам (работам, услугам), реализованным (переданным, выполненным, оказанным) в отчетном (налоговом) периоде (в том числе при отсутствии указанной реализации), полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в порядке, установленном ст. 176 Налогового кодекса.

При несоблюдении сроков возмещения (возврата), установленных ст. 176 Налогового кодекса, суммы, подлежащие возврату налогоплательщику, увеличиваются исходя из одной трехсотшестидесятой ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки (при ведении учета в валюте Российской Федерации).

Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения):

- передача на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ по соглашению, между инвестором по соглашению и оператором соглашения в соответствии с программой работ и сметой расходов, которые утверждены в установленном соглашением порядке;
- передача организацией, не имеющей статуса юридического лица, участвующей в объединении организаций и являющейся инвестором в соглашении, другим участникам такого объединения доли произведенной продукции, полученной инвестором по условиям соглашения;
- передача налогоплательщиком в собственность государства вновь созданного или приобретенного налогоплательщиком имущества, использованного для выполнения работ по соглашению и подлежащего передаче государству в соответствии с условиями соглашения

Вопросы для самоконтроля

1. Каков порядок перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога?
2. Каков порядок определения и признания доходов и расходов плательщиков единого сельскохозяйственного налога?
3. Назовите ставку единого сельскохозяйственного налога.
4. Какие организации имеют право перейти на упрощенную систему налогообложения?
5. Какие организации не вправе применять упрощенную систему налогообложения?
6. Охарактеризуйте порядок перехода на упрощенную систему налогообложения
7. Каков порядок определения доходов и расходов организаций, перешедших на упрощенную систему налогообложения?
8. Как рассчитывается налоговая база при упрощенной системе налогообложения?
9. Каковы налоговые ставки при упрощенной системе налогообложения?
10. В отношении каких видов предпринимательской деятельности может применяться единый налог на вмененный доход?
11. Как определяется налоговая база для исчисления единого налога на вмененный доход?
12. Назовите ставку единого налога на вмененный доход
13. Охарактеризуйте систему налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции
14. Расскажите об особенностях определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых при выполнении соглашений
15. Каковы особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на прибыль при выполнении соглашений?
16. Расскажите об особенностях уплаты НДС при выполнении соглашений

Раздел V

Налоги в международных экономических отношениях

Глава 18. Налоговые системы зарубежных стран

Глава 19. Международное сотрудничество в сфере
налогообложения

Глава 18

Налоговые системы зарубежных стран¹

Развитие налоговых систем стран Западной Европы, Северной Америки и других осуществлялось эволюционным путем, вбирая в себя все то общее, что было выработано теорией и практикой налогообложения. Национальная налоговая система каждого государства учитывала особенности развития собственной экономики, свои мирохозяйственные связи, историю и культуру.

Анализ развития национальных налоговых систем стран Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), 15 «старых» стран Европейского Союза выявил ряд закономерностей, характерных для стран с либеральной экономикой (англо-саксонская группа, Япония) и стран с социально ориентированной экономикой (страны континентальной Европы).

Общая закономерность для всех стран состоит в увеличении налогового бремени экономики, что было обусловлено возрастающими в послевоенный период расходами государств на реализацию мер социальной политики в области социальной защиты населения, здравоохранения, образования и культуры. Уровень налогового бремени экономики вырос за период 1960–2000 гг. в 1,5–2 раза, в то время как доля социальных расходов — в 2–4 раза. В 2003 г. в составе государственных расходов на реализацию мер социальной политики было выделено 71,5% — во Франции, 70,5 — в Великобритании, 69,8 — в Германии, 65,5 — в Канаде, 63,5 — в Италии, 60,5 — в Японии, 57,9 — в США, 43,6% — в России.

Другая закономерность состоит в повышении роли прямых налогов в структуре налогообложения: доля прямых налогов увеличивается за счет уменьшения доли налогов на потребление.

И, наконец, третья закономерность состоит в повышении роли подоходного налогообложения граждан, возрастании доли подоходных налогов в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета.

¹ Глава написана совместно с канд. экон. наук Д.А. Мещковой.

18.1. Налоговая система Германии

В Конституции ФРГ закреплено существование двух уровней государственной власти — федеративной республики (федерации) и земель (членов федерации). Общины не образуют третьего государственного уровня, а являются частью земель. За землями закреплено право контроля за финансовым положением меньших территориально-административных единиц — общин, которых насчитывается около 11 тыс.

Налоговая система Германии насчитывает около 60 прямых и косвенных налогов. Доля налогов в ВВП составляет более 40%. Налоги являются основным видом дохода государственного бюджета (90%). По компетенции налоги делятся на

- федеральные;
- земельные;
- совместные (зачисляемые в определенном соотношении в разные бюджеты);
- местные (общинные, муниципальные);
- церковные.

Право на доходы, т.е. распределение налоговых доходов между федерацией, землями и общинами, регулируется ст. 106 Конституции. Существуют налоги, которые причитаются исключительно либо федерации, либо землям или общинам. А также совместные (общие) налоги, которые по определенному соотношению распределяются между федерацией, землями или общинами (табл. 18.1)

Таблица 18.1. Распределение налогов по уровням

<i>Прямые</i>	
Подходный налог	Федерация / земли (с долей общины)
Налог с заработной платы	Федерация / земли (с долей общины)
Налог с корпораций	Федерация / земли
Налоговая надбавка «за солидарность»	Федерация
Промысловый налог	Общины (распределяемая часть в пользу федерации и земель)
Налог на доход от капитала	Федерация / земли
Налог на наследование или дарение	Земли
Земельный налог	Общины
Церковный налог	Церкви
Налог с владельцев автотранспортных средств	Земли
Налог с владельцев собак	Общины
<i>Косвенные</i>	
НДС	Федерация / земли
Акцизы (за исключением акциза на вино)	Федерация
Акциз на пиво	Земли
Возможные пошлины	ЕС
Налог на продажу напитков	Общины

Подоходный налог. Зачатки личного налогообложения можно найти в церковной подушной десятине и подушной подати, которые существовали в Средние века.

В 1811—1813 гг. в Восточной Пруссии взимался первый германский подоходный налог современного вида. Еще в 1808 г. этот налог был рекомендован министром бароном фон Штайном в качестве военного сбора.

В 1820 г., в период правления Гарденберга, Пруссия ввела классовый налог, который в целях группировки налогового бремени по признакам благосостояния исходит из сословного подразделения и должен был стать «усредненной величиной» между подоходным налогом и подушной податью.

В 1851 г. по отношению к более высоким доходам его сменил классифицированный подоходный налог, а в бытность министром финансов Миквеля его заменил ставший образцовым единый подоходный налог с обязательным декларированием и прогрессивной шкалой ставок. До Первой мировой войны этому примеру следовали все германские федеральные государства, после того как в 1869 г. Гессен, а в 1874 г. и Саксония перешли к общему подоходному налогообложению.

В 1920 г. в ходе финансовой реформы Эрибергера вместо 27 земельных видов налога возник единый имперский подоходный налог, который получил дальнейшее развитие в связи с налоговыми реформами 1925 и 1934 гг. После того как в 1945 г. оккупационные власти передали подоходный налог в ведение федеральных земель, Конституцией 1949 г. было установлено, что поступления от подоходного налога, по сути, причитаются федеральным землям, хотя федерация может в них участвовать.

В 1955 г. на основе закона об изменении конституции подоходный налог стал совместным налогом Федерации и федеральных земель.

В 1969 г. в ходе проводимой финансовой реформы подоходный налог так и остался совместным налогом, правда, делиться он стал уже не на два, а на три бюджета. В 1969 г. 14%, а с 1980 г. и по сей день 15% причитается общинам, а оставшаяся преобладающая часть в равной пропорции, т. е. по 42,5%, перечисляется федерации и федеральным землям.

Правовой основой обложения физических лиц этим налогом стал Закон о подоходном налоге 1997 г.

Значение подоходного налога в системе налогообложения вытекает из сопоставления его поступлений со всеми налоговыми поступлениями и с валовым национальным продуктом (ВНП). На-

пример, в 1997 г. поступления от этого налога составили 33,3% совокупных налоговых поступлений. И по нынешнее время он не сдал своих позиций. Его удельный вес, включая налог с заработной платы и удержанный налог с процентов, представляющие собой особую разновидность подоходного налога, составляет 33,2%.

Подоходный налог — основной налог Германии. На него приходится свыше 40% доходной части государственного бюджета.

Субъектом налогообложения признается как одинокое лицо, так и супруги, имеющие право и возможность выбора раздельного или совместного налогообложения своих доходов.

При раздельном налогообложении каждому супругу признается доход, полученный лично им. Суммы, вычитаемые в качестве особых затрат, учитываются у того из супругов, кто их фактически понес.

При совместном налогообложении полученные супругами доходы суммируются и признаются совместно, а супруги рассматриваются как единый налогоплательщик.

Объектом налогообложения является доход физических лиц. С определенных доходов налог взимается путем удержания, например налог с заработной платы, налог на доход от капитала, удержание с процентов.

Подоходным налогом облагаются доходы:

- от сельского и лесного хозяйства,
- от предпринимательской деятельности;
- от независимой экономической деятельности,
- от наемного труда,
- от капитала;
- от сдачи внаем или в аренду движимого или недвижимого имущества, т. е. какой-либо собственности;
- прочие, например пенсия из фонда государственного пенсионного страхования, доход от частных сделок по продаже.

Доходом в связи с сельским и лесным хозяйством, предпринимательской деятельностью, а также независимой экономической деятельностью считается прибыль. Прибыль определяется как сумма превышения расходов поступлениями.

Для определения облагаемого дохода из поступлений вычитаются затраты (расходы). К расходам относятся расходы, связанные с предпринимательской, а также с независимой экономической деятельностью. При определении суммы остальных видов дохода следует вычитать все расходы, которые необходимы для извлечения, обеспечения сохранения в будущем этих доходов. Расходы на потребление, к которым относятся текущие затраты на питание, одежду, оплату жилья, не учитываются в качестве предпринимательских

расходов или расходов на получение доходов. Это касается также затрат, связанных с экономическим или общественным положением налогоплательщика, даже если они содействуют осуществлению его деятельности.

В целях определения общей суммы дохода положительные и отрицательные суммы одного и того же вида дохода могут без ограничений взаимно засчитываться; компенсация убытков по одному виду дохода за счет положительных доходов другого вида разрешается только до 50 000 евро (в случае совместного налогообложения супругов — до 100 000 евро) плюс половина оставшейся суммы положительных доходов.

С этой общей суммы дохода у налогоплательщиков старше 64 лет вычитается так называемая сумма возрастной скидки по доходам, не включающим ренты или пенсии, но не превышающая порог в 1900 евро.

После того как из общей суммы полученных доходов были вычтены убытки (перенос убытков на будущие или прошлые налоговые периоды (в ограниченном размере)), в связи с чем действуют те же ограничения, что и в случае компенсации убытков, а также особые затраты, чрезвычайные расходы, получается совокупный доход.

С общей суммы полученных доходов могут вычитаться определенные, установленные законом особые затраты, не являющиеся ни предпринимательскими расходами, ни расходами на получение доходов. Они вычитаются либо неограниченно (например, уплаченный церковный налог), либо в рамках предельных сумм, дифференцированных в зависимости от семейного положения (затраты на обеспечение старости, страховые взносы), имеющих характер обеспечения будущего, либо до твердо установленной предельной суммы (затраты на собственное профессиональное обучение или повышение квалификации в области, которая не является непосредственно профессией, затраты на домработницу, плата за школы).

В зависимости от степени и вида инвалидности налогоплательщик-инвалид имеет право на вычет от 300 до 3600 евро в год. То есть инвалиды принадлежат к льготной категории налогоплательщиков.

Выплаты алиментов разведенному супругу или супругу, постоянно живущему отдельно, могут вычитаться плательщиком алиментов в качестве особых затрат в размере до 27 000 евро в год. У алиментополучателя эти суммы в виде прочих доходов подлежат обложению подоходным налогом.

В качестве особых затрат могут быть признаны также расходы на поддержку благотворительных, религиозных, научных, а также

признанных как заслуживающие особую поддержку некоммерческих сфер (спорт, воспитание, охрана природы) и, кроме того, взносы и пожертвования политическим партиям

Пожертвования могут вычитаться в размере, не превышающем 5% общей суммы доходов жертвователя

Затраты на содержание и профессиональное обучение детей учитываются в рамках системы выплат семьям (пособия на детей), либо в виде необлагаемых налогом сумм на ребенка — в соответствии с требованием об освобождении от налогов прожиточного минимума ребенка и средств на его воспитание.

В сумму исчисленного налоговой инспекцией подоходного налога, подлежащего уплате, засчитываются:

- уплаченные в данном году авансовые взносы подоходного налога. Они вытекают из предварительного налогового уведомления налоговой инспекции об авансовых взносах, которое ориентируется на предположительное годовое налоговое обязательство и налагает обязанность по ежеквартальной уплате суммы в счет подоходного налога (10 марта, 10 июня, 10 сентября, 10 декабря);
- удержанный подоходный налог (налог с заработной платы и налог на доход от капитала / удержание с процентов);
- подлежащая зачету сумма налога с корпораций.

При окончательном налоговом расчете в случае возникновения разницы не в пользу налогоплательщика он обязан внести эту сумму в виде заключительного платежа. В случае возникновения разницы в его пользу сумма переплаты возвращается налогоплательщику.

В законодательстве о подоходном налоге проводится различие между неограниченной и ограниченной налоговой обязанностью. Физические лица, проживающие или обычно пребывающие на территории Германии, являются лицами с неограниченной налоговой обязанностью, т.е. в отношении всех получаемых ими доходов. Физические лица, не проживающие или обычно не пребывающие на территории Германии и имеющие определенные виды внутригосударственных доходов (например, от предпринимательской деятельности, от капитала или от сдачи в аренду или внаем), относятся к ограниченно налогообязанным лицам

Ставки. Необлагаемый минимум доходов с 2005 г составляет 7664/15 329 евро (одинокие/семейные). В 2003 г он составлял 7426/14 853 евро, в 2000 г. — 13 499/26 999 марок.

С 2005 г. введены новые, несколько пониженные ставки в диапазоне от 24 до 42%.

Налоговая нагрузка на облагаемый доход повышается по мере роста дохода, приближаясь для весьма высоких доходов к максимальной

Налог с заработной платы. Подоходный налог уплачивается с заработной платы наемных работников

Плательщиком налога является наемный работник. Однако ответственность за удержание налога и его перечисление в бюджет лежит на работодателе.

Для облегчения исчисления работодателем размера налога наемные работники, исходя из семейного положения, причисляются к определенной налоговой группе.

I: одинокие, разведенные и овдовевшие наемные работники, если они не относятся к группе II или III;

II: одинокие, разведенные и овдовевшие наемные работники, у которых проживает по меньшей мере один ребенок, за которого им предоставляются необлагаемая сумма за ребенка, детские пособия;

III: семейные и овдовевшие наемные работники, причем последние относятся к этой группе только с календарного года, следующего за годом смерти супруга,

IV: семейные наемные работники, оба получающие заработную плату;

V: один из супругов (вместо их отнесения к налоговой группе IV), если другой супруг относится к группе III;

VI: наемные работники, получающие заработную плату от нескольких работодателей

Налог с заработной платы — по сути, лишь форма взимания подоходного налога и, следовательно, не налог собственного рода. Удержание и перечисление работодателем налога с заработной платы контролируется налоговыми администрациями земель.

По 42,5% поступлений от этого налога причитаются федерации и федеральным землям, 15% — общинам.

Налог с корпораций. Налог с корпораций — это особый вид подоходного налога для юридических лиц.

Субъектом налогообложения являются компании различных правовых форм

Налоговой базой, как и в случае подоходного налога, признается доход, полученный корпорацией в течение календарного года. По этому налогу установлено большое количество льгот.

Налог с корпораций и подоходный налог взимаются параллельно. Поэтому полученная компанией прибыль относится к налоговой базе налога с корпораций данного общества. В случае ее дальнейшего распределения она относится также к налоговой базе уп-

лчиваемого участником подоходного налога (физическим лицом) или налога с корпораций (юридическим лицом).

В Законе о налоге с корпораций, как и в Законе о подоходном налоге, различается неограниченная и ограниченная налоговая обязанность. Неограниченная обязанность по уплате налога с корпораций распространяется на любые доходы. Неограниченно налогообязанными лицами считаются корпорации, объединения лиц и имущественные комплексы, место фактического руководящего органа или местонахождение которых расположено в пределах Германии. Юридические лица публично-правового статуса являются субъектом налогообложения только в том случае, если они осуществляют коммерческую деятельность, т.е. занимаются частным бизнесом. Ограниченно налогообязанными лицами считаются корпорации, объединения лиц и имущественные комплексы, место фактического руководящего органа или местонахождение которых расположено за пределами Германии, причем лишь в отношении доходов, извлеченных ими в Германии.

Ставка. С 2001 г. ставка налога снижена до единого уровня 25% как для распределенных, так и не распределенных между участниками сумм прибыли. Распределяемая прибыль принципиально облагается налогом на доход от капитала по ставке 20%. Прибыль корпорации облагается по единой ставке налога с корпораций в 25%. Двойное налогообложение распределяемой прибыли не допускается. Поскольку распределяемая прибыль включается в личные доходы акционеров, уплачивающих подоходный налог, существует так называемая система зачета, при которой налог на распределяемую прибыль, уплаченный корпорацией, учитывается при налогообложении личных доходов акционеров.

Налог на доход (прирост) от капитала. *Объект налогообложения* — доход от капитала, полученного как физическим, так и юридическим лицом. Обязательство по уплате этого налога возникает в момент получения кредитором дохода от капитала, если этот доход получен от различного вида использования имущества — активов (земли, строений, ценных бумаг), при переходе имущества от одного собственника к другому.

Ставка — 20% с прибыли (дивидендов) от акции, паяв в обществах с ограниченной ответственностью и кооперативах; 30% — удержание налога с процентов.

Промысловый налог. Это основной и самый значимый для бюджета общин налог.

Объект пох налогообложения является коммерческое предприятие и участвующий капитал. Поэтому не имеет значения, кому принад-

лежит данное предприятие, кто получает предпринимательский доход. То есть промысловый налог не учитывает потенциал какого-либо лица, а подвергает обложению земельный участок или коммерческое предприятие

Обложению налогом подлежит любое коммерческое предприятие, расположенное на территории Германии, за исключением предприятия, чья деятельность связана с лесным или сельским хозяйством, а также деятельность, относящаяся к свободным профессиям

Взимание налога обосновывается тем, что предприятия пользуются коммунальной инфраструктурой, оказывают воздействие на окружающую среду и т.д.

Налог компенсирует часть затрат, возникающих у общин в связи с деятельностью промысловых предприятий

Налоговой базой является предпринимательский доход — прибыль от предпринимательской деятельности, увеличенная или уменьшенная на определенные величины, которые учитывают объемный характер данного налога и призваны устранить двойное обложение одновременно промысловым и земельным налогами

Ставки промыслового налога едины на всей территории Германии: 5% на промысловый доход и 0,2% на промысловый капитал. Местные органы власти правомочны увеличивать ставки в несколько раз, применяя коэффициенты, которые могут варьироваться в зависимости от степени потребности в финансовых ресурсах той или иной общины

Для физических лиц и простых товариществ предусмотрен необлагаемый минимум в размере 24 000 евро. Для доходов, не превышающих 122 000 евро, действуют льготные налоговые измерители.

Налог на добавленную стоимость, или налог с оборота. Сумма поступлений от этого налога свидетельствует о том, что налог на добавленную стоимость в Германии — один из самых значительных среди косвенных налогов. Его удельный вес в доходе бюджета составляет 28%. Будучи обязательным платежом, связанным с потреблением, этот налог устроен так, чтобы экономическую нагрузку понес потребитель. Но поскольку взимать налог на добавленную стоимость у потребителя технически было бы невозможно, *плательщиком налога* признается предприниматель, который обязан переложить НДС на получателя его товаров или услуг как составную часть цены.

Объектом налогообложения признаются.

- поставки и прочие услуги,
- ввоз товаров (импортный НДС);

- приобретение товаров и услуг в рамках ЕС.

От уплаты НДС освобождены:

- экспортные поставки и поставки в рамках Евросоюза, некоторые обороты для нужд морского судоходства и авиаперевозок, а также ряд других услуг, связанных с ввозом, вывозом и транзитом;
- предоставление кредита, сдача в аренду земельных участков, услуги врачей и представителей других медицинских профессий, фондов обязательного социального страхования, большинства больниц, домов престарелых, обороты слепых предпринимателей, союзов благотворительных фондов, частных школ, театров, оркестров, музеев, зоопарков, а также услуги организаций, работающих с молодежью.

Ставки Закон об НДС различает две налоговые ставки: общую ставку — 19% (до 2007 г. действовала ставка 16%, а увеличение связано с дефицитом бюджета, процент которого выше допустимых норм (не более 3%), принятых ЕС) и льготную ставку — в размере 7%.

Большинство оборотов подлежат обложению по общей ставке. Льготная ставка применяется, в частности, к операциям по поставке, ввозу и приобретению в рамках ЕС почти всех продовольственных товаров, за исключением напитков и оборотов ресторанов. Кроме того, она распространяется на городской и пригородный общественный транспорт, на оборот книг, газет и определенных предметов искусства.

В своем современном виде НДС устроен так, что при одинаковой налоговой ставке в момент перехода к конечному потребителю любой вид товара или услуги обложен им в одинаковой мере. Размер налога соответствует налоговой ставке, применяемой к данному виду товара или услуги. При этом не имеет значения, сколько фаз производственного и торгового цикла данный вид товара или услуги прошел на пути к потребителю.

Налог на солидарность. Начиная с 1991 г. западные немцы платили значительный налог на солидарность в пользу Восточной Германии. Первый Пакт солидарности, согласно которому восточные земли Германии получили с 1993 г. в общей сложности 94,5 млрд евро, истек к концу 2004 г. Но с 1 января 2005 г. в силу вступил второй Пакт солидарности. По этому договору федеральные власти обязались предоставить на восстановление восточных земель до 2019 г. 156,5 млрд евро. Эти пакты финансируют германские налогоплательщики: с 1991 г. в Германии взимают налог на солидарность.

Ставка. Сумма подоходного налога жителей западных земель Германии увеличивается на 5,5% доходов для восстановления экономики земель бывшей ГДР. В среднем в год по этому налогу собирается сумма 10 млрд евро.

Налог на недвижимость. *Объект налогообложения* — недвижимое имущество вне зависимости от его назначения (коммерческое пользование или нет). *Налогом* облагается налоговая стоимость имущества.

Ставка. Общая федеральная ставка составляет 0,35%. Результат умножается на местный коэффициент — от 280 до 600%, поэтому конечная ставка составляет от 0,98 до 2,1% налоговой стоимости имущества. Средняя ставка составляет около 1,5%. Для юридических лиц налог может служить основой вычетов для целей налога на прибыль компаний и налога на предпринимателей, для физических — основой вычетов только для целей подоходного налога, если собственность используется в коммерческих целях или является источником дохода, к примеру сдается в аренду.

От уплаты налога освобождены государственные предприятия, религиозные учреждения. Застроенные территории в пяти новых землях могут иметь меньшую стоимость, если они арендуются как жилье или используются для проживания. Не начисляется налог на недвижимость на жилища, построенные после 31 декабря 1981 г. и до 1 января 1992 г. в течение 10 календарных лет после даты постройки.

Налог на наследство. Сейчас налог на наследство ежегодно приносит в казну 3,4 млрд евро. Эти деньги поступают не в федеральный бюджет, а расходуются землями по своему усмотрению.

Наследники, которые получают в Германии наследство частного характера средних размеров (например, дом или денежные сбережения) часто платят минимальный налог или даже освобождаются от него. Так происходит, в частности, когда наследником является супруг. С детей берется в среднем 0,3% от наследуемой суммы. Если же речь идет о сумме в десятки миллионов, то, несмотря на родственные отношения с умершим, наследники платят гораздо больше.

18.2. Налоговая система Великобритании

Налоговая система Великобритании двухступенчатая: состоит из общегосударственных и местных налогов.

Общегосударственные налоги делятся на прямые (подоходный с физических лиц, корпорационный на доходы от нефти, с наследст-

ва) и косвенные (НДС, пошлины и акцизы, гербовые сборы). Общегосударственные налоги дают более 90% налоговых поступлений

Среди *местных налогов* основной — налог на имущество. На его долю приходится около 10% налоговых доходов.

Налоги играют главную роль в формировании государственного бюджета, так как около 90% поступлений в бюджет — налоговые.

Подходный налог. На долю этого налога приходится около 64% поступлений в госбюджет. Подходный налог взимается по прогрессивной ставке, т.е. ставке, которая растет в зависимости от суммы дохода. Минимальная ставка подходного налога — 10%, взимается с дохода до 2090 фунтов стерлингов; основная ставка — 20%, взимается с дохода от 2090 до 32 400 фунтов стерлингов; максимальная ставка составляет 40% для ежегодного дохода свыше 32 400 фунтов стерлингов.

Единой льготой для всех налогоплательщиков является необлагаемый минимум доходов — 4195 фунтов стерлингов. Кроме этого, дополнительными налоговыми льготами пользуются семейные пары, вдовы и вдовцы, граждане старше 65 лет и слепые

Среди наиболее важных налоговых льгот можно выделить льготы на выплаты по займу на покупку недвижимости до 30 тыс. фунтов стерлингов. Льгота составляет 10% суммы, при этом выплаты, которые заемщик платит банку, снижаются с учетом налоговой льготы, а сумма налоговой льготы передается непосредственно банку, минуя налогоплательщика. Другая льгота покрывает взносы работников в счет своих пенсий

В целом, подходный налог взимается со всего дохода, полученного в Великобритании (хотя некоторые формы дохода, например пособие по уходу за ребенком, являются исключением), а также со всего дохода, который граждане Великобритании получили за границей. Соглашения более чем с сотней стран — самая большая сеть налоговых соглашений в мире — позволяют избежать двойного налогообложения. Граждане Великобритании, работающие за границей, могут получить большие налоговые льготы

Большинство наемных работников платят подходный налог по схеме Pay-As-You-Earn (зарабатывай и плати), по которой налог вычисляется и передается Управлению внутренними бюджетными поступлениями работодателем. Это позволяет большинству налогоплательщиков избежать ошибок при подсчете и отчислении налогов.

Была введена в действие система самооценки подходного налога. Она касается в основном людей, которые платят по максимальной ставке налога, и частных предпринимателей. Они должны

сами подать налоговую декларацию и заплатить налоги. Налогоплательщики в этом случае могут вести расчеты сами или предоставить эту работу Управлению внутренними бюджетными поступлениями.

Налоги с корпораций. На долю налогов с доходов компаний приходится около 19% налоговых поступлений. Компании платят налог на прибыль после вычета определенных налоговых льгот и необлагаемых налогом сумм. Основная ставка налога на прибыль с предприятий — 30%. Сниженная ставка 19% применяется к небольшим компаниям — тем, чьи годовые доходы не превышают 300 000 фунтов. Для компаний с ежегодным доходом от 300 000 до 1,5 млн фунтов предусмотрена льготная ставка, промежуточная между основной и сниженной. Некоторые расходы на основные средства могут сопровождаться налоговыми льготами. Например, расходы на машины и оборудование, производственные сооружения, сельскохозяйственные сооружения и научные исследования. Для небольших и средних компаний в первый год деятельности налоговые льготы на покупку машин и оборудования составляют 40%.

Налог на доход от производства топлива. Налог на доход от производства топлива платят компании, добывающие нефть и газ на территории Великобритании и на прилегающем к ней континентальном шельфе по лицензии Министерства торговли и промышленности. Доходы от производства топлива облагаются 50%-ным налогом после вычета налоговых льгот. Новые месторождения нефти и газа, разрешение на разработку которых дано после 16 марта 1993 г., этим налогом не облагаются.

Налог на наследство. Налог на наследство взимается с имущества, переданного после смерти, а также даров, сделанных в течение семи лет после смерти. Большинство других перемещений имущества в течение жизни не облагается налогом. Есть несколько важных исключений, не подлежащих налогу на наследство: переход собственности между супругами, дары и пожертвования в Британские благотворительные фонды и основные политические партии. В целом основные фонды компаний и обрабатываемая земля не облагаются налогом на наследство, так что семейный бизнес может переходить из рук в руки без налога.

Налог на наследство взимается с сумм более 233 000 фунтов стерлингов. Ставка налога составляет 40%. Только 3% всех наследств в год облагаются этим налогом.

Налог на добавленную стоимость (НДС). НДС — основной косвенный налог со стандартной ставкой 17,5%. Согласно государственной программе сниженная ставка 5% применяется для домашне-

го топлива и энергии и для установки энергосберегающих материалов в хозяйствах с низким уровнем дохода. НДС собирается на каждой стадии производства и реализации товаров и услуг. В итоге налог платит потребитель.

Головой уровень объема продаж, свыше которого продавцы должны регистрироваться для НДС, составляет 50 000 фунтов стерлингов. Определенные товары и услуги освобождаются от НДС, либо являясь исключениями, либо облагаясь по нулевой ставке.

В случае исключений производитель или продавец не облагается налогом потребитель, но и не может возместить налог, заплаченный поставщиком за сырье. Основными категориями товаров и услуг, подлежащих исключению, являются земля и строения, страхование и другие финансовые услуги, почтовые услуги, азартные игры (с некоторыми исключениями), лотереи, большая часть образовательных услуг, услуги здравоохранения.

По нулевой ставке налога производитель или продавец не облагается налогом потребитель, но возмещает себе налог, заплаченный поставщиком. Среди категорий товаров и услуг, облагаемых по нулевой ставке НДС, можно отметить товары на экспорт, большую часть пищевых продуктов, воду, внутренний и международный пассажирский транспорт, газеты и другие периодические издания, строительство новых жилых зданий, детскую одежду и обувь, лекарства по рецептам, услуги для инвалидов и другие товары или услуги.

Таможенные пошлины. Таможенные пошлины взимаются с товаров, ввозимых в страну из государств, не входящих в Европейский Союз в соответствии с его Общим таможенным тарифом. В пределах стран ЕС товары могут перемещаться совершенно свободно, без таможенных пошлин. Акцизы и НДС взимаются в стране, куда товары доставляются, по ее ставкам налогов.

Акцизы. Нефтепродукты, используемые как топливо, облагаются более высокими акцизами, чем те, что используются для других целей. Однако существуют сниженные ставки для поощрения использования экологически более чистых видов топлива: бензина высокой очистки, дизельного топлива с пониженным уровнем серы и газа, используемого как топливо для автомобилей. Керосин, не используемый в транспортных средствах, большинство смазочных масел и нефтепродуктов, используемых для определенных промышленных, сельскохозяйственных и морских целей, не облагаются акцизом или облагаются очень низкой ставкой. Заменители топлива облагаются акцизами по той же ставке, что и соответствующий им нефтепродукт. Акцизами облагаются крепкие спиртные напитки, вино, пиво и сидр согласно крепости напитка и объему емкости.

Спирт, используемый для научных, медицинских, исследовательских и промышленных целей, акцизным налогом не облагается.

Акциз на сигареты взимается частично как сумма с каждой сигареты и частично как процент розничной цены. Акцизный налог на другие табачные изделия зависит от их веса. Акцизный налог на табак и табачные изделия предполагают поднять, как минимум, еще на 5% в рамках программы снижения курения.

Акцизный налог взимается с игр в казино, ставок и пари, бинго и игровых автоматов. Ставки зависят от конкретного вида азартной игры. Акциз исчисляется либо как процент валового или чистого дохода, либо, в случае игровых автоматов, взимается фиксированная сумма с каждого автомата в зависимости от цены игры и размера возможного выигрыша. Валовой доход от национальной лотереи облагается 12%-ным акцизным налогом, но выигрыши этой лотереи налогом не облагаются.

Годовой акцизный налог на личный транспорт (легковых машин и такси) взимается в размере 150 фунтов стерлингов. Налог на грузовой транспорт исчисляется в зависимости от грузоподъемности, а если она составляет более 12 т, — по числу осей. Он разработан так, чтобы сумма налога по крайней мере покрывала их долю износа дорог. Акциз на такси и автобусы варьируется согласно числу пассажирских мест, а акциз на мотоциклы зависит от объема двигателя. Личные автомобили, такси и мотоциклы, произведенные до 1973 г., освобождены от акцизного налога. Планируются новые ставки акциза для машин с пониженным уровнем загрязнения окружающей среды — скидки до 50 фунтов для легковых машин и до 500 фунтов для грузовых машин и автобусов.

Другие акцизные налоги и сборы включают:

- налог на страхование всего имущества, подлежащего налогообложению, в размере 4% и налог на страхование во время путешествия, а также на страховые полисы, проданные продавцами машин и бытовых приборов в размере 17,5%;
- акцизный сбор в 10 фунтов стерлингов за внутренние перелеты и перелеты в пределах стран Европейского Союза и 20 фунтов стерлингов на все остальные перелеты;
- налог на отходы производства и жизнедеятельности из расчета 10 фунтов стерлингов за тонну.

Гербовый сбор. Некоторые случаи перехода собственности из рук в руки облагаются гербовым сбором. Передача акций облагается гербовым сбором в размере 0,5% стоимости передаваемой собственности. Исключение составляют акты дарения и передача собственности в благотворительные общества. Остальная собственность

(исключая акции) облагается гербовым сбором согласно стоимости передаваемой собственности. 1% для собственности дороже 60 000 фунтов, 2% для собственности дороже 250 000 и 3% для собственности дороже 500 000 фунтов

Местные налоги. Органы местного самоуправления в Великобритании имеют четыре основных источника дохода: субсидии от центрального правительства, местный налог, деловые налоги и сборы. Около 75% всех затрат местных органов финансируются правительством и перераспределенными деловыми налогами.

Деловые налоги — это налоги с арендаторов нежилых помещений. Стоимость этих помещений оценивается по уровню годовой аренды и пересматривается каждые пять лет. Деловая ставка устанавливается центральным правительством и собирается органами местного самоуправления. Доходы от этого налога идут в общий фонд, из которого они затем перераспределяются в органы местного управления в соответствии с количеством жителей этого округа. Правительство также предполагает ввести новый дополнительный местный налог, максимальную ставку которого будет устанавливать правительство, а все остальное отдадут в руки местных властей.

Жилые дома в Великобритании облагаются местным налогом. Каждый дом или квартира принадлежат к одному из восьми разрядов для оценки, основанной на их рыночной стоимости. Скидки делаются для домов с менее чем двумя взрослыми квартирантами и людьми с низкими доходами. Скидки могут составлять до 100% суммы местного налога.

Управление внутренними бюджетными поступлениями администрирует подоходный налог, налоги на прибыль и капитал и гербовый сбор. Управление таможенными пошлинами и акцизами отвечает за наиболее важные косвенные налоги. Местные налоги собирают органы местного самоуправления.

18.3. Налоговая система США

Американская система налогообложения считается одной из наиболее сложных. Правительство США уделяет большое внимание ее совершенствованию, так как среди множества факторов, принимаемых во внимание компаниями при осуществлении своей деятельности, именно налоги играют определяющую роль.

Структура налоговой системы повторяет структуру бюджетной системы и имеет три уровня:

- верхний уровень — федеральные налоги и сборы, которые составляют около 70% всех налоговых поступлений;

- средний уровень — региональные (налоги штатов), около 20%;
- нижний уровень — местные налоги и сборы, около 10%.

Согласно американским законам правом устанавливать свои собственные налоги обладает не только федеральное правительство, но и правительства штатов и территорий, а также местные органы власти в городах, округах и т.д. В отличие от основных законов многих других стран Конституции США устанавливает только одно ограничение налоговых полномочий штатов: им жестко запрещено устанавливать налоги на экспорт и импорт.

В совокупности все налоги формируют налоговое бремя государства (т.е. удельный вес обязательных отчислений по отношению к валовому внутреннему продукту) — около 30% ВВП.

Федеральные налоги едины и обязательны для всех лиц, проживающих в США, в то время как местные системы налогообложения могут отличаться друг от друга. Каждый штат вправе самостоятельно решать, вводить ли тот или иной налог, и если налог вводится, то штат сам уполномочен определить налоговую базу и ставки налога.

К *прямым налогам* относятся:

- индивидуальный подоходный налог;
- имущественный налог (налог на собственность);
- налог на корпорации (корпорационный налог);
- земельный налог;
- промысловый налог;
- налог с наследства и дарений;
- налог на транспортные средства,

к *косвенным налогам*:

- налог с продаж
- акцизы (около 3% бюджета).

Федеральный бюджет формируется в основном за счет прямых налогов.

Индивидуальный подоходный налог. Это один из основных бюджетобразующих налогов, он составляет основную часть доходов федерального бюджета (около 44,5%). Для бюджета штатов является вторым по значимости налогом и составляет более 30% в общем объеме поступлений штатов.

Субъект налогообложения — физические лица, а также индивидуальные предприятия и партнерства, не имеющие статуса юридического лица

Каждый налогоплательщик — физическое лицо, имеющее свои налоговый статус:

- неженат/не замужем,
- супружеская пара, заполняющая общую декларацию;
- супружеская пара, заполняющая две отдельные декларации;
- глава семейства;
- вдовец (вдова) с несовершеннолетним ребенком.

Налоги обязаны платить все лица, проживающие на территории США (в том числе те, кто имеет статус беженца). Резиденты платят налог исходя из общего дохода, полученного не только в США, а нерезиденты — исходя из дохода, полученного в США. Резидентом считается лицо, имеющее постоянное место жительства в США или находящееся в стране не менее 183 календарных дней в году.

Подсчет облагаемого налогом дохода весьма сложен и выполняется в три этапа.

1 Суммируются все полученные в течение года доходы, определяется совокупный валовой доход. Обобщаются доходы, полученные как в натуральной, так и в денежной форме (заработная плата, доход от предпринимательской деятельности, от сдачи помещений в аренду, пенсии, роялти, рента и т.д.), а также доходы в виде материальной выгоды, например от приобретения ценных бумаг и т.д.

2 Из полученного совокупного валового дохода вычитаются издержки на его получение. Например, затраты, связанные с предпринимательской деятельностью: расходы на приобретение и содержание капитальных активов — земельного участка, здания, помещения, оборудования, а также текущие производственные расходы. После вычета затрат получается чистый доход налогоплательщика.

3 Из чистого дохода подлежат вычету суммы индивидуальных налоговых льгот. Всеобщей льготой является необлагаемый минимум доходов. Для главы семьи он составляет 4700 долл., для семейных пар — 5000, для одинокого лица — 2000 долл. Каждый год эта сумма корректируется с учетом инфляции. Далее чистый доход уменьшается на суммы налогов, уплаченные в бюджет штатов и местные бюджеты, на сумму алиментов, расходы на медицинское обслуживание, но не более 15% облагаемой суммы, на сумму процентов, полученных от государственных ценных бумаг и т.д.

В США существует сложная система налоговых исключений и льгот, которая частично или полностью освобождает миллионы семей от налоговых платежей. Наиболее распространены следующие виды льгот:

- необлагаемый налогами минимум доходов на плательщика и на каждого иждивенца;
- налоговые скидки,

- изъятие из обложения определенных видов доходов, например заработной платы за работу сотрудников американских фирм за рубежом или денежного довольствия военнослужащих в периоды ведения боевых действий;
- вычеты из суммы налогов в форме налогового кредита, например в случаях покрытия за счет поступающего дохода убытков прошлых лет,
- полное освобождение отдельных лиц от уплаты некоторых налогов;
- проценты по ипотеке;
- дополнительные скидки для лиц старше 65 лет и инвалидов;
- расходы по переезду на новое место жительства,
- связанные с повышением квалификации командировочные,
- благотворительные взносы и др.

Перечисленные вычеты могут составлять не более 50% скорректированного валового дохода, а оставшиеся 50% могут быть вычтены из доходов в течение 5 лет, т.е. по 10% в год.

После всех произведенных вычетов получается сумма налогооблагаемого дохода.

Уплата данного налога осуществляется по прогрессивной налоговой шкале. Каждая более высокая ставка применима лишь к строго определенной части облагаемой суммы (дискретность налоговых отчислений).

Этот налог взимается в 44 из 50 штатов. Каждый штат самостоятельно принимает решение о взимании или невзимании подоходного налога с физических лиц на своем уровне. В штатах, где данный налог не взимается, решение о его сборе является прерогативой органов местного самоуправления. Его отличие от федерального подоходного налога заключается лишь в уровне и системе льгот, а также разрешенных вычетах при определении налоговой базы. В одних штатах в качестве базы определения налогооблагаемого дохода, используя методику федерального правительства, назначают собственную налоговую ставку. В других же налоговые обязательства по уплате подоходного налога правительству штата представляют собой просто процентные отчисления от суммы, уплаченной федеральному правительству.

Корпорационный налог. В 2005 г. сумма налоговых поступлений значительно превысила прогнозируемые аналитиками показатели. Увеличение на 40% налоговых поступлений в федеральный бюджет США прежде всего было обеспечено растущими сборами налога с корпораций.

Налог взимается на двух уровнях: федеральном и штатном.

По сравнению с подоходным налогом его фискальная роль не столь значительна.

Главным принципом налогообложения корпораций является взимание налога с чистой прибыли, т.е. совокупного валового дохода за вычетом затрат и разрешенных льгот, которых довольно много.

К затратам можно отнести заработную плату, выплачиваемую сотрудникам, стоимость путевок, приобретенных для персонала, ланчей, расходы на автотранспорт, а также на ремонт личного автомобиля, если он используется в интересах компании.

Согласно законодательству США первые три года с момента регистрации американские корпорации освобождаются от налогов.

В среднем на федеральном уровне налог варьируется от 15 до 35%, на уровне штата от 3 до 12%. После уплаты налогов оставшаяся часть прибыли можно перевести со счета корпорации на личный счет, заплатив при этом подоходный налог.

18.4. Налоговая система Канады

Система налогообложения Канады — одна из самых отработанных и успешно функционирующих в мире. Она включает в себя три уровня: федеральный, провинциальный и местный. Каждый из уровней наделен своими правами в области налогообложения.

Подоходный налог взимается и с пенсий, и с пособий по безработице. Налоги идут в основном на социальные программы. Программы помощи рассчитаны на все слои общества, особенно на несовершеннолетних детей, безработных и пожилых людей.

Федеральный бюджет формируется за счет взимания подоходного налога с населения, налога на корпорации, налога на товары и услуги, акцизов, таможенных пошлин и страховых взносов в фонды социального страхования.

Доходы провинций формируются за счет подоходного налога с населения, налога с продаж, на прибыль корпораций, акцизов, налогов в фонды социального страхования, налогов на дарения, рентных платежей, регистрационных и лицензионных сборов.

Местный бюджет формируется за счет налога на недвижимость и на предпринимательство.

В общей сложности федеральные налоги обеспечивают 48% всех налоговых поступлений, налоги провинций — 42%, а местные налоги — 10%.

Непосредственно каждого жителя Канады касается федеральный подоходный налог, так как остальные виды налогов взимаются опосредованно при торговых операциях и в форме обязательных взносов. *Плательщиками* являются физические лица и некорпорированные предприятия. В *налоговую базу* включаются заработная плата, предпринимательский доход, дивиденды, проценты по вкладам, доход от собственности (сдача внаем, авторские права) и определенные социальные доходы (пенсии, пособия по безработице).

При расчете облагаемого дохода возможны следующие вычеты:

- расходы, связанные с присмотром за детьми. Многие родители платят организациям и частным лицам за уход за детьми. Часть этих расходов может быть списана. Подлежат списанию только расходы на ребенка младше 16 лет, который жил с родителями в то время, когда эти расходы были затрачены. Расходы подлежат списанию только в том году, в котором были произведены родителем с наиболее низким доходом;
- целевые сбережения (пенсионные и на образование);
- расходы, связанные с переездом при перемещении места работы;
- профсоюзные взносы;
- наследство;
- социальные пособия (на детей);
- алименты;
- издержки, связанные с разработкой полезных ископаемых;
- расходы в связи с получением дохода инвестиционного характера;
- взносы в пенсионные фонды.

Декларация предоставляется в налоговую службу до 30 апреля, в ней отображаются сведения о всех доходах за предыдущий финансовый год, а также данные, необходимые для получения существующих скидок по данному налогу. Налог платится один раз в год по устанавливаемым правительством ставкам.

Налог на прибыль. В Канаде самый низкий в мире налог на прибыль корпораций. В стране самые благоприятные условия для привлечения инвестиций, большое количество различных государственных (федеральных и провинциальных) программ поддержки и развития предпринимательства, малого и среднего бизнеса. В Канаде подоходные налоги с корпораций взимаются отдельно и федеральным правительством, и правительствами провинций и территорий. Федеральный налог взимается по ставке 21% — это общая федеральная ставка. Льготным режимом налогообложения пользуются

исключительно предприятия малого бизнеса в любой отрасли — ставка 12%. К малым относятся компании с годовой прибылью не более 200 000 долл., их доля составляет примерно 97%. Однако к налогу, уплачиваемому по ставке 21%, корпорации вынуждены доплачивать еще и добавочный налог, который рассчитывается как 1,12 суммы налога на прибыль корпораций. На эту сумму налога федеральное правительство может предоставлять корпорациям налоговые кредиты.

Федеральный налог на капитал обязаны платить все крупные корпорации по ставке 0,25% налогооблагаемого капитала, превышающего 10 млн долл., 1,25% — для финансовых организаций.

Льготами по налогу на прибыль пользуются компании, инвестирующие в экономически отсталые районы, а также компании, ведущие научную деятельность, уплачивающие налоги за границей и убыточные в текущем периоде.

Налоговая база состоит из прибыли, полученной акционерами и владельцами компании. В налогооблагаемый доход включаются доход от прямой деятельности и доход, приходящийся на собственность корпорации (продажа имущества, арендные доходы, исключая дивиденды по акциям других компаний).

Структура налоговых поступлений в бюджеты провинций близка к федеральной, но имеет ряд особенностей. Все налоговые поступления провинций и территорий подразделяются на собственные поступления и доходы, получаемые как часть федеральных налогов. Подоходные налоги также взимаются как на федеральном, так и на провинциальном уровне. В большинстве случаев они собираются федеральным правительством от имени провинций. Только Квебек имеет обособленный налоговый режим для физических лиц, он самостоятельно собирает подоходный налог. По подоходному налогу и налогу на доходы корпораций, вводимым федеральным правительством, бюджеты территорий/провинций могут устанавливать свои дополнительные налоговые ставки и налоговые льготы. Основные доходы бюджетов территорий/провинций обеспечиваются за счет поступлений по подоходному налогу с физических лиц (30%), налогу с продаж (16%), а также неналоговых доходов, в частности доходов от инвестиций, природных ресурсов, реализации товаров и услуг (20%). Основные доходы местных бюджетов обеспечиваются за счет налога на недвижимость (около 70%).

Налог на доходы корпораций — один из важнейших видов налогов. Общая ставка налога на прибыли корпораций в провинциях различается, его уровень колеблется от 2 до 17%. В каждой провин-

ции существует два вида ставок: низкая и высокая. Низкая ставка применима для малых предприятий.

Налог на продажу. В Канаде действуют три налога на продажу товара: федеральный налог GST (Goods and Services Tax) — 7%; провинциальный налог PST (Provincial Sales Tax), который в разных провинциях варьируется, либо единый налог HST (Harmonized Sales Tax) — 15%. Большинство провинций устанавливают отдельный налог на розничную продажу товаров и ограниченное количество услуг на потребителей или пользователей. Например, в Онтарио провинциальный налог составляет 8%, Квебек определяет свой провинциальный налог (7,5%) после начисления GST, Нью-Брансуик, Новая Шотландия и Ньюфаундленд заменили налог на розничную продажу федеральным налогом, который взимается как дополнительная часть GST.

Предприятия, осуществляющие коммерческую деятельность, должны быть зарегистрированы для сбора GST. На чальный бизнес это требование не распространяется.

Иностранные граждане имеют право на возврат налога, входящего в стоимость покупки, при вывозе товара. Для этого необходимо оформить в магазине специальный чек и предъявить его на таможне.

Провинции имеют право устанавливать свои собственные налоги, например на использование природных ресурсов (нефть, газ, полезные ископаемые, лес, рыбные и водные запасы). Из-за неравномерного распределения этих ресурсов они имеют неодинаковое значение для разных провинций. Например, эти налоги составляют четверть всех поступлений в Альберте и только 1/10 — в Саскачеване.

Недра Канады находятся либо в общественном, либо в частном пользовании. Они облагаются тремя видами пошлин: за право монопольного доступа, право разработки (роялти) и право отчислений от добычи (налог на шахты).

В настоящее время налог на имущество в Канаде продолжает оставаться наиболее важным источником поступлений в бюджет муниципалитетов, которые идут на обеспечение местных нужд: пожаротушения, уборку мусора, расчистку снега и др. Муниципальные советы исходя из своих потребностей определяют сумму денежных средств, собираемых посредством налога на имущество, и устанавливают ставки налога. Оценка же стоимости недвижимого имущества является прерогативой провинциальных властей. Следовательно, регулирование взимания налога на имущество осуществляется

законодательством провинций и нормативными актами муниципальных властей.

В целях оценки имущество в провинциях Канады разделено на классы. Основные из них — жилье, коммерческие здания и сооружения и имущество промышленных предприятий. Как правило, за единицу принимается 1-й класс имущества — жилье или жилье и фермерское хозяйство, остальные классы имеют коэффициенты по отношению к этому классу собственности. Каждый класс имущества имеет свою ставку налогообложения. В диапазоне низкой оценки налоговая ставка составляет 3%, в диапазоне высокой — 4%.

Вопросы для самоконтроля

- 1.** Каковы основные закономерности эволюционного развития налоговых систем зарубежных стран?
- 2.** Охарактеризуйте особенности налогообложения в Германии, Великобритании.
- 3.** В чем заключаются особенности налогообложения в США и Канаде?

Глава 19

Международное сотрудничество в сфере налогообложения

Развитие внешнеэкономического сотрудничества и процессов научно-технической, культурной и экономической интеграции Российской Федерации в международное сообщество вызвали необходимость урегулирования вопросов межгосударственных отношений в сфере налогообложения.

Международное сотрудничество в налоговой сфере является одним из важнейших элементов системы международных хозяйственных отношений, так как каждая страна заинтересована в защите интересов своих граждан и организаций, имеющих доходы за рубежом, и интересов иностранных физических и юридических лиц, которые получают доходы на территории России.

Основными целями международного сотрудничества в сфере налогообложения являются:

- устранение двойного налогообложения и дискриминации налогоплательщиков;
- контроль государства за уклонением от уплаты налогов;
- гармонизация налоговых систем в целях создания единого рынка.

Для достижения этих целей государства используют принципы международного налогового права — совокупности международно-правовых норм, регулирующих отношения в сфере налогообложения, в которых присутствует иностранный элемент. Эта норма основана на следующих принципах:

- суверенное равенство государств в международных налоговых отношениях;
- сотрудничество государств на справедливой и взаимовыгодной основе, разрешение спорных вопросов, касающихся двойного налогообложения, а также обмен информацией в целях борьбы с уклонением от уплаты налогов;
- реципроцитет — взаимное признание прав и обязанностей в налоговой сфере. Взаимное признание может быть отражено в договоре (договорный реципроцитет), подтверждено дипломатическими каналами или принятием соответствующих внутренних законов;

- добросовестное выполнение обязательств, вытекающих из норм международного налогового права;
- налоговая недискриминация, которая включает в себя три взаимосвязанных аспекта, т.е. предоставление резидентам другой страны такого же режима налогообложения, как и резидентам собственного государства; использование режима наибольшего благоприятствования, т.е. налогообложение резидентов другой страны в отношении дохода, получаемого ими через постоянное представительство в данном государстве, не должно быть более обременительным, чем налогообложение находящихся в аналогичной ситуации резидентов третьих стран; сохранение каждой страной за собой права предоставления своим резидентам налоговых льгот без обязательного их распространения на резидентов другого государства.

Однако на практике применение этих принципов не способствует эффективному сотрудничеству в сфере международного налогообложения в связи с их абстрактностью и общим характером. Поэтому в целях избежания возникающих спорных ситуаций в сфере налогообложения государства заключают соглашения, направленные на устранение различных конфликтов их налоговых систем.

Вопросы налогообложения в каждой стране регламентируются нормами национального и международного законодательства. В Конституции РФ сказано: «...надлежащим образом ратифицированные и вступившие в силу международные договоры Российской Федерации являются частью правовой системы России, и в случае противоречия их положений нормам российского внутреннего законодательства преимущественную силу имеют международные договоры». Аналогичные правила содержатся и в других нормативных актах Российской Федерации. Таким образом, на территории России наряду с национальным налоговым законодательством могут применяться правила международного законодательства, имеющие приоритетный статус.

В национальном законодательстве государственные нормы, регулирующие международные налоговые отношения, устанавливаются в нормативно-правовых актах разных уровней государственного управления (федерального, регионального и муниципального).

Все существующие международные соглашения, регулирующие вопросы в сфере налогообложения, можно разделить на две группы.

1. Собственно налоговые соглашения

- общие налоговые соглашения, полностью посвященные взаимоотношениям в налоговой сфере, которые являются основой большинства действующих налоговых соглашений;

- ограниченные налоговые соглашения по конкретным видам налогов, категориям налогоплательщиков, условиям платежа и т.д.;
- соглашения об оказании административной помощи по вопросам налогообложения, которые регулируют процессы взаимодействия уполномоченных органов договаривающихся государств по оказанию взаимной помощи в борьбе с налоговыми нарушениями (например, с помощью предоставления документов, информации, проведения расследований, обмена опытом и т.д.).

2. Договоры, в которых наряду с другими вопросами, определяются и налоговые:

- об основах взаимоотношений между государствами, которые содержат общие принципы налогообложения, используемые в конкретных налоговых соглашениях,
- торговые, предусматривающие особые налоговые режимы для различных товаров и услуг;
- о дипломатических и консульских отношениях;
- специфические, касающиеся международных организаций, освобождения от уплаты налогов в стране пребывания

В связи с тем, что общие налоговые соглашения охватывают все вопросы взаимодействия государств в сфере налогообложения, а также могут дополняться отдельными соглашениями об административной взаимопомощи по налоговым вопросам или соглашениями по конкретным видам налогов, они более перспективны в отношении развития внешнеэкономической деятельности государств.

Международное сотрудничество в налоговой сфере началось в XX в., после окончания Первой мировой войны. На Международной финансовой конференции в Брюсселе в 1920 г. впервые был поставлен вопрос о необходимости стандартизации структуры международных налоговых соглашений. Финансовый комитет Лиги Наций, функционировавший до 1945 г., подготовил несколько типовых соглашений, в том числе об устранении двойного обложения налогами на доходы и капитал и оказании взаимной административно-правовой помощи. С 1954 г. центром организации международного налогового сотрудничества стала Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР)¹. В 1963 г. Налоговый комитет ОЭСР предложил свою модель налогового соглашения об устранении двойного налогообложения доходов и капитала — Типовую конвенцию 1963 г.

¹ До сентября 1961 г. — Организация европейского экономического сотрудничества (ОЕЭС).

С тех пор большинство заключаемых налоговых соглашений следуют именно этой модели, все они имеют примерно одинаковую структуру, хотя и различаются в деталях (например, в ставках налогов).

Структура типового налогового соглашения (конвенции) такова.

1 Определяются субъекты соглашения — лица, к которым оно применяется.

2 Определяются объекты соглашения — налоги, на которые распространяется соглашение.

3 Устанавливается, что доходы постоянного представительства иностранной компании подлежат налогообложению по месту его нахождения (дается развернутое определение постоянного представительства).

4 Оговариваются особенности налогообложения доходов от международных перевозок, авторских прав и лицензий, дивидендов, процентов (устанавливается максимально допустимая ставка налога у источника), а также доходов от имущества.

5 Определяется порядок налогообложения физических лиц на основе принципа резидентства.

6 Устанавливается порядок исключения двойного налогообложения.

7 Определяются положения, направленные против уклонения от уплаты налогов, в том числе предусматривается обмен информацией между налоговыми органами двух стран.

8 Оговариваются заключительные положения относительно недискриминации налогоплательщиков, условий применения соглашения, урегулирования спорных вопросов и т.п.

Модель, предложенная Организацией экономического сотрудничества и развития в 1963 г., со временем модернизировалась. Так, в 1977 и 1992 г. ОЭСР были предложены усовершенствованные модели Типовой конвенции. Однако структура договора осталась неизменной.

Для большинства стран в настоящее время наиболее актуальна проблема устранения международного двойного налогообложения — обложения одного и того же дохода или объекта за один и тот же период времени идентичным налогом в двух и более странах. Негативное воздействие двойного налогообложения на экономику страны проявляется в сдерживании деловой активности, препятствии переливу капитала между странами, повышении цен на товары и услуги.

Для избежания международного двойного налогообложения государства используют как односторонние, так и многосторонние меры.

Односторонние меры основаны на национальном законодательстве и включают налоговый кредит и налоговую скидку. При налоговом кредите государство исчисляет налог исходя из совокупного дохода юридического или физического лица, включая полученные доходы в других государствах, а затем налоги, уплаченные в других странах, вычитаются из общей налоговой суммы. Налоговая скидка означает уменьшение налогооблагаемой базы резидента на сумму налога, уплаченную за рубежом.

Многосторонние меры реализуются с помощью международных соглашений и конвенций. Суть международных соглашений по устраниванию двойного налогообложения заключается в отказе одного государства, при соблюдении определенных условий, от налогообложения какого-либо объекта, в пользу другой страны. При реализации таких соглашений применяется либо распределительный метод, либо метод налогового зачета.

Распределительный метод предполагает распределение между странами разных видов доходов, подпадающих под их налоговую юрисдикцию, т.е. государство не облагает налогом доход, который по соглашению с другим государством, облагается в этом другом государстве.

Второй метод применяется через акты национального законодательства. Для определения налогового статуса плательщика в международной практике используются понятия «лицо с постоянным местопребыванием в одном государстве» и «постоянное представительство». Первое понятие фактически совпадает с понятием «налоговый резидент» и означает любое лицо, которое по законам данного государства подлежит в нем налогообложению на основе своего местожительства, постоянного местопребывания, гражданства, места регистрации в качестве юридического лица и т.д. Под постоянным представительством понимается постоянное место деятельности (отделение, офис, контора, фабрика, мастерская, склад, рудник и т.д.), через которое осуществляется продолжительная коммерческая деятельность юридического лица в другом государстве. При этом налогообложению подлежат полученные на территории данной страны доходы только тех юридических лиц, которые имеют в ней свое постоянное представительство. Если такое представительство отсутствует, то при наличии международного договора полученные в данной стране доходы обложению налогом не подлежат.

В России проблема международного двойного налогообложения также создает трудности для российских организаций, которые осуществляют деятельность, получают доходы или владеют имуществом за рубежом. Двойное налогообложение российских юридических и физических лиц может возникнуть, если:

- источником дохода российского резидента служит не одна, а две или несколько стран;
- один и тот же доход российского резидента облагается дважды — в России как резидент, а в другой стране в соответствии с ее национальным законодательством;
- существуют различия в порядке и нормах вычитаемых расходов налогоплательщика при расчете налогооблагаемой базы в законодательстве Российской Федерации и других стран, а также в других случаях

Для устранения двойного налогообложения Российская Федерация является участницей 66 международных налоговых соглашений, в том числе с Албанией, Австрией, Арменией, Азербайджаном, Бельгией, Болгарией, Беларусью, Великобританией, Венгрией, Вьетнамом, Германией, Данией, Египтом, Израилем, Индией, Ираном, Ирландией, Испанией, Италией, Канадой, Китаем, Кипром, Малайзией, Нидерландами, Люксембургом, США и др. В соответствии с международными нормами права эти соглашения построены на типовых моделях налоговых конвенций ОЭСР и предусматривают соблюдение установленных правил

Если с некоторой страной налоговое соглашение не подписано, то Российская Федерация предоставляет своим организациям одностороннее освобождение от двойного налогообложения. То есть, если российская организация уплатила налог за рубежом в соответствии с налоговым законодательством этой страны, при предоставлении подтверждающих документов эта сумма принимается к зачету при уплате налога на территории Российской Федерации

Вопросы для самоконтроля

1. Каковы основные цели международного сотрудничества в сфере налогообложения?
2. Назовите принципы международного налогового права.
3. Какие виды международных соглашений, регулирующих вопросы в сфере налогообложения, вы знаете?
4. В чем заключается суть международного двойного налогообложения?
5. Что означают налоговый кредит и налоговая скидка в области международного налогообложения?

Терминологический словарь

Авуар (налоговый) — налоговый кредит, открытый чьесму налогоплательщику (компания или физическому лицу), получающему дивиденды, распределяемые компаниями, которые платят налог на фирмы

Акваторный налог — налог, исчисляемый по процентным ставкам к таможенной стоимости товаров или к стоимостной оценке перемещаемых через границу услуг

Акциз — вид косвенного налога, взимаемого в цене товаров. Акцизы были широко распространены уже в XIX веке. Развитие акцизного обложения привело к появлению универсального акциза в виде налога с оборота, налога с продаж, налога на добавленную стоимость. Различают *индивидуальные* акцизы (по отдельным видам и группам товаров) и *универсальные* (например, налог на добавленную стоимость)

Амнистия (налоговая) — комплекс мероприятий по погашению задолженности по налоговым и другим обязательным платежам налогоплательщиками, а также освобождение от уплаты штрафов и пеней с сумм добровольно уплачиваемых ими платежей в бюджет и внебюджетные государственные фонды

Арест имущества — действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества

Бюджетно-налоговая политика — меры правительства по изменению государственных расходов, налогообложения и состояния государственного бюджета

Встроенный (автоматич. или) стабилизатор — экономический механизм, позволяющий снизить амплитуду циклических колебаний уровней занятости и выпуска, не прибегая к частым изменениям экономической политики правительства. В качестве таких стабилизаторов в индустриальных странах обычно выступают прогрессивная система налогообложения, система государственных трансфертов (в том числе страхование по безработице) и система участия в прибылях. Встроенные стабилизаторы относительно смягчают проблему продолжительных временных лагов дискреционной фискальной политики, так как эти механизмы «включаются» без непосредственного вмешательства парламента.

Государственный налоговый контроль — совокупность мероприятий по проверке законности, целесообразности и эффективности действий по формированию денежных фондов государства на всех уровнях управления и власти в части налоговых доходов, выявлению резервов увеличения налоговых поступлений в бюджет и улучшению налоговой дисциплины; совокупность приемов и способов, используемых органами власти и управления, которые обеспечивают соблюдение налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов в бюджет

Государственный финансовый контроль — контроль со стороны органов власти и управления РФ и субъектов РФ, а также специально созданных контрольных органов (Счетная палата РФ, Министерство РФ по налогам и сборам и др.) за соблюдением законодательства в сфере государственных бюджетов и внебюджетных фондов, налогов, финансовой деятельности государственных учреждений и предприятий, организацией денежных расчетов, ведения учета и отчетности

Дивидендная политика — часть финансовой политики предприятия, нацеленная на оптимизацию пропорций распределения чистой прибыли предприятия между потреблением и накоплением

Дисконтная ставка — ставка процента, по которой осуществляется дисконтирование стоимости. Ее величина складывается из трех компонентов: цены капитала, платы за риск и уровня инфляции.

Доход — экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить

Доходы бюджета — денежные средства, поступающие в безвозмездном и безвозвратном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации, органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления

Единица (модуль) налога — единица измерения объекта налога, принятая за основу для исчисления оклада налога. Такой единицей по подоходному налогу может служить 1 рубль дохода, по земельному налогу — единица измерения площади.

Законные представители в отношении лица — организации — лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов

Законные представители налогоплательщика — физического лица — лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Затраты — совокупность производственных выплат в наличной и безналичной формах в связи с производством продукции, оказанием услуг, выполнением работ и их реализацией

Земельный кадастр — реестр земель по классам в зависимости от плодородия, близости к рынкам сбыта, вида возделываемых культур и т.д. Поскольку земельный кадастр служит основой оценки средней доходности 1 га земли каждого класса, он используется для определения ставок налога за землю.

Издержки производства и реализации продукции — стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на производство и реализацию продукции

Изменение срока уплаты налога и сбора — перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок.

Институциональный налоговый кредит — это такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных в Налоговом кодексе РФ, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной выплатой суммы кредита и начисленных процентов

Источник выплаты доходов налогоплательщику — организация или физическое лицо, от которых налогоплательщик получает доход.

Источник налога — доход субъекта либо носителя налога, из которого вносится оклад налога.

Капитал — 1) все виды имущественных и интеллектуальных ценностей, вкладываемых инвестором в объекты предпринимательской деятельности в целях получения прибыли, 2) величина средств, вложенных в активы предприятия, которые в результате их производственного потребления приносят доход

Капитал оборотный — часть капитала, направляемая на формирование оборотных средств и возвращаемая в течение одного производственного цикла

Капитал основной — часть капитала, направленная на формирование основных производственных фондов и участвующая в производстве длительное время

Капитальные вложения — затраты материальных, трудовых и денежных ресурсов, направленные на восстановление и прирост основных фондов.

Канселидарный бюджет — свод бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации на соответствующей территории

Квотирование налога — общая сумма мобилизации на соответствующей территории конкретного вида налога или иного платежа

Кризис платежеспособности — взаимные неплатежи предприятий, вызванные дефицитом наличной или безналичной денежной массы

Ликвидность предприятия — способность субъекта хозяйствования в любой момент совершать необходимые расчеты

Лицо, перемещающее товары через таможенную границу РФ — лицо, являющееся собственником товаров, их владельцем или покупателем либо выступавшее в ином качестве, достигшим в соответствии с законодательством РФ для совершения от собственного имени с товарами действий, предусмотренных Таможенным кодексом РФ

Льготы — преимущества, предусмотренные законодательством о налогах и сборах и предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов, по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере

Максимальная прибыль — один из важнейших показателей, используемых при управлении затратами и прибылью. Представляет собой разницу между объемом продаж и переменными издержками.

Местные налоги и сборы — налоги и сборы, устанавливаемые Налоговым кодексом и нормативными правовыми актами представительных орга-

нов местного самоуправления, вводимые в действие в соответствии с Налоговым кодексом, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

Местные финансы — совокупность денежных средств, формируемых и используемых для решения вопросов местного значения.

Местный бюджет — бюджет муниципального образования, формирование, утверждение и исполнение которого осуществляют органы местного управления.

Минимальный местный бюджет — расчетный объем доходов и расходов местного бюджета, учитывающий государственные минимальные социальные стандарты.

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 — письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых вычетах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

Налоговая санкция — мера ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговая квота — доля оклада налога в источнике налога. Она может быть исчислена по конкретному налогу, а также в целом по субъекту налога (по совокупному налогу). налоговая квота отражает тяжесть налогового бремени, она показывает, какую часть доходов плательщика изымает каждый отдельный налог и все налоги в совокупности.

Налоговая система — совокупность разных видов налогов, в построении и методах исчисления которых реализуются определенные принципы. Составит из *прямых* и *косвенных* налогов; первые устанавливаются непосредственно на доход или имущество налогоплательщика, вторые включаются в виде надбавки в цену товара (тарифа на услугу) и оплачиваются потребителем. В составе косвенных налогов выделяют акцизы, фискальные монополии, таможенные пошлины.

Налоговое бремя — обобщенная характеристика действия налогов, указывающая на долю изъятий в совокупном доходе государства, а также в доходах отдельных категорий плательщиков. Наиболее распространенным показателем налогового бремени является доля налогов в ВВП.

Налоговое обязательство — экономическое отношение, в силу которого налогоплательщик обязан выполнить все необходимые требования по исчислению и уплате налога, а государство в лице уполномоченных органов вправе требовать от налогоплательщика исполнения этого обязательства. Налоговое обязательство существует при наличии обстоятельств, установленных налоговым законодательством страны.

Налоговая оговорка — условие во внешнеторговых контрактах, договорах об оказании услуг, кредитных соглашениях, устанавливающее, что каждая из договаривающихся сторон обязуется уплатить за свой счет все налоги и сборы, полагающиеся по данной сделке на территории своей страны. Налоговая оговорка регулирует отношения между экспортерами и импортерами по поводу уплаты налогов.

Налоговая политика — комплекс мероприятий в области налогов, направленный на достижение каких-либо целей.

Налоговое правонарушение — виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое в Налоговом кодексе РФ установлена ответственность.

Налоговая ставка — величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговая тайна — любые полученные налоговым органом, органами налоговой полиции, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, предусмотренные законодательством.

Налоговые агенты — лица, на которые возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.

Налоговые вычеты — затраты предприятия (корпорации), учитываемые при налогообложении.

Налоговые каникулы — установленный законом срок, в течение которого определенная группа предприятий, фирм, организаций освобождается от уплаты того или иного налога.

Налоговые льготы — полное или частичное освобождение налогоплательщиков от уплаты налога в соответствии с действующим законодательством.

Налоговые органы — Министерство Российской Федерации по налогам и сборам и его подразделения в РФ.

Налоговые скидки — суммы, исключаемые из налогооблагаемой базы.

Налоговый дефицит — разрыв между планируемыми и фактически поступившими суммами налогов.

Налоговый кадастр — перечень объектов налога с указанием их доходности. Применяют земельный, подоходный и другие кадастры; они служат для определения средней потенциальной доходности объекта налогов — земли, строений и т.д.

Налоговый контроль — специализированный контроль со стороны государственных органов за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчислений, начислений и своевременностью уплаты налогов и других обязательных платежей корпорациями и физическими лицами.

Налоговый кредит — одна из налоговых льгот, состоящая в отсрочке взимания налога.

Налоговый иммунитет — освобождение лиц, занимающих особо привилегированное положение, от обязанности платить налоги.

Налоговый период — календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

Налоговый потенциал — максимально возможная сумма поступлений налогов и сборов по данной территории на душу населения, которая может быть получена за определенный промежуток времени в условиях действующего налогового законодательства

Налогообложение — процесс установления и взимания налогов в стране, определение видов, объектов, величин налоговых ставок, носителей налогов, порядка их уплаты, круга юридических и физических лиц в соответствии с выработанной налоговой политикой, принципами их установления

Налогообложение двойное — неоднократное обложение одного и того же объекта налога. Оно может иметь место также при взимании налогов разными государствами (в случае отсутствия межгосударственных налоговых соглашений), при обложении государственными и местными налогами и в некоторых других случаях

Налогоплательщики и плательщики сборов — организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы

Налогичка — сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок

Нерезидент — 1) юридическое лицо, действующее в данной стране, но зарегистрированное как субъект хозяйствования в другой, 2) физическое лицо, действующее в одной стране, но постоянно проживающее в другой. Для нерезидентов могут быть установлены особые правила налогообложения

Нормативы капитальной бюджетной обеспеченности — расчетные показатели минимально необходимой потребности в бюджетных средствах на одного жителя муниципального образования по текущим расходам

Носитель налога — физическое или юридическое лицо, уплачивающее оклад налога из собственного дохода.

Объект налогообложения — имущество или доход, которые служат основой для налогообложения

Оклад налога — сумма налога, исчисленная на весь объект налога за определенный период времени, подлежащая внесению в бюджетный фонд

Отсрочка или раскромка по уплате налога — изменение срока уплаты налога при наличии оснований, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, на срок от одного до шести месяцев соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности

Отчетный период — определенный период в деятельности предприятия, по результатам которого составляются основные документы финансовой отчетности (например, отчет о прибылях и убытках). Документы финансовой отчетности могут подготавливаться еженедельно, ежемесячно, ежеквартально и ежегодно, в них регистрируются результаты деятельности предприятия за этот период. Для всех предприятий подготовка ежеквартальных и ежегодных отчетов является обязательной.

Официрные операции — 1) финансовый инструмент, который, не нарушая действующего законодательства, используется для планирования и минимизации налогообложения и для защиты коммерческой тайны; 2) законодательная основа международных финансовых и торговых опера-

- ций, осуществляемых предприятиями, зарегистрированными на территории, имеющей статус налоговой гавани
- Оценка фондов** — стоимостное выражение фондов, используемое в бухгалтерской отчетности.
- Очередность платежей** — установленная последовательность списания средств со счета предприятия при наличии нескольких срочных и просроченных платежей и недостаточности средств для их полного погашения
- Пенсия** — гарантированная ежемесячная выплата денежных сумм для материального обеспечения граждан в связи со старостью, инвалидностью, выслугой лет и смертью кормильца
- Пеня** — денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздне по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки
- Переложение налогов** — полное или частичное перенесение налога его плательщиком на другое лицо, с которым оно вступает в различные экономические отношения и которое становится носителем налога. Различают переложение налогов прямое и обратное. Прямое переложение налогов совершается посредством включения налога в цену. Обратное переложение налогов выражается в понижении цены и имеет место, например, при продаже земли, домов, акций, облигаций, когда налог переносится на продавца посредством вычета из продажной цены капитализированной суммы налога
- Платежеспособность предприятия** — это свойство субъекта хозяйствования своевременно и полно выполнять свои платежные обязательства, вытекающие из торговых, кредитных и иных операций денежного характера
- Платежизация налога** — юридическое или физическое лицо, выполняющее возложенное на него обязательство по уплате налога.
- Пособие** — регулярная или единовременная денежная выплата, предоставляемая гражданам страны в связи с временной нетрудоспособностью, беременностью и родами, при рождении ребенка, по уходу за ребенком и др.
- Пошлины** — денежные отношения, в процессе которых определенные суммы поступают в бюджетный фонд, при этом субъект пошлины получает право на осуществление каких-либо хозяйственных операций (вывоз, ввоз товаров), получает какое-либо свидетельство, документ
- Предприятие** — являющийся юридическим лицом самостоятельный хозяйственный субъект, созданный для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг в целях удовлетворения общественных потребностей и получения прибыли
- Преференция** — льгота или предоставление особого налогового режима для группы хозяйствующих субъектов, позволяющее им в течение указанного времени не нести часть налоговых обязательств.
- Прибыль** — конечный финансовый результат деятельности предприятия, определяется как разность между выручкой и затратами
- Протекционизм** — экономическая политика государства, направленная на ограждение национальной экономики от иностранной конкуренции. Реализуется посредством финансового поощрения отечественной промышленности, стимулирования экспорта, ограничения импорта

Расходы бюджета — экономические отношения, связанные с распределением фонда денежных средств государства и его использованием по отраслевому, ведомственному, целевому и территориальному назначению. Включаются затраты на финансирование народного хозяйства, социально-культурных мероприятий (образование, здравоохранение, социальное обеспечение), оборону страны, содержание органов управления и правоохранительных органов, расходы по государственному внутреннему долгу, затраты на оказание финансовой помощи субъектам территории и др.

Рецепция — передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу; в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу — на безвозмездной основе.

Региональные налоги — налоги и сборы, устанавливаемые Налоговым кодексом и законами субъектов Российской Федерации, вводимые в действие в соответствии с Налоговым кодексом, законами субъектов Российской Федерации и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации.

Регулирующие доходы — федеральные и региональные налоги и иные платежи, по которым федеральными законами и законами субъектов Российской Федерации устанавливаются нормативы отчислений (в процентах) в местные бюджеты на предстоящий финансовый год.

Резидент — юридическое или физическое лицо, постоянно зарегистрированное или постоянно проживающее в данной стране. Резиденты обязаны в своих экономических действиях придерживаться законов данной страны, платить налоги в соответствии с законами и нормами этой страны.

Регулирование фискальной задолженности — определение суммарной задолженности в бюджет, определение сроков ее погашения, контроль и соблюдение в этот период обязательных сроков уплаты текущих платежей в бюджеты и внебюджетные фонды.

Сбор — обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Свидетельство о выплате на учет в налоговом органе — документ, выдаваемый налоговым органом организации или физическому лицу, зарегистрированным в качестве налогоплательщиков.

Система налогов — совокупность и структура налогов страны в соответствии с их классификацией, установленной в законодательном порядке.

Собственные доходы бюджетов — виды доходов, закрепленные законодательством РФ на постоянной основе полностью или частично за соответствующими бюджетами.

Специальный налоговый режим — особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени.

Ставка налога — размер налога, установленный на единицу налога. Ставка может устанавливаться в абсолютных суммах (в рублях) либо в процентах. Различают четыре метода. твердые (или равные), пропорциональные, прогрессивные, регрессивные ставки.

Субвенция — бюджетные средства, предоставляемые бюджету другого уровня бюджетной системы Российской Федерации или юридическому лицу на безвозмездной и безвозвратной основе на осуществление определенных целевых расходов.

Субсидия — бюджетные средства, предоставляемые бюджету другого уровня бюджетной системы Российской Федерации, физическому или юридическому лицу на условиях долевого финансирования целевых расходов.

Таможенный декларация — заявление по установленной форме, необходимое для таможенного контроля сведений о перемещаемых через таможенную границу страны товарах или иных предметах.

Таможенная пошлина — вид налога, взимаемого государственными органами, таможенными службами с провозимых через государственную границу товаров по ставкам таможенного тарифа.

Таможенная стоимость — стоимость товара, определяемая в соответствии с Законом РФ «О таможенном тарифе» и используемая для целей обложения товара пошлиной, внешнеэкономической и таможенной статистике, осуществление валютного контроля внешнеэкономических сделок и расчетов банков по ним.

Таможенная территория — территория, над которой Российская Федерация обладает исключительной юрисдикцией в отношении таможенного дела.

Таможенный доход — совокупность таможенных платежей, перечисляемых таможенными органами в федеральный бюджет.

Таможенный орган — государственный правоохранительный орган исполнительной власти, наделенный специальными властными полномочиями в целях выполнения возложенных на него задач в сфере таможенного дела и в налоговой сфере.

Таможенный режим — совокупность положений, определяющих статус товаров и транспортных средств, перемещаемых через таможенную границу России, для таможенных целей.

Таможенный тариф — свод ставок таможенных пошлин с указанием ставок таможенного налога на единицу данного товара.

Таможенные льготы — преимущество в виде снижения или отмены таможенных пошлин и ограничений, предоставляемое отдельным юридическим и физическим лицам.

Тарифная льгота — предоставление на условиях взаимности или в одностороннем порядке льгот в отношении товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ, в форме освобождения от уплаты, возврата ранее уплаченной пошлины, снижения ставки пошлины, установления тарифных квот на преференциальный ввоз (вывоз) товара.

Требование об уплате налога — направленное налогоплательщику письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени.

Убытки — суммы утраченных активов по различным причинам, например потери, кражи, неэффективная производственная деятельность.

Уполномоченный представитель налогоплательщика — физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками отношений, регулируемых таможенничеством в налогах и сборах

Федерализм налоговой — законодательно принимаемая норма равноправных (партнерских) отношений между федеральным центром и субъектами РФ при формировании доходов бюджетов всех уровней за счет оптимального сочетания их налогового потенциала, выполняемых финансово-хозяйственных, социальных функций и имеющихся общественно-необходимых потребностей

Федеральные налоги — налоги и сборы, устанавливаемые Налоговым кодексом и обязательные к уплате на всей территории Российской Федерации

Физические лица — налоговые резиденты Российской Федерации — граждане Российской Федерации, иностранные граждане, лица без гражданства

Финансовая система — термин, употребляемый для обозначения разных по своей сути понятий а) совокупность сфер и звеньев финансовых отношений, взаимосвязанных между собой. В этом значении финансовая система страны включает три крупные сферы: финансы предприятий, учреждений, организаций, страхование, государственные финансы. Каждая из них состоит из звеньев; б) совокупность финансовых учреждений страны, к которым относятся финансовые органы и все структурные подразделения Федеральной налоговой службы.

Экспорт — вывоз товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них, с таможенной территории РФ за границу без обязательств об обратном ввозе

Элементы налога — отражают социально-экономическую сущность налога, его родовые признаки. Характеристика элементов налога (налоговая терминология) используется в законодательных актах и нормативных документах государства, определяющих условия налогообложения, его организации, порядок исчисления и взимания налогов, его администрирование.

Юридическое лицо — предприятие, выступающее в качестве субъекта гражданства, в том числе хозяйственных прав и обязанностей, имеющее самостоятельный баланс, гербовую печать и расчетный счет в банке, действующее на основании устава или положения и отвечающее в случае банкротства принадлежащим ему имуществом.

Оглавление

От авторов	3
Раздел I Социально-экономическая сущность налогов	5
Глава 1 Теория и основы налогообложения	6
1.1 Индивидуалистические начала теории налогов	6
1.2 Теория коллективных потребностей	14
1.3. Макроэкономические теории налогообложения	21
1.4. Теория общественного выбора	27
1.5 Сущность налога и его элементов	29
1.6 Классификация налогов	32
1.7. Функции налогов	35
1.8. Налоги в формировании доходов бюджетной системы	36
Раздел II Налоговая система России	41
Глава 2 Становление и развитие налоговой системы России	42
2.1. Налоги Киевской Руси и в период феодальной раздробленности (IX—XV вв.)	42
2.2 Налоги в централизованном Московском государстве (XVI—XVII вв.)	44
2.3. Налогообложение в Российской империи (XVIII—XIX вв.)	46
2.4 Налоги в СССР (1917—1991 гг.)	53
Глава 3 Современное налогообложение в России	63
3.1. Налоговая система: понятие и состав. Классификация налогов и сборов	63
3.2 Формирование налогового права в Российской Федерации	66
3.3. Принципы построения налогообложения	69
3.4. Налоговые льготы, действующие в РФ	70
3.5. Налоговые санкции	72
3.6 Эффективность налоговой системы	77
3.7. Налоговый федерализм	78
Глава 4 Налоговая система России и ее структура	88
4.1 Создание налоговой системы Российской Федерации	88
4.2. Формирование системы налогообложения	90
4.3 Система налогового администрирования	95

Глава 5	Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов	98
5.1	Права и обязанности субъектов налоговых отношений	98
5.2	Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов	100
5.3	Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов	104
5.4	Налоговая отчетность. Налоговая декларация	107
Глава 6	Управление налоговой системой	117
6.1	Управление налогообложением	117
6.2	Организационная система управления налогами	119
6.3	Налоговое планирование	123
6.4	Налоговый контроль	129
6.5	Задачи банков, финансово-бухгалтерских и аудиторских служб в области соблюдения налогового законодательства	133
6.6	Налоговый аудит в системе налоговых органов Российской Федерации	136
Раздел III	Федеральные налоги Российской Федерации	139
Глава 7.	Налог на прибыль организаций	140
7.1.	Общая характеристика	140
7.2.	Порядок определения доходов и расходов	143
7.3.	Методы определения доходов и расходов	153
7.4.	Налоговый учет	158
Глава 8.	Налог на добавленную стоимость	162
Глава 9.	Акцизы	173
Глава 10.	Налог на доходы физических лиц	183
Глава 11.	Таможенная пошлина и таможенные сборы	235
11.1	Виды таможенных пошлин	235
11.2	Таможенная стоимость товара	238
11.3.	Определение страны происхождения товара	245
11.4	Исчисление таможенных пошлин	246
Глава 12.	Платежи за пользование природными ресурсами	251
12.1	Налог на добычу полезных ископаемых	251
12.2.	Платежи за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов	260

12.3 Водный налог	264
12.4. Платежи за загрязнение окружающей среды	266
12.5 Платежи за пользование лесным фондом	268
Глава 13. Единый социальный налог	272
Глава 14. Государственная пошлина	292
Раздел IV Территориальные налоги и сборы	299
Глава 15. Региональные налоги и сборы	300
15.1 Налог на имущество организаций	300
15.2. Транспортный налог	303
15.3 Налог на игорный бизнес	307
Глава 16. Местные налоги и сборы	310
16.1 Земельный налог	310
16.2 Налог на имущество физических лиц	317
Глава 17. Специальные налоговые режимы	321
17.1 Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)	321
17.2 Упрощенная система налогообложения	327
17.3. Система налогообложения в виде единого налога на временный доход для отдельных видов деятельности	338
17.4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	349
Раздел V Налоги в международных экономических отношениях	357
Глава 18. Налоговые системы зарубежных стран	358
18.1. Налоговая система Германии	359
18.2 Налоговая система Великобритании	368
18.3. Налоговая система США	373
18.4 Налоговая система Канады	377
Глава 19. Международное сотрудничество в сфере налогообложения	382
Терминологический словарь	388