
НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Под редакцией
доктора экономических наук, профессора
Б.Х.АЛИЕВА

Издание второе, переработанное и дополненное

Допущено
Министерством образования и науки
Российской Федерации
в качестве учебника
для студентов высших учебных заведений,
обучающихся по специальности
«Финансы и кредит»



Москва
«ФИНАНСЫ И СТАТИСТИКА»
2008

УДК 336.22(075.32)
ББК 65.261.41я723
Н23

АВТОРЫ:

- Б.Х. Алиев**, д-р экон. наук, профессор
(предисловие, гл. 1; гл. 3; гл. 7; гл. 9 § 9.1; гл. 12);
А.М. Абдулгалимов, канд. экон. наук, доцент (гл. 2; гл. 6; гл. 8);
Х.М. Мусаева, канд. экон. наук, доцент
(гл. 4; гл. 9 § 9.4, 9.5, 9.8; гл. 11);
Р.М. Магомедова, канд. экон. наук, доцент
(гл. 9 § 9.3; гл. 10);
З.А. Казимагомедова, ст. преподаватель (гл. 5; гл. 9 § 9.2, 9.6, 9.7);
Г.Х. Алиев, к.э.н., доцент (гл. 13, гл. 14, гл. 15)
З.К. Джафарова, к.э.н., ст. преподаватель (гл. 16)

РЕЦЕНЗЕНТЫ:

Кафедра «Налоги и налогообложение»
Всероссийской государственной налоговой академии Минфина РФ;
Л.П. Павлова,
доктор экономических наук, профессор

Налоги и налогообложение: учебник / под ред.
Н23 Б.Х. Алиева. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и
статистика, 2008. — 448 с.: ил.

ISBN 978-5-279-03188-7

Рассматриваются налоги в экономической системе общества, элементы налогов и их характеристика, налоговая политика государства, организационные принципы и система налогов в Российской Федерации, налоговое производство, ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, освещаются налоговый контроль и специальные налоговые режимы. Настоящее издание (1-е изд. — 2004 г.) дополнено и переработано с учетом изменений налогового законодательства.

Для студентов и преподавателей экономических и юридических специальностей, а также специалистов налоговых служб и предприятий различных форм собственности.

УДК 336.22(075.32)
ББК 65.261.41я723

ISBN 978-5-279-03188-7

© Коллектив авторов, 2004
© Коллектив авторов, 2008, с изменениями

Предисловие

Налоги — необходимое звено экономических отношений любого общества. Изучение основ налогообложения и налоговой системы Российской Федерации является составной частью современного экономического образования. Налоги как особая форма финансовых отношений обеспечивают формирование доходной части бюджетов всех уровней и являются эффективным инструментом государственного регулирования социально-экономических отношений.

Налоговая система современного общества включает законодательно установленную совокупность налогов и сборов, уплачиваемых налогоплательщиками, а также совокупность органов государственного управления, обеспечивающих контроль за налоговыми поступлениями в бюджетную систему.

В данном учебнике, подготовленном коллективом преподавателей кафедры «Налоги и налогообложение» Дагестанского государственного университета, материал излагается в следующей последовательности: первый раздел «Основы налогообложения» посвящен вопросам общей теории налогов как составной части финансовой науки. В нем конкретно описаны: причины возникновения и история налогов; место и роль налогов в экономической системе общества; эволюция научных взглядов на экономическое содержание налогов и их назначение; налог как экономическая и правовая категория; принципы налогообложения; классификация и функции налогов; структура налога и характеристика элементов налога.

Особое место уделено налоговой политике государства как составной части экономической и финансовой политики государства; целям и задачам налоговой политики; факторам, определяющим налоговую политику; направлениям дальнейшего совершенствования налоговой политики РФ.

Второй раздел учебника полностью посвящен налоговой системе РФ. Налоговая система России представлена совокупностью действующих в настоящее время на ее территории существенных условий налогообложения, к которым относятся:

- система налогов, взимаемых в РФ;
- система и принципы налогового законодательства;
- общие элементы налогов;
- порядок распределения налогов по уровням бюджетов;
- права, обязанности и ответственность налогоплательщиков;
- формы и методы налогового контроля;
- порядок и условия налогового производства.

Значительное место в учебнике отведено освещению конкретных видов налогов: федеральных, региональных и местных. В логической последовательности раскрываются экономическое содержание налогов, их место и роль в налоговой системе, а также методика их исчисления и уплаты в бюджет. Особое внимание уделено налогам и сборам, играющим важную роль в формировании дохода бюджета, и налогам, которыми охвачен широкий круг налогоплательщиков. Рассмотрены особенности налогообложения в условиях специальных налоговых режимов.

При изложении материала авторы опирались на взгляды налоговедов-классиков и наиболее авторитетных специалистов по проблемам налогообложения в России и за рубежом. Освещение понятийного аппарата налогообложения, а также современной методики исчисления и уплаты налогов базировалось на нормах Налогового кодекса Российской Федерации и других законодательных актов.

Изложение материала в учебнике максимально приближено к структуре изучения студентами экономических специальностей предмета «Налоги и налогообложение». В данное издание внесены изменения и дополнения в связи с изменениями в налоговом законодательстве РФ. В частности, из-за отмены значительного числа налогов в учебнике приводится уточненный перечень налогов, действующий с 1 января 2006 г.

В предлагаемом издании уже нет параграфов, посвященных таможенной пошлине и сборам, налогу на наследование и дарение, налогу на рекламу.

Коренным образом переработана глава, посвященная специальным налоговым режимам, с учетом изменений и дополнений их структуры и содержания.

Переработан материал по земельному налогу с учетом новаций главы 31 Налогового кодекса РФ, где исправлены недостатки действовавшей системы налогообложения земель с учетом требований реальной экономики.

Учебник дополнен новым параграфом, посвященным принятому главой 25¹ Налогового кодекса РФ федеральному сбору – «Сбору за пользование объектами водных биологических ресурсов».

Естественно, в этом издании учтены также изменения в отдельных элементах налогов, таких как ставки налога на добавленную стоимость, ставки единого социального налога, ставки единого налога при упрощенной системе налогообложения и др.

ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Глава 1

НАЛОГИ В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СИСТЕМЕ ОБЩЕСТВА

1.1. Возникновение и эволюция налогообложения

Налоги как основной источник образования государственных финансов известны с незапамятных времен. Ни одно государство в какие бы то ни было времена не могло обходиться без взимания налогов со своих граждан. Налогообложение, являясь элементом экономической культуры, присуще всем государственным системам как рыночного, так и нерыночного типа хозяйствования.

Еще в XIII—XII вв. до Рождества Христова имеется упоминание о подушном налоге в Вавилоне. Примерно к этому времени относятся первые известия о поголовном налоге в Китае и Персии. Во времена первых династий фараонов взимался земельный налог в Египте. Налоги выступали необходимым звеном экономических отношений с момента возникновения государства и до разделения общества на классы.

Средства, получаемые от уплаты налогов, расходовались на укрепление городов, содержание армий, строительство кораблей, дорог, сооружение храмов, устройство праздников, раздачу материальных благ неимущим.

В развитии налогообложения можно выделить три периода, каждый из которых характеризуется теми или иными особенностями.

Первый период включает хозяйственные системы древнего мира и средних веков и отличается неразвитостью и случайным характером налогообложения.

Первоначально налоги существовали в виде бессистемных платежей, носящих преимущественно натуральную форму: барщина, участие в походах, продовольствие, фураж, снаряжение для армии и др.

По мере развития и становления товарно-денежных отношений налоги постепенно принимают денежную форму. Если прежде налоги взимались в основном на содержание армий и дворцов, возведение укреплений вокруг городов, строительство храмов и дорог, то со временем они становятся основным источником доходов для денежного содержания государства.

Одной из первых организованных налоговых систем, многие черты которой находят отражение и в современной системе налогообложения, является налоговая система Древнего Рима. На ранних этапах развития Римского государства налоговые механизмы использовались исключительно для финансирования военных действий. Граждане Рима облагались налогами в соответствии с их достатком на основании заявления о своем имущественном состоянии (прообраз декларации о доходах) и семейном положении. Сумма налога определялась специально избранными чиновниками.

В IV—III веках до н.э. развитие налоговой системы привело к возникновению как общегосударственных, так и местных (коммунальных) налогов. Однако единой налоговой системы в тот период не существовало, и налогообложение отдельных местностей определялось лояльностью местного населения к метрополии, а также успехами в военных действиях государства.

Развитие государственных институтов Рима способствовало проведению кардинальной налоговой реформы, в результате которой появился первый всеобщий денежный налог — трибут. Основным налогом государства выступил поземельный налог. Налогами облагались также недвижимость, рабы, скот и иные объекты. Кроме прямых появились и косвенные налоги, например налог с оборота при торговле рабами.

Уже в Римской империи налоги выполняли не только фискальную функцию, но и функцию регулятора тех или иных экономических отношений. Общее количество налоговых платежей в Древнем Риме составляло более 200.

В Европе XVI—XVII вв. развитые налоговые системы отсутствовали. Повсеместно налоговые платежи носили характер разовых изъятий. Сбором налогов занимались так называемые откупщики, которые выкупали установленные налоги у государства, внося сумму налога в казну полностью. Далее, заручившись государственными полномочиями, откупщик осуществлял сбор налогов с населения, учитывая и свою прибыль, которая достигала 1/4 цены откупа.

Второй период развития налогообложения (конец XVII — начало XVIII в.) характеризуется тем, что налоги становятся основным источником доходной части бюджета государства. В этот период происходит формирование первых налоговых систем, включающих прямые и косвенные налоги. Особую роль играли акцизы, взимавшиеся, как правило, у городских ворот со всех ввозимых и вывозимых товаров, а также подушный и подоходный налоги.

Одновременно с развитием государственного налогообложения начинает формироваться научная теория налогообложения, основоположником которой является шотландский экономист и философ Адам Смит (1723—1790). Он впервые сформулировал принципы налогообложения, дал определение налоговым платежам, обозначил их место в финансовой системе государства, а также определил, что налоги для плательщика являются показателем свободы, а не рабства.

Третий период развития налогообложения начал свою историю с XIX в. и отличался уменьшением количества налогов и большим значением права при их установлении и взимании. Постепенно в обществе наряду с развитием финансовой науки происходит становление научно-теоретических воззрений на природу, проблему и методику налогообложения. Во второй половине XIX в. многие государства предприняли попытки воплотить научные воззрения на практике.

Венцом финансовой науки явились налоговые реформы, проведенные после первой мировой войны и полностью основанные научными принципами налогообложения. Именно тогда была заложена основа современной налоговой системы, в которой прямые налоги заняли ведущие позиции.

В то же время необходимо признать, что человечество до сих пор не придумало идеальной налоговой системы. Финансовая наука и сегодня не может ответить однозначно на многие вопросы,

касающиеся налогообложения. Постоянные налоговые реформы в развитых странах свидетельствуют о перманентном процессе создания оптимальной и обоснованной системы налогообложения.

1.2. Развитие налогообложения в России

Финансовая система Древней Руси начала складываться в конце IX в., в период объединения древнерусских племен и земель. Основной формой налогообложения того периода выступали поборы в княжескую казну, которые именовались *данью*. Первоначально дань носила нерегулярный характер в виде контрибуции с побежденных народов. Со временем она стала выступать прямым систематическим налогом, который уплачивался деньгами, продуктами питания или изделиями. Косвенные налоги взимались в форме торговых и судебных пошлин.

Князь Олег Вещий (умер в 912 г.), объединивший вокруг Киева в результате походов земли разных народов, кроме уплаты дани, обязал покоренные племена поставлять ему воинов. Размер дани был источником постоянных внутригосударственных конфликтов.

В XIII в. после завоевания Руси Золотой Ордой иноземная дань явилась формой регулярной эксплуатации русских земель. Ее взимание началось после переписи населения, проведенной в 1257—1259 гг. монгольскими «численниками» под руководством Китая, родственника великого хана.

После свержения монголо-татарского ига налоговая система была реформирована Иваном III, который ввел первые прямые и косвенные налоги. Основным прямым налогом выступал подушный налог. Особое значение стали приобретать целевые налоговые сборы, которые способствовали процессу становления Московского государства. Ведущее место в налоговой системе занимали акцизы и пошлины. В период царствования Ивана III были заложены основы налоговой отчетности. К этому времени относится и введение первой налоговой декларации — сошного письма. Площадь земельных участков переводилась в условные податные единицы «сохи», на основе которых взимались прямые налоги.

Несмотря на политическое объединение русских земель, финансовая система в России в XV—XVII вв. была чрезвычайно сложна и запутанна.

Во время царствования Алексея Михайловича (1629—1676) система налогообложения в России была упорядочена. Так, в 1655 г. был создан специальный орган — счетная палата, в компетенцию которой входил контроль за фискальной деятельностью приказов, исполнением доходной части российского бюджета.

В связи с постоянными войнами, которые вела Россия в XVII в., налоговое бремя было огромным. Введение новых прямых и косвенных налогов, а также повышение в 1646 г. в 4 раза акциза на соль привело к серьезным народным волнениям и соляным бунтам.

Эпоха реформ Петра I (1672—1725) характеризовалась постоянной нехваткой финансовых ресурсов на ведение войн и строительство новых городов и крепостей. К уже традиционным налогам добавлялись все новые и новые, вплоть до знаменитого налога на бороды. Были введены гербовый сбор, подушный сбор с извозчиков, налоги с постоянных дворов и т. д. Даже с церковных верований взимался соответствующий налог. При Петре I расцвела откупная система исполнения податных обязательств, например доходы от рыбного промысла были отданы на откуп Д.А. Меншикову.

В период правления Екатерины II (1729—1796) были созданы специальные государственные органы: экспедиция государственных доходов, экспедиция ревизий, экспедиция взыскания недоимок. Для купечества была введена гильдейская подать — процентный сбор с объявленного капитала, размер которого записывался «по совести каждого».

Основной чертой налоговой системы XVII в. можно назвать большое значение косвенных налогов по сравнению с прямыми налогами (до 42% государственных доходов).

Вплоть до середины XVIII в. в русском языке для обозначения государственных сборов использовалось слово «подать». Впервые в отечественной экономической литературе термин «налог» употребил в 1765 г. русский историк А.Я. Поленов в своей работе «О крепостном состоянии крестьян в России».

Начало XIX в. характеризуется развитием российской финансовой науки. Так, в 1810 г. Государственным советом России была утверждена программа финансовых преобразований. Создателем «плана финансов» выступил выдающийся русский экономист и государственный деятель М.М. Сперанский. Многие

принципы налогообложения и идеи организации государственных доходов и расходов по этой программе актуальны и по сей день.

Во второй половине XIX в. большое значение приобрели прямые налоги. Основным налогом выступала подушная подать, которая с 1883 г. была заменена налогом с городских строений.

Вторым по значению налогом выступал оброк — плата казенных крестьян за пользование землей. Особую роль начали играть социальные налоги: сборы за проезд по шоссейным дорогам, налог на доходы с ценных бумаг, квартирный налог, паспортный сбор, сбор за перевозку грузов по железной дороге и т. д.

В дореволюционной России основными были следующие налоги: акцизы на соль, керосин, спички, табак, сахар; таможенные пошлины; алкогольные акцизы и т. д.

Становление российской налоговой системы продолжалось до революционных событий 1917 г.

Первые советские налоги не имели большого фискального значения и носили ярко выраженный характер классовой борьбы. Например, декретом СНК от 14 августа 1918 г. был введен единовременный сбор на обеспечение семей красноармейцев; от 30 октября 1918 г. — единовременный чрезвычайный революционный налог, которым облагались городская буржуазия и кулачество.

В связи с непоследовательностью и бессистемностью проведения экономической политики к концу 1920-х гг. в СССР сложилась сложная и громоздкая система бюджетных взаимоотношений. Действовало 86 видов платежей в бюджет.

Первые налоговые преобразования относятся к эпохе нэпа и начинаются с доклада В.И. Ленина «О замене продрозверстки продовольственным налогом» в марте 1921 г. В этот период были заложены основы налоговой системы Советского государства.

В 1930—1932 гг. в СССР была проведена кардинальная налоговая реформа, в результате которой полностью упраздняялась система акцизов, а все налоговые платежи предприятий (около 60) были преобразованы в два основных платежа — налог с оборота и отчисления от прибыли. Были объединены некоторые виды налогов с населения, а значительная их часть отменена совсем. Вся прибыль предприятия, за исключением нормативных отчислений на формирование фондов, изымалась в доход государства. Таким образом, доход государства формировался

не за счет налогов, а за счет прямых изъятий валового национального продукта, производимого на основе государственной монополии.

К началу реформ 1980-х гг. более 90% государственного бюджета СССР формировалось за счет поступлений от народного хозяйства. Налоги с населения составляли 7—8% всех поступлений бюджета.

14 июля 1990 г. был принят Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций», явившийся первым унифицированным нормативным актом, регулирующим налоговые правоотношения в стране.

Августовские события 1991 г. ускорили процесс распада СССР и становление Российского государства. В этот период была осуществлена широкомасштабная комплексная реформа, подготовлены и приняты основополагающие налоговые законы: «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», «О налоге на прибыль предприятий и организаций», «О налоге на добавленную стоимость», «О подоходном налоге с физических лиц», «О государственной налоговой службе РСФСР», который затем был переименован в Закон РФ «О налоговых органах Российской Федерации».

С введением части первой Налогового кодекса РФ (НК РФ) с 1 января 1999 г. был сделан значительный шаг к стабилизации налоговой системы, положено начало упорядочению отношений между налогоплательщиком и государством в лице налоговых органов. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» утратил силу, за исключением ст. 19, 20 и 21, определяющих перечень налогов и сборов, взимаемых в РФ. С введением части второй НК РФ утратили силу и вышеназванные статьи.

С 1 января 2001 г. введена в действие часть вторая НК РФ: гл. 21 «НДС», гл. 22 «Акцизы», гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» и гл. 24 «Единый социальный налог».

С 1 января 2002 г. были введены в действие гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций», гл. 26 «Налог на добычу полезных ископаемых», гл. 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей», гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения», гл. 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности», гл. 27 «Налог с продаж», гл. 28

«Транспортный налог», гл. 29 «Налог на игорный бизнес», гл. 30 «Налог на имущество организаций», гл. 31 «Земельный налог». И процесс этот продолжается.

1.3. История налоговой политики в Дагестане

Описанная Паркинсоном начальная форма налогообложения относится и к Дагестану. При отсутствии какой-либо государственности и присущего ей аппарата управления, единой финансово-кредитной системы в каждом ханстве и сельских общинах Дагестана налоги взимались несистематически. При родовом обществе все были равны, одинаково пользовались землей. Сословий в древнем Дагестане не было. Они появились вместе с установлением в VIII в. на территории Дагестана единой власти шамхала и ханов. Первым образовалось сословие беков, обязанное согласно обычаю давать родственникам или любимцам в управление деревни с правом получения в свою пользу доходов, причитающихся ханам. Интерес беков к деревням исчерпывался взиманием налогов, а к хану — оказанием помощи в военное время. Позднее, с возникновением ряда государственных образований, стали формироваться налоговые системы, имевшие в основном натуральную форму обложения¹.

Из истории известно, что одним из таких крупных образований на территории современного Дагестана в XIV—XV вв. было Аварское нучальство. Для содержания его аппарата была организована своеобразная система налогообложения, отвечающая уровню развития товарно-денежных отношений, материального производства. Так, например, владелец стада овец должен был платить по одному барану со стада в сто голов, а с каждых ста домов брали по одному быку. Кроме натурального обложения существовала и денежная его форма: каждый дом в нучальстве облагался ежегодным налогом в размере трех серебряных дирхемов.

В XVIII в. некоторые земли юга Дагестана управлялись ставленником Ирана — султаном. Он взимал с подданных крестьян 1/10 часть пшеницы, ячменя и риса, 1/5 часть шелка. За каждого быка хозяин платил по полтине².

¹ См.: Сомоев Р.Г. Местные бюджеты Дагестана. — Ростов-на-Дону: РГЭА, 1995. — С. 31.

² См.: Магомедов Р.М. История Дагестана с древнейших времен до конца XIX в. — Махачкала: Дагучпедгиз. — С. 279.

В Аварском ханстве подати назывались «магала». В Тарковском шамхальстве подати и повинности выступали в следующих формах: кентясака (взимался со стада овец), бил ха (барщина), сабу (оброк), арба — агача (подводная повинность), кувча (сбор мякины для скота), денежная рента, торговая пошлина за провоз товара через владения шамхала.

С вхождением в начале XIX в. ряда территорий Дагестана в состав России их жители были обложены податями в пользу последней. Так, население Кюринского ханства платило 3 тыс. руб. деньгами, а также отдавало в казну 3 тыс. четвертей пшеницы. После захвата села Акуша царскими войсками в 1819 г. его жители были обложены данью в размере 2 тыс. баранов в год. Гимринцы платили по 6 руб. штрафа за то, что они воевали за свою свободу.

Россия проводила единую налоговую (податную) политику на территории Дагестана с учетом местных реалий, обычаев и традиций. Принципы налогообложения приобрели более совершенный, цивилизованный характер. Все это заложило основу становления государственных финансов в Дагестане.

В период Кавказской войны в первой половине XIX в. в Дагестане проводилась финансовая политика, нацеленная на концентрацию денежных средств в единых руках в целях более эффективного их использования на военные нужды. Именно этим, в частности, объясняется тот факт, что в 40-е гг. XIX в. имам Шамиль отобрал земли у некоторых общин и феодальных владельцев и обратил их в собственность казны, куда и шел доход от этих земель. Казна имамата была впервые утверждена Шамилем в 1835 г. Она называлась «байтулмал» и пополнялась за счет сбора с движимого имущества, податей с горных пастбищ, пятой части военной добычи, имущества казенных изменников и других доходов. Расходовались средства в основном на содержание аппарата имамата и армии. «Жители имамата обязаны были содержать войско, насчитывающее до 30 тыс. человек конницы и пехоты, кроме того, платить налоги в казну имамата и его наибов»¹.

В 60 — 70-е гг. XIX в. в Дагестане существовали следующие виды податей:

- 1) подомная подать от 1 до 5 руб. с одного дома (хозяйства);

¹ Сомоев Р.Г. Местные бюджеты Дагестана. — С. 32.

- 2) земский сбор (1 руб. 7 коп. в год);
- 3) сбор с пастбищ (в зависимости от места и площади);
- 4) чапарская повинность (поставка лошадей и конной стражи для охранных целей);
- 5) арбная повинность (поставка арб, повод для армейских целей);
- 6) милицейская повинность (натурой или деньгами в размере 2 руб. в год).

Кроме казенных и земских повинностей население области отправляло и общественные повинности (содержание и ремонт дорог, мостов, мечетей и т. п.)¹.

Царское правительство старалось проводить умеренную налоговую политику в областях. Налоговая система в области постоянно совершенствовалась, вводились новые элементы в механизме налогообложения. В 1887 г. в Дагестанской области были введены следующие виды налогов: поземельный налог с землевладельцев (в России он взимался с 1875 г.), временный военный налог с мусульманского народа взамен отбывания воинской повинности и 20%-ный сбор с фабрично-заводских помещений, в том числе с мельниц, стоимость которых превышала 50 руб., в 1890 г. — с торговых помещений, находившихся вне городов².

Введение новых налогов позволило унифицировать налоговые системы Дагестана и России, расширило доходную базу казны. Кроме централизованных налогов и сборов существовало большое разнообразие местных и территориальных налогов. Например, в 1887 г. был введен «сбор с извозного промысла» в размере не более 4 руб. в год с каждой лошади или быка, если они использовались как гужевой транспорт в черте города. Сбор за отвод места под склад товаров на берегу Каспийского моря в г. Порт-Петровске.

Отдельные виды товаров облагались акцизным сбором. С 1873 г. на Дагестанскую область был распространен Российский устав об акцизе с табака, соли, а также со спиртных напитков, или так называемый «питейный сбор».

Важным шагом в деле совершенствования налоговой системы послужил Манифест от 12 июня 1900 г., в котором было провозглашено: «1) отменить с 1 января 1901 г. взимаемую на

¹ См.: Гаджиев А.М. Налоговая политика царизма в Дагестане в 60-е — 70-е гг. XIX в. — Махачкала: ДНЦ РАН, 1993. — С. 29.

² См.: Сомоев Р.Г. Местные бюджеты Дагестана. — С. 35.

Кавказе подомную, а также разного рода поземельные подати и взамен их установить государственную оброчную подать и поземельный налог, и 2) привлечь к расходам на земские повинности наряду с землями сельских обществ земли частных лиц, к составу этих обществ принадлежащих, равно как и владения высших сословий. Меры эти имеют целью распределить равномерно бремя поземельных платежей, ввести в податное обложение края необходимую справедливость». Таким образом, этим актом в Дагестане вводятся два вида налогов вместо подомных сборов: государственная оброчная подать со всех казенных земель, состоящих в постоянном пользовании крестьян, и государственный поземельный налог со всех прочих земель, кроме состоящих в непосредственном распоряжении казны. Кроме того, был заложен фундамент декларативного налогообложения и долгосрочного планирования доходов.

Как уже отмечалось выше, кроме денежной формы налогообложения населения Дагестана широко применялись натуральные повинности: а) дорожная (дорожные работы); б) подводная (выставление подвод, лошадей и ослов для проходящих войск и этапов); в) квартирная (в городах население выделяло квартиры для размещения войск); г) воинская (мусульманское население Дагестана было временно освобождено от несения воинской службы натурой, взамен чего оно платило налог в денежной форме).

Натуральная форма налогообложения сохранила свое значение и в первые годы установления Советской власти в Дагестане. Например, в 1921 г. в республике был установлен продовольственный налог. В это время основной доходной базой бюджета были патентный, гербовый, общегражданские сборы, подворный, трудгужналог, а также различные другие налоги и сборы - это сельскохозяйственный налог, подоходный налог, промышленный налог, налог на сверхприбыль, водный сбор, культурный сбор и местные налоги¹.

В 1942 г. Указом Президиума Верховного Совета СССР «О местных налогах и сборах» были установлены: 1) налог со строений; 2) земельная рента; 3) сбор с владельцев транспортных средств; 4) сбор с владельцев скота; 5) разовый сбор на колхозных рынках. С выходом данного Указа местные Советы Даге-

¹ См.: Канев Р.А. Роль бюджета Дагестана в развитии экономики и культуры республики. – М., 1974. – С. 16, 19.

стана не принимали ежегодных решений по местным налогам, так как не было в этом необходимости. Дальнейшее становление и развитие системы налогообложения в Дагестане вплоть до 1992 г. происходили в рамках законодательной и экономической политики, проводимой в СССР и РСФСР.

1.4. Философия налога и методология налогообложения

Человеческое сообщество неоднородно в силу естественно-физиологических причин. Это побуждает его объединять свои усилия и богатства для противостояния силам природы, внешним врагам, для совместного градостроения, содержания нетрудоспособных и обеспечения многих общественных нужд. Потребность объединять такие усилия объясняет первопричину существования налога как такового.

Налог — это элемент общественного бытия. Первые упоминания о налогах мы находим в философских трактатах античных мыслителей. Они трактовали налог как общественно необходимое и полезное явление, несмотря на то что известные им налоговые формы были варварскими: военные трофеи, использование труда рабов и т. д. По мере общественного развития налоговые формы постепенно менялись, приближаясь к их современному содержанию. Неизменным оставался глубинный смысл понятия «налог».

На основе философского осмысления налогообложения как одного из процессов жизнеобеспечения общества получила развитие особая сфера экономической науки — наука о налогообложении. Ее системное оформление ученые относят к эпохе расцвета теорий классической политической экономии, повсеместного распространения товарно-денежных отношений и укрепления основ государственности во многих странах. С этого времени экономисты рассматривают налог в качестве неотъемлемого элемента расширенного воспроизводства и фактора роста экономического потенциала.

Методология налогообложения является наименее исследованной в России областью налоговых правоотношений. Усилия ученых и законодателей направлены на решение прикладных налоговых проблем, хотя без исследования методологии налогообложения успех налоговых реформ невозможен. Разработка

методологических проблем налогообложения — это систематизация исторического опыта применения различных налоговых форм, совершенствование различных налоговых теорий, создание на этой основе всесторонне оптимизированной концептуально-правовой структуры налоговых правоотношений.

Методология налогообложения — теоретическое и концептуально-правовое обоснование сущности понятия «налог». Другими словами, это одновременное исследование налога в качестве конкретной формы правовых взаимоотношений налогоплательщика с государством и в качестве объективной экономической категории. Исходную основу методологических исследований налоговых проблем определяют совокупные положения экономических законов и законов о государстве и праве.

Органичным элементом методологии налогообложения является сфера методического обеспечения. Методические основы налогообложения — это выбор налоговых форм и наполнение их конкретным содержанием (принятие организационно-правового порядка исчисления и уплаты налогов), установление прав и обязанностей сторон налоговых правоотношений. Создание методик налогообложения, адекватно отражающих состояние экономики и политики, является логическим завершением методологических исследований налоговых проблем в рамках каждого этапа налогового реформирования. Процесс совершенствования налоговых правоотношений бесконечен.

Налог — это философская и экономическая категория, и одновременно конкретная форма правовых взаимоотношений, закрепляемых в законодательном порядке при наполнении казны государства (бюджета). Анализ сущности налога как экономической категории основывается на исследовании закономерностей расширенного воспроизводства и его отдельных фаз, особенно распределения и перераспределения денежной формы стоимости. Каждую экономическую категорию на поверхности экономической действительности представляют те или иные формы. Налог как конкретная форма принудительного изъятия части совокупного дохода общества в казну государства отражает все достоинства и недостатки конкретного экономического пространства и конкретной системы государственного устройства.

Любая национальная налоговая система функционирует на объективной методологической базе — комплексе теоретических и научно-практических положений о налоговой базе. Ис-

следование этой области порождает налоговые концепции, различающиеся подходами к очерчиванию границ и участников налоговых правоотношений. Известны концепции ресурсного имущественного обложения, обложения конечных стоимостных результатов, дохода, преимущественного обложения сделок купли-продажи, рентного налогообложения и т. д. Общество в зависимости от уровня своего экономического благополучия и степени политической зрелости принимает в законодательном порядке ту или иную концепцию. Это процесс формулирования принципов построения национальной налоговой системы и утверждения ее методических и организационно-правовых основ, задач и конечных целей. Методология налогообложения и его методические основы составляют конструкцию налогового механизма и его элементов: планирования, регулирования и контроля.

1.5. Налоговые теории

Теоретическое обоснование налогообложения не имеет глубоких исторических корней. До XVIII в. все представления о налогах носили случайный и бессистемный характер. Основные направления теории налогов складывались под воздействием экономического развития общества. Данное обстоятельство потребовало от финансовой науки теоретического обоснования налогообложения.

Под налоговыми теориями следует понимать ту или иную систему научных знаний о сути и природе налогов, их месте, роли и значении в экономической и социально-политической жизни общества. Иными словами, налоговые теории представляют собой различные модели построения налоговых систем государства.

В более широком смысле налоговые теории представляют собой любые научно обобщенные разработки (общие теории налогов), в том числе и по отдельным вопросам налогообложения (частные теории налогов). К частным налоговым теориям относятся учения о соотношении различных видов налогов, количестве налогов, их качественном составе, налоговой ставке и т.д. Примером частной теории является теория о едином налоге. Таким образом, если направления общей теории налогов определяют назначение налогообложения в целом, то ча-

стные теории обосновывают, какие виды налогов необходимо установить, каким должен быть их качественный состав и т.д.

Одной из самых первых общих налоговых теорий является *теория обмена*, которая основывается на возмездном характере налогообложения. Суть теории заключается в том, что через налог граждане покупают у государства услуги по поддержанию порядка, охране от нападения извне и т.д. Данная теория была применима только в условиях средних веков, когда за пошлины и сборы покупалась военная и юридическая защита.

В первой половине XIX в. была сформулирована теория налога как *теория наслаждения*, согласно которой налоги есть цена, уплачиваемая гражданином за получаемые им от общества наслаждения. С помощью налогов гражданин покупает наслаждение от общественного порядка, правосудия, обеспечения защиты личности и собственности и т. д.

В этот же период складывается *теория налога как страховой премии*. Представители этой теории рассматривали налоги как страховой платеж, который уплачивался подданными государству на случай наступления какого-либо риска. Налогоплательщики страхуют себя и свою собственность от войны, пожара, кражи и т.д. Однако налоги уплачиваются не для получения суммы возмещения при наступлении страхового случая, а чтобы профинансировать затраты правительства по обеспечению правопорядка, обороны и т.д.

Классическая теория налогов, выдвинутая английскими экономистами А. Смитом и Д. Рикардо в конце XVIII в., имеет более высокий теоретический уровень. Сторонники этой теории рассматривали налоги как один из видов государственных доходов, которые должны покрывать затраты по содержанию правительства. При этом какая-либо иная роль (регулирование экономики, плата за услуги и т. д.) налогам не отводилась.

А. Смит считал, что в условиях рынка доля прямых доходов государства (от государственной собственности) существенно уменьшается и основным источником покрытия расходов должны стать поступления от налогов; что касается затрат по финансированию иных расходов (строительство и содержание дорог, содержание судебных и других учреждений), то они должны покрываться за счет пошлин и сборов, уплачиваемых заинтересованными лицами. При этом считалось, что, поскольку налоги носят безвозмездный характер, пошлины и сборы не должны рассматриваться в качестве налогов.

Представляется очевидным, что классическая теория сегодня абсолютно несостоятельна. Взыскание налогов уменьшает покупательную способность населения и снижает инвестиционные возможности предпринимателей, косвенные налоги повышают цены товаров и воздействуют на потребление, а это само по себе влияет на многие экономические процессы в обществе.

Противоположностью классицизма явилась *кейнсианская теория*, основанная на разработках английского экономиста Дж. М. Кейнса (1883–1946). Согласно этой теории налоги являются главным рычагом регулирования экономики и способствуют ее успешному развитию. По мнению Дж. М. Кейнса, экономический рост зависит от денежных сбережений только в условиях полной занятости, чего практически невозможно достичь. В этих условиях большие сбережения мешают экономическому росту, поскольку они не вкладываются в производство. Поэтому, по мнению Дж. М. Кейнса, излишние сбережения следует изымать с помощью налогов.

Налоговая теория монетаризма, выдвинутая в 1950 г. профессором Чикагского университета М. Фридманом, основана на количественной теории денег. По мнению ее автора, регулирование экономики можно осуществлять через денежное обращение, которое зависит от количества денег и банковских процентных ставок. Налоги наряду с другими механизмами воздействуют на денежное обращение. В частности, через налоги изымается излишнее количество денег. По теории монетаризма и кейнсианской теории налоги уменьшают неблагоприятные факторы развития экономики. Согласно теории монетаризма этим фактором являются излишние деньги, а по кейнсианской — излишние сбережения.

Теория экономики предложения в большей степени, чем кейнсианская теория, рассматривает налоги в качестве одного из факторов экономического развития и регулирования.

По данной теории высокое налогообложение отрицательно влияет на предпринимательскую и инвестиционную деятельность, что в конечном счете приводит к уменьшению налоговых платежей. Предлагается снизить ставки налогообложения и предоставить налогоплательщикам всевозможные льготы. Снижение налогового бремени, по мнению авторов данной теории, приведет к бурному экономическому росту.

Среди частных теорий одной из наиболее ранних является *теория соотношения прямого и косвенного обложения*. В ранние периоды установление косвенного или прямого налогообложения зависело от политического развития общества. Были сторонники как идеи приоритета косвенного налогообложения, так и приоритета прямого налогообложения.

В конце XIX в. экономисты, спорившие по этому вопросу, пришли к выводу о необходимости поддержания баланса между прямыми и косвенными налогами, считая, что прямое налогообложение предназначено для уравнивательных целей, а косвенное – для эффективной мобилизации финансов государства.

Теория единого налога была популярна в разные времена. В качестве единого объекта налогообложения различными теоретиками предлагались земля, недвижимость, доходы, расходы, капитал и другие объекты.

Признавая положительные моменты единого налога (простота исчисления и сбора), надо сказать, что каким бы ни был объект налогообложения, данная теория не может быть прогрессивной, ибо она достаточно утопична и практически неприменима.

Согласно *теории пропорционального налогообложения* налоговые ставки должны быть установлены в едином проценте к доходу налогоплательщика независимо от его величины. Данная теория находит поддержку среди имущих классов.

В соответствии с *теорией прогрессивного налогообложения* налоговые ставки увеличиваются по мере роста дохода плательщика налогов.

Суть *теории переложения налогов* заключается в том, что распределение налогового бремени возможно только в процессе обмена, результатом которого является формирование цены. Именно через обменные и распределительные процессы плательщик налога способен переложить налоговое бремя на иное лицо – носителя налога, который и будет нести всю тяжесть налогообложения.

Проблема переложения налогов окончательно не решена до сих пор. По мнению современных американских экономистов, налоги не всегда исходят из тех источников, которые подлежат налогообложению. По мнению других западных экономистов, от 30 до 50% налогов, уплачиваемых капиталистами, перекладываются ими на потребителей.

Особенно актуальна проблема переложения в настоящее время в России, поскольку в структуре розничных цен на товары народного потребления доля всех налогов, сборов и страховых взносов составляет более 30%. Эта теория развивается такими российскими учеными, как В. Пансков и В. Штундюков.

Распределение налогов и их переложение – вопрос экономический и социально-политический. Глубокий анализ данных процессов позволяет определить, кто и в каких размерах несет всю тяжесть налогового бремени. Порождает эту проблему несовпадение адресата налога, определяемого в законодательстве, и субъекта, который фактически возмещает из своего дохода причитающуюся первоначальному адресату сумму налогового платежа. Это порождает два понятия: «субъект налогообложения» – это первоначальный адресат налога и «носитель налога» – физическое или юридическое лицо, фактически несущее налоговую нагрузку.

1.6. Налоги как инструмент государственного регулирования экономики

Проблема взаимоотношений государства и экономики является одной из центральных в обществе. Рыночный механизм сам по себе не в состоянии разрешить многие глобальные и локальные проблемы экономического развития. Мировая практика свидетельствует об объективной необходимости активного вмешательства государства в развитие экономики.

Россия, как и ряд других стран Европы и Азии, находится на стадии реформирования экономических структур. Она не имеет достаточного собственного опыта для формирования и использования рыночной системы. В этих условиях важно изучить особенности используемых моделей в странах с развитой экономикой.

На современном этапе мирового экономического развития выделяются две основные модели рыночного хозяйства, получившие распространение в экономически развитых странах.

Первая модель (американская, или либеральная) связана с режимом ограничением прямого административного регулирования развития национального хозяйства (через снижение налогов, ограничение роста государственных расходов, либерализацию кредита и т. д.), сужением социальных функций государ-

ства, а также относительно низкой долей государственной собственности. При этом важную роль во всех сферах экономики играют рыночные механизмы саморегулирования.

Главным достоинством американского типа рыночного хозяйства является относительная гибкость всего экономического механизма, нацеленного на извлечение максимальной прибыли, более высокая степень предпринимательской активности, обусловленная широким набором альтернатив выгодного приложения капитала.

В то же время данная модель рынка базируется на создании условий для достижения именно индивидуального успеха при недостаточно развитых общественных формах социальной защиты населения, что фактически вызывает резкую дифференциацию уровня жизни различных социальных групп. Последнее обстоятельство, рассматриваемое в долгосрочном аспекте, может явиться одной из предпосылок усиления общей нестабильности в обществе.

Другая модель, наиболее яркое развитие получившая в ФРГ и Японии, характеризуется активным воздействием государства на функционирование национального хозяйства, мощной системой социального обеспечения и социальной поддержки малоимущих групп населения, сравнительно высокой долей доходов государственного бюджета в валовом внутреннем продукте (ВВП), существенным удельным весом государственной собственности.

Японско-немецкая модель рыночного хозяйства обеспечивает достижение высоких конечных производственных результатов (прежде всего исключительно высокое качество выпускаемой продукции) при поддержании разумного баланса интересов, прав и обязательств («социальное партнерство») работодателей, с одной стороны, и лиц наемного труда — с другой.

Границы государственного регулирования зависят от специфики каждой страны и конкретных задач, стоящих перед государством на данном этапе развития. Направления, формы и методы государственного регулирования не остаются неизменными. С изменением в структуре общественного производства, сдвигами в его технической базе происходят развитие, обогащение, уточнение функций государства.

Реформирование экономики России с самого начала было ориентировано на либеральную модель рынка, что выразилось в отказе государства от регулирования экономических процессов,

планирования на макроуровне, либерализации хозяйственной деятельности и цен (начиная с 1992 г. цены на 90% товаров и услуг были полностью освобождены от государственного вмешательства), ускоренном проведении приватизации. Последствия данной политики привели к тяжелым финансово-экономическим последствиям. По меткому выражению Л. Абалкина, Россия войдет во все учебники начала XXI в. как яркая иллюстрация того, к чему приводит вытеснение государства из сферы экономики.

России целесообразно ориентироваться на социальную модель рыночной экономики, механизм которой обеспечивает сочетание экономической эффективности и социальной ориентации.

Мировая практика доказывает, что чем больше страна отстает в своем экономическом развитии, тем больше хозяйственные функции (хотя бы временно) вынуждены брать на себя государственные органы управления. В то же время по мере становления эффективной, высокоорганизованной рыночной экономики Россия (как и Швеция, Китай, Корея) неизбежно внесет свою специфику в механизм участия государства в экономических и социальных процессах общественного развития.

Государственное регулирование экономики осуществляется посредством методов прямого (инвестиции, дотации, субвенции или субсидии, трансферты, цены) и косвенного (промышленная, денежно-кредитная, страховая, амортизационная и налоговая политика) воздействия.

Наиболее действенным и эффективным рычагом государственного регулирования следует считать налоговый механизм. От успешного функционирования налоговой системы во многом зависит результативность принимаемых экономических решений. Почти все методы воздействия государства на развитие экономики прямо или косвенно включают и *налоговое регулирование*. Устанавливая налоги, субъекты и объекты налогообложения, налоговые базы, ставки налогов, льготы и санкции, изменяя условия налогообложения, государство стимулирует предпринимательскую деятельность в одних направлениях и сдерживает ее в других исходя из общенациональных интересов. От успешного функционирования налоговой системы во многом зависит результативность принимаемых экономических решений.

Возможности использования налогов в качестве инструмента регулирования вытекают из самой их природы, сущности и функций. Практическое содержание налогового регулирования предопределено именно регулирующей функцией налога.

Налоговое регулирование охватывает не только отдельные отрасли, но и экономику в целом. Налоги играют решающую роль в процессе перераспределения ВВП и национального дохода страны, воздействуют на капитал на всех стадиях его кругооборота.

Налоговое регулирование призвано активно влиять на структуру общественного воспроизводства. С помощью налогового механизма государство может создавать необходимые условия для ускоренного привлечения капитала в наиболее перспективные отрасли, а также в малорентабельные, но жизненно необходимые сферы производства и услуг.

Налоговый механизм применяется для снятия социальной напряженности, выравнивания уровня доходов налогоплательщиков, обеспечения политической стабильности и создания условий, благоприятных для экономического роста.

В процессе регулирования территориального развития налоги могут играть роль стимулов и антистимулов размещения производства. Например, различные налоговые льготы в развивающихся районах стимулируют привлечение средств, а для снижения концентрации производства в крупных городах можно применять повышенные ставки налогов или другие механизмы налогового регулирования.

На основе вышесказанного можно сделать вывод, что под *налоговым регулированием* следует понимать систему мер направляющего, стимулирующего, сдерживающего и иного характера, осуществляемых государственными и местными органами власти путем внесения оперативных изменений в налоговую систему и налоговый механизм с целью приспособления и развития существующей социально-экономической системы к изменяющимся условиям.

Использование методов налогового регулирования сопряжено с рядом противоречий, вытекающих из фискальной сути налога. Поэтому максимальная реализация потенциальных способностей налога регулировать экономику с последующим стимулирующим эффектом — задача крайне сложная.

1.7. Налоги как составляющая часть бюджета

Сущность налогообложения заключается в прямом изъятии государством определенной части валового общественного продукта в свою пользу для формирования бюджета, т.е. централизованных финансовых ресурсов государства. По мнению К. Маркса, в налогах воплощено экономически выраженное существование государства.

Налоги и займы — два определяющих источника существования любой страны. От их соотношения в значительной степени зависят ее платежеспособность и положение в мировом сообществе. При недостаточности налоговых доходов прибегают к прямым кредитам иностранных государств, размещению ценных бумаг среди населения страны (внутренние заимствования) и выпуску специальных бумаг для зарубежных инвесторов (внешние заимствования).

В 1998 г. доходы государственного бюджета Российской Федерации складывались следующим образом: внешние заимствования — 5,3%; внутренние заимствования — 21,2; неналоговые доходы — 5,7; налоговые поступления — 67,8%.

Следовательно, *налоги — важнейшая форма аккумуляции бюджетом денежных средств*. Без налогов нет бюджета; поддержание эластичности налоговой системы — неперемненное условие сбалансированности государственной казны.

В различных странах основную часть доходов бюджета составляют именно налоги: в США они формируют 90% бюджета, в Германии — 80, в Японии — 75%. В России доля налогов примерно соответствует мировым показателям: в 2000 г. она составляла более 80%, в 2001 г. — около 70; в 2003 г. — около 92; в 2004 г. — около 92% (табл. 1.1).

К неналоговым источникам доходов российского бюджета можно отнести:

- поступления от реализации государственных запасов;
- доходы от внешнеэкономической деятельности;
- средства от продажи государственной собственности;
- доходы от федеральной собственности.

Состояние бюджета влияет на развитие налогообложения. Связь налогов и бюджета имеет двухсторонний и неразрывный характер. Налоги как основной элемент доходов бюджета обеспечивают финансирование всей структуры его расходных статей.

Таблица 1.1

Состав и структура бюджетных доходов

	2003 г.						2004 г.					
	консолидированный бюджет РФ		федеральный бюджет РФ		консолидированные бюджеты субъектов РФ		консолидированный бюджет РФ		федеральный бюджет РФ		консолидированные бюджеты субъектов РФ	
	млрд руб	%	млрд руб	%	млрд руб	%	млрд руб	%	млрд руб	%	млрд руб	%
Доходов – всего	4138,7		2585,2		1553,5		5427,3		3425,4		2001,9	
Налоговые доходы	3735,3	90,25	2394,2	92,61	1341,1	86,33	4936,2	90,95	3154,3	92,09	1781,9	89,01
В том числе:												
налог на прибыль организаций	526,5	12,72	170,09	6,61	355,6	22,89	867,6	15,99	205,7	6,01	661,9	33,06
НДС	882,1	21,31	882,1	34,12			1069,7	19,71	1069,7	31,23	0	0,00
налог на доходы физических лиц	455,7	11,01			455,7	29,33	574,5	10,59	0	0,00	574,5	28,70
акцизы	347,8	8,40	252,5	9,77	95,3	6,13	244,3	4,50	117,2	3,42	127,1	6,35
налог на имущество	137,8	3,33	1,77	0,07	136,1	8,76	146,8	2,70	0,1	0,00	146,7	7,33
налог на совокупный доход	30,3	0,73	10,1	0,39	20,2	1,30			0,2	0,01	50,5	2,52
платежи за природные ресурсы	395,8	9,56	249,5	9,65	146,3	9,42	579,5	10,68	434,3	12,68	145,2	7,25
прочие налоговые доходы	959,3	23,18	827,4	32,01	131,9	8,49	1453,8	26,79	1327,1	38,74	76,0	3,80
Неналоговые доходы	333,4	8,06	176,7	6,84	156,7	10,09	421,4	7,76	222	6,48	199,4	9,96

Источники: Регионы России. Основные характеристики субъектов Российской Федерации. 2005: Стат. сб. / Росстат. – М., 2006; Регионы России. Основные социально-экономические показатели городов. 2005: Стат. сб. / Росстат. – М., 2006.

В бюджетном процессе приоритет сохраняется за расходами, величина которых предопределяет доходную часть. Главный недостаток бюджетного балансирования — обособленное формирование доходной и расходной частей бюджета без необходимого экономического обоснования (постатейного соотношения) между отдельными расходами и возможностями обеспечения под них соответствующего объема доходов.

Роль налогов в формировании доходов государственного бюджета определяется показателями удельных весов:

- налоговых поступлений в общей сумме доходов бюджета;
- отдельной группы налогов (например, прямых или косвенных) в общей сумме доходов бюджета;
- конкретного налога (например, налога на прибыль организаций) в общей сумме доходов бюджета;
- отдельной группы налогов в общей сумме налоговых поступлений;
- конкретного налога в общей сумме налоговых поступлений.

Эти показатели с разной степенью детализации характеризуют значимость налогов в формировании доходов государственного бюджета в целом и налоговых поступлений в частности.

Место и роль налогов в финансовой системе государства определяют также и другие показатели — степень собираемости налогов, степень покрытия налогом финансовых потребностей сферы своего назначения, размер убытка или дохода от действия той или иной налоговой льготы.

Поддержание баланса доходов и расходов государства неразрывно связано с проводимой в стране налоговой политикой, а в ее рамках — с рациональным соотношением между функциями налогов.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. *Каковы предпосылки возникновения налогов?*
2. *Какие этапы развития вы знаете в практике и теории налогообложения?*
3. *Каковы особенности развития налогообложения в различных общественно-экономических формациях?*

4. *Как происходила эволюция налогообложения в России?*
5. *Каковы были налоговые отношения в России постсоветского периода?*
6. *Какие категории проявляются одновременно в налоге?*
7. *Как характеризуется налог в философских трактатах античных мыслителей?*
8. *Каковы основные черты классической теории налогообложения?*
9. *В чем отличие кейнсианской теории налогообложения от классической теории налогообложения?*
10. *Что является основой неоклассической теории налогообложения?*
11. *Охарактеризуйте современное состояние теории налогообложения.*
12. *Какой функцией налога предопределено практическое содержание налогового регулирования и в чем оно заключается?*
13. *Каково место налогов при формировании финансовой системы государства?*
14. *Какими показателями определяется роль налогов в доходах бюджетов?*
15. *Каков уровень налоговых изъятий в России по сравнению с другими странами?*

Глава 2

НАЛОГ КАК ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ КАТЕГОРИЯ

2.1. Сущность, понятие и определение налога

С появлением на земле первых государственных образований возникла необходимость в формировании материальных и финансовых источников их содержания и развития. Для этого использовались самые разные формы извлечения средств: обложение собственного и покоренного народов непосильной данью (экономическое закабаление); контрибуции; домены; регалии и т. д. Самым надежным и постоянным источником пополнения казны, за счет которого и содержалось само государство, стоящее на страже защиты интересов общества, являлась дань, размер которой в разные времена и в разных местах устанавливался в зависимости от политической и социально-экономической ситуации, складывающейся в обществе. Дань стала одной из первых форм налога.

Вся дальнейшая история налогообложения показывает, что налоги являются важнейшим и постоянным источником финансового и материального обеспечения государства.

Став выразителем интересов общества, государство формирует экономическую, социальную, экологическую, демографическую и другие направления внешней и внутренней политики, которые в условиях гражданского общества превращаются в направления его деятельности и соответственно функциональные обязанности. Для осуществления своих функций государство должно обладать правом собственности на часть валового внутреннего продукта (ВВП), создаваемого в обществе за определенный период. В современных условиях это право закреплено в конституциях многих стран. На основе этого разрабатываются и принимаются законы по конкретным видам налогов, где излагаются формы и методы исчисления, а также уплаты плательщиками налогов, сборов и других платежей в бюджет и внебюджетные фонды государства.

Изыятие государством в пользу общества определенной части стоимости ВВП в виде обязательного взноса составляет сущ-

ность налога. Проявляется она в отношениях, складывающихся у государства с налогоплательщиками, которые характеризуются как денежные отношения, возникающие по поводу уплаты налогов, сборов и других платежей в бюджет и во внебюджетные фонды.

Юридические и физические лица, являющиеся участниками процесса производства ВВП, в соответствии со ст. 57 Конституции РФ определены в качестве плательщиков налогов и сборов.

«В налогах воплощено экономически выраженное существование государства», — подчеркивал К. Маркс. Объективность такой взаимосвязи (взаимной зависимости государства и налогов) доказывается и тем, что по мере развития общества и государства произошли изменения и в самом налогообложении. В эпоху становления и развития капиталистических отношений значение налогов стало усиливаться, поскольку государству нужны были дополнительные средства для содержания армии и флота, обеспечивающих завоевание новых территорий, рынков сырья и сбыт готовой продукции.

С изменением роли и значения налогов в экономической системе общества произошла эволюция во взглядах и на саму природу налога. В XVIII в. преобладало мнение о том, что налог — это плата (цена) за оказываемые государством услуги своим гражданам. В XIX в. налог считался пожертвованием индивидуума в интересах государства. В XX в. основной была точка зрения о том, что налог — это принудительный взнос (сбор), взимаемый государством, который идет на покрытие общегосударственных потребностей на основе изданного закона.

НК РФ (п. 1 ст. 8) определяет налог как «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».

Данное определение содержит следующие признаки налога:

- обязательность — все налогоплательщики должны уплачивать законно установленные налоги и сборы;
- индивидуальная безвозмездность — взамен уплаты налога плательщики не получают со стороны государства какие-либо блага, носящие индивидуальный характер;

- уплата в денежной форме — уплата налогов в натуральной или другой форме, отличной от денежной, осуществлена быть не может;

- цель взимания налога — финансовое обеспечение расходов, осуществляемых государством в процессе своей деятельности.

Налог — категория комплексная, которая имеет экономическое и юридическое значения. Рассматривая категорию «налог» с экономической точки зрения, выделить его из состава других государственных изъятий и установить его отличие от сборов, пошлин и платежей достаточно сложно. Поэтому при определении экономической природы налога важнейшим критерием являются его сущность, принадлежность к финансово-бюджетной системе общества. Экономическая сущность налогов характеризуется денежными отношениями, складывающимися у государства с юридическими и физическими лицами. Данные отношения объективно обусловлены и имеют специфическое общественное назначение — мобилизацию денежных средств в распоряжение государства.

Однако на практике решающее значение при определении категории «налог» приобретает именно его правовая интерпретация. Научное толкование содержания категории «налог» способствует правильному установлению норм и правил налогового законодательства страны, ограничивающих право плательщика на собственность, подлежащую отчуждению при налогообложении. Конкретными формами проявления категории «налог» являются виды налоговых платежей, устанавливаемых законодательными органами власти. С организационно-правовой стороны налог — это обязательный платеж, поступающий в бюджетный фонд в определенных законом размерах и в установленные сроки.

В настоящее время преобладает взгляд на налог как на способ реализации преимущественно фискальных интересов государства. Налог обычно рассматривают как обязательный взнос в бюджет, взимаемый в соответствии с законом. Некоторые авторы при определении налога акцентируют внимание на факте отчуждения собственности в пользу государства. Схожий подход реализован в НК РФ.

Приведенные определения затушевывают тот факт, что в основе налога лежат экономические отношения, в то время как

сами налоговые изъятия служат продуктом этих отношений. Игнорирование этого обстоятельства выводит налоги из системы экономических отношений, превращая их в самостоятельную систему прагматических продуктов. Такой подход способствует отрыву налоговой системы от экономических интересов и системы действий, связанных с их реализацией.

Заметим, что отчуждение собственности в результате налоговых отношений действительно происходит в денежной форме, однако при этом отчуждается не вещественная форма имущества и не любые денежные средства, а часть денежного дохода, полученного от реализации товаров (работ, услуг), подлежащих обложению налогом или иной собственностью, которая служит основой экономических отношений.

Исходя из вышеизложенного следует сказать, что категория «налог» представляет собой систему налоговых отношений, возникающих между налогоплательщиками, с одной стороны, и центральными, региональными или местными органами власти, с другой стороны, по поводу перераспределения части дохода собственника, обособленного от государства.

2.2. Методика разграничения налогов, сборов и других обязательных платежей

Правильная правовая интерпретация понятия «налог» должна базироваться на научном понимании его экономической сущности, ибо современная налоговая система включает, кроме непосредственно налогов, еще различные сборы, пошлины и отчисления, природа и суть которых не совпадают с экономической природой налогов, хотя с правовой точки зрения и те, и другие являются источниками финансирования мероприятий, осуществляемых государством.

Практика налогообложения многих стран показывает, что для правового определения понятия «налог» превалируют следующие подходы:

- к понятию «налог» относят сборы, пошлины и отчисления, которые служат источниками средств для финансирования государственных расходов;

- налог рассматривается как один из разновидностей фискальных платежей, взимаемых государством.

Выбор подхода к определению налога и применение его на практике, безусловно, зависят от особенностей формирования налогового законодательства той или иной страны. Критерием отличия налога от неналогового платежа в РФ предложено считать признак нормативно-отраслевого регулирования, согласно которому налоговые отношения регламентируются нормами налогового законодательства, а неналоговые обязательные платежи – нормами других отраслей права.

Такой подход к разграничению налогов и неналоговых платежей позволяет выделить следующие виды платежей и изъятий:

- налог – обязательный взнос в бюджет, который непосредственно входит в налоговую систему государства либо установлен нормативным актом налогового законодательства (налог на прибыль предприятий, НДС);

- неналоговый платеж (квазиналог) – обязательный платеж, который не входит в налоговую систему государства и установлен не налоговым, а иным законодательством (сбор за регистрацию предприятий);

- разовые изъятия – платежи, взимаемые в особом порядке, в чрезвычайных ситуациях, а также в качестве наказаний (конфискации, штрафы, реквизиции).

До введения (до 1 января 1999 г.) части первой НК РФ в законодательстве РФ отсутствовали различия между налогами, сборами, пошлинами. Бытовало следующее определение: «Под налогом (сбором, пошлиной) и другими платежами понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами». Поэтому трудно было понять не только отличие налогового платежа от неналогового платежа, но и связанные с этим обстоятельством юридические последствия для налогоплательщика.

Методика разграничения этих понятий базируется на условиях и признаках, имеющих экономическое и юридическое содержание.

Обязанность по уплате налога возникает только при наличии объекта налогообложения. При этом налог устанавливается и вводится законом, его уплата носит принудительный харак-

тер, он уплачивается на основе безвозмездности; налог является абстрактным платежом и обычно не имеет целевого назначения.

При уплате пошлины или сбора всегда присутствуют специальная цель и специальные интересы. Взимаются пошлины и сборы только с тех, кто обращается в соответствующие органы по поводу оказания нужных ему услуг. Теоретически цель взывания пошлины (сбора) – лишь покрытие издержек учреждения, в связи с деятельностью которого они уплачиваются (без убытка, но и без чистого дохода).

Современное российское налоговое законодательство устанавливает различие между налогами и сборами. Так, в п. 2 ст. 8 части первой НК РФ дается следующее определение сбора: «Под сбором понимается 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)».

С учетом вышесказанного делаем вывод о том, что налоговые платежи включают в себя налоги, сборы, пошлины, иные платежи, носящие характер компенсации за использование ресурсов.

Налоговая система РФ представлена совокупностью налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей, взимаемых в установленном порядке с плательщиков – юридических и физических лиц на территории страны. Все налоги, сборы, пошлины и другие платежи «питают» бюджетную систему РФ. Кроме того, существуют государственные внебюджетные фонды, доходная часть которых формируется за счет целевых социальных отчислений. Источником отчислений также является произведенный ВВП, за счет которого на стадии образования первичных доходов формируется соответствующая часть платежей во внебюджетные фонды в форме единого социального налога (взноса), привязанного к заработной плате (оплате труда) и включаемого в себестоимость продукции.

Всеобщим исходным источником налоговых отчислений, сборов, пошлин и других платежей независимо от объекта налогообложения является ВВП. Он образует первичные денежные доходы основных участников общественного производства и

государства как правового гаранта и организатора хозяйственной жизни в национальном масштабе: оплата труда работников; прибыль хозяйствующих субъектов и централизованный доход государства (поступления от налогов в бюджет, а также социальные отчисления – во внебюджетные фонды). Образованием первичных денежных доходов не ограничивается процесс стоимостного распределения ВВП. Он продолжается в распределении денежных доходов основных участников общественного производства в пользу государства: от работников – в форме подоходного налога (в редакции НК РФ – «налога на доходы физических лиц»), от хозяйствующих субъектов – в форме налога на прибыль и других налоговых платежей и сборов, относимых на финансовые результаты или уплачиваемых с чистой прибыли (после уплаты налога на прибыль).

2.3. Функции налогов

Являясь основной формой финансового обеспечения деятельности государства в условиях рыночного хозяйствования, налоги становятся одним из мощнейших рычагов в руках государства, посредством которого оно может осуществлять регулирование процессов и тенденций, происходящих в межбюджетных отношениях, и через систему льгот и санкций оказывать опосредованное воздействие на производителей товаров, работ и услуг.

С помощью налогов государство решает экономические, политические, социальные и другие общественные проблемы. Реализация практического назначения налогов осуществляется посредством функций налогообложения.

Функция налога – это способ выражения сущностных свойств налога. Функция показывает, как реализуется общественное назначение данной экономической категории как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов.

В экономической литературе до сих пор не установилось единого мнения о числе, содержании и реализации налоговых функций. Во-первых, разные авторы приводят различные комбинации налоговых функций, в числе которых указываются фискальная, экономическая, перераспределительная, контрольная, регулирующая, социальная, политико-экономическая, стимулиру-

рующая и другие, часть из которых не имеет под собой научного и теоретического основания, чтобы отнести их к объективным функциям налогов. Во-вторых, часто подменяются понятия «функции налогов» и «цели и задачи налоговой системы».

Между тем функции налоговой системы являются выражением ее внутренней сущности и не сводятся к «целям и задачам», которые носят конкретный, ограниченный во времени характер, и формулируются государством. Задачи налоговой системы и налоговой политики, в которой она проявляется, определяются на конкретный период развития соответствующими органами власти.

В этой связи функции, с одной стороны, и цели, и задачи, с другой – можно различать как объективное и субъективное, как результат экономических отношений и экономической политики. Отказ от признания объективности функций налога лишает процесс их реализации объективной основы, что создает иллюзию возможности решения проблем налогообложения субъективными актами введения одних налогов или отмены других. В то же время только анализ налоговых отношений, проявляющихся в их функциях, придает налоговой политике объективную обусловленность и содержательность.

Важнейшие функции налогов – фискальная (распределительная) и регулирующая. Наряду с основными в качестве самостоятельной функции налогов можно выдвинуть социальную (рис. 2.1).

Фискальная (распределительная) функция налогов. Посредством этой функции реализуется основное общественное назначение налогов – формирование финансовых ресурсов государства, необходимых для осуществления им возложенных на него обществом функций.

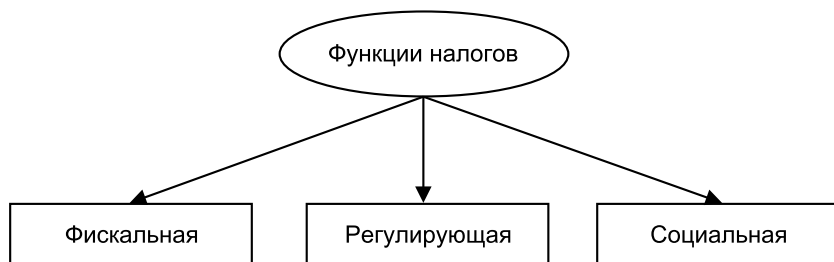


Рис. 2.1. Функции налогов

В рамках фискальной функции реализуются экономические отношения между налогоплательщиками и органами власти, обеспечивающие движение потока финансовых ресурсов от экономических агентов к государству.

До появления государств, основанных на демократических принципах, налоговые отношения носили исключительно фискальный характер. При установлении налогов не учитывались какие-либо социально справедливые формы налогообложения. С развитием демократических государств, т.е. на современном этапе развития налоговых отношений, фискальную функцию налогов дополнили элементами распределительности и социальной справедливости. В результате этого сущность налогов стала проявляться как отношения, возникающие между государством, физическими и юридическими лицами по поводу распределения денежных средств, полученных в результате их хозяйственной деятельности. На практике это происходит в виде формирования государственных доходов путем аккумулирования в бюджете и внебюджетных фондах денежных средств, необходимых для финансирования общественных потребностей. Направлениями использования этих средств являются обеспечение затрат, осуществляемых государством на социальные услуги и хозяйственные нужды, поддержка внешней политики и безопасности, административно-управленческие расходы, платежи по государственному долгу.

Регулирующая функция налогов. Данная функция призвана решать посредством налоговых механизмов те или иные задачи налоговой политики государства, а также предполагает влияние системы налогообложения на экономические процессы и тенденции, происходящие в обществе. Посредством налогового механизма (налоговых ставок, системы льгот, отсрочек уплаты налогов и форм предоставления налогового кредита и т. п.) государство может регулировать инвестиционную деятельность хозяйствующих субъектов, предпринимательскую активность физических лиц и т. д.

Регулирующая функция, таким образом, проявляется в процессе воздействия налоговых отношений на макроэкономические пропорции и поведение хозяйствующих субъектов. Эта функция реализует не только экономические отношения, выражающие иерархическую подчиненность (власть — платательщик), но и отношения экономических агентов между собой.

В случае нарушения соотношения между денежной массой, находящейся в обращении, и ценовой товарной массой, а также появления в сфере обращения средств, не подкрепленных товаром, государство может усилить роль косвенного налогообложения для изъятия этих денег. Это позволит государству осуществлять контроль за движением денег в экономике и направлять их в народное хозяйство для поднятия уровня производства, что, в свою очередь, способствует восстановлению необходимого соотношения между этими важнейшими народно-хозяйственными показателями.

С распределительной и регулирующей функциями налога тесно связана его социальная функция.

Социальная функция затрагивает проблемы справедливого налогообложения и реализуется посредством:

- использования прогрессивной шкалы налогообложения;
- применения налоговых скидок (например, с доходов граждан, направляемых на приобретение или строительство нового жилья);
- введения акцизов на предметы роскоши (например, акциз на ювелирные изделия);
- введения в структуру налоговой системы ряда отчислений, направляемых во внебюджетные государственные социальные фонды и т. п.

Поэтому граждане, получающие большие доходы, должны платить в бюджет большие суммы налогов и наоборот. По своей сути социальная функция регулирует размер налогового бремени исходя из величины доходов физического лица.

Социальная функция обеспечивает решение социальных задач, находящихся за пределами рыночного саморегулирования, посредством перераспределения национального дохода с целью поддержания социального баланса в обществе. Она базируется на сложной системе экономических отношений, включающих как вертикальные (власть — плательщик, федерация — регион — муниципалитет), так и горизонтальные связи между экономическими агентами, субъектами Федерации.

Полная реализация всех функций налогообложения обеспечивает эффективность финансово-бюджетных отношений и налоговой политики государства.

2.4. Принципы налогообложения

Реализация общественного назначения категории «налог» происходит посредством налоговой политики государства, которая разрабатывается на базе основных исходных положений теории налогообложения. Эти положения образуют систему принципов налогообложения.

Впервые научное изложение принципов налогообложения было осуществлено шотландским экономистом А.Смитом в XVIII в. В своем сочинении «Исследование о природе и причинах богатства народов» к основным принципам налогообложения он относил следующие: *всеобщность, справедливость, определенность, удобность и экономичность.*

В России проблемами теории налогообложения занимался последователь А. Смита Н.И. Тургенев (1789–1871). В своем труде «Опыт теории налогов» (1818 г.) он писал о том, что «подданные государства, каждый по возможности и соразмерно своему доходу по заранее установленным правилам (сроки платежа, способ взимания), удобным для плательщика, должны давать средства к достижению цели общества или государства».

Исследуя принципы налогообложения, названные А. Смитом, профессор Берлинского университета А. Вагнер (1835–1917) предлагал более подробную и усовершенствованную систему принципов. При этом он классифицировал их в четыре группы.

I. Финансовые принципы организации налогообложения:

1) достаточность (обеспечение покрытия расходов государства налоговыми поступлениями в данный и последующие периоды);

2) эластичность (подвижность) обложения.

II. Народно-хозяйственные принципы:

1) правильный выбор источников налогообложения;

2) выявление способов избавления от уплаты налогов (законные пути снижения налогового бремени).

III. Этические принципы, принципы справедливости:

1) всеобщность обложения (охват всех слоев населения обложением налогами);

2) равномерность обложения, прогрессивность (рост величины налога в зависимости от роста доходов плательщика).

IV. Административно-технические принципы налогообложения:

- 1) определенность обложения;
- 2) удобство уплаты налогов;
- 3) максимальное уменьшение издержек, связанных с взиманием налогов.

Принципы налогообложения, предложенные классиками экономической теории и их последователями, совершенствуются, дополняются или сокращаются в соответствии с объективными обстоятельствами, складывающимися в процессе развития экономики государства и общества. Перечень наиболее востребованных в настоящее время принципов налогообложения в налоговых системах экономически развитых стран приведен на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Принципы налогообложения

Принцип хозяйственной независимости предполагает необходимость наличия объекта налогообложения в собственности налогоплательщика.

Принцип справедливости предполагает социально-справедливые налоговые отношения в стране, т.е. сумма налогового изъ-

тия с конкретного плательщика должна быть зависима от величины доходов данного налогоплательщика.

Принцип соразмерности основан на взаимозависимости величины налоговой базы, ставки налога и налоговых доходов бюджета.

Принцип учета интересов основан на определенности налогового платежа (метод налогообложения, размер ставки и время уплаты налога) и удобстве исчисления и уплаты налога.

Принцип экономичности основан на эффективности организации работы налоговых органов, что в конечном итоге измеряется соотношением результатов работы среднесписочного налогового инспектора по стране к затратам на его содержание.

Принцип нейтральности предполагает, что налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, национальных, расовых, конфессиональных (религиозных) и иных критериев.

Принцип установления налогов законами означает, что любой налог должен быть установлен только путем принятия по данному налогу законодательного акта, принимаемого представительной (законодательной) властью страны.

Принцип отрицания обратной силы налогового закона основан на том, что вновь принятый закон, приводящий к изменению размеров налоговых платежей, не распространяется на отношения, возникшие до его принятия.

Принцип сочетания интересов государства и других субъектов налоговых отношений предполагает неравенство сторон при применении налогового законодательства. Например, он проявляется в неравноправном положении государства и плательщика налогов при взыскании недоимок и штрафов и при возврате переплаченных сумм налогов.

Принцип единства налоговой системы предполагает недопустимость установления налогов, прямо или косвенно ограничивающих свободное перемещение в пределах территории страны товаров (работ, услуг) или денежных средств. Также недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

Принцип подвижности (эластичности) заключается в том, что в целях приведения в соответствие с объективными нуждами государства налоговые обязательства могут быть оперативно изменены. Примером служат меры, принимаемые государством

против уклонения от уплаты налогов и изменения размеров таможенных пошлин исходя из необходимости оказания временной поддержки отечественным производителям и предпринимателям.

Принцип стабильности основан на том, что налоговая система должна быть эффективной, что, в свою очередь, является основанием для того чтобы эта система была мало подвергнута каким-либо изменениям и дополнениям.

Принцип исчерпывающего перечня налогов заключается в необходимости законодательного установления количества налогов, взимаемых как с юридических, так и физических лиц как для федерального, так и для местного уровня государственного управления. Исчерпывающее количество налогов может служить условием стабильности и ясности налоговой системы.

Принцип гармонизации налогообложения основан на необходимости строительства налоговой системы страны с учетом международных норм и правил налогообложения, что имеет существенное значение в условиях глобализации мировой экономики.

С 1 января 1992 г. был введен в действие Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. № 2118-1, в котором и были изложены основные принципы налогообложения в РФ, действовавшие до ввода в действие НК РФ. В целях совершенствования налоговой системы в данный закон постоянно вносились изменения и дополнения, касающиеся в том числе и принципов налогообложения. С введением в действие с 1 января 1999 г. части первой НК РФ российская налоговая система функционирует согласно принципам, максимально приближенным к принципам организации налоговых систем в странах с высоким уровнем экономического развития.

2.5. Классификация налогов

Классификация налогов – группировка законодательно установленных налогов, сборов и других платежей, обусловленная целями и задачами систематизации и сопоставлений. В основу систематизации могут быть положены методы исчисления и взимания налогов, их распределения по звеньям бюджетной системы, характер применяемых налоговых ставок, налоговых льгот и другие критерии.

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

Наиболее существенное значение для современной теории и практики налогообложения имеют следующие основные формы классификации налогов: 1) по способу взимания налогов; 2) по органу, который устанавливает налоги; 3) по целевой направленности введения налога; 4) по субъекту-налогоплательщику; 5) по уровню бюджета, в который зачисляется налоговый платеж; 6) по порядку ведения бухучета; 7) по срокам уплаты (рис. 2.3).

1. По способу взимания налоги классифицируются следующим образом:

а) прямые налоги, которые взимаются непосредственно с доходов или имущества налогоплательщика;

б) косвенные налоги, которые включаются в цену товаров, работ, услуг. Окончательным плательщиком косвенных налогов является потребитель товара (работы, услуги);

в) пошлины и сборы (например, госпошлина и т. п.).

Классификация по способу взимания налогов в экономической литературе определяется как традиционная. Несмотря на довольно сложный вариант группировки налогов одновременно по методам их взимания, характеру применяемых ставок, объектам налогообложения и налогоплательщикам, данная классификация получила широкое распространение. В ее основе лежит деление всех налогов на три класса: 1) прямые налоги; 2) косвенные налоги; 3) пошлины и сборы. Под прямыми налогами понимаются налоги на доходы и имущество, под косвенными — налоги на товары и услуги. В разряд пошлин и сборов включаются все остальные налоги, не попавшие в два первых разряда.



Рис. 2.3. Классификация налогов

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

земельный, промысловый налоги, налоги на доходы от денежных капиталов, налог на ценные бумаги. В группу прямых личных доходов включают налог на доходы физических лиц, налог на прибыль (доход) акционерных обществ (корпорационный налог), налог на прирост капитала, налог на сверхприбыль, подушный налог. К личным налогам относятся также налоги с наследуемого и даруемого имущества.

Косвенными налогами являются акцизы, государственные фискальные монополии, налоги с оборота, налог с продаж, НДС, таможенные пошлины и таможенные сборы. Понятие «акцизы» может иметь как расширенное, так и узкое толкование. В группу акцизов могут включаться все виды налогов на товары и услуги (расширенное толкование). В этом случае акцизами называют не только налоги на определенные товары и услуги, но и НДС (универсальный акциз), налог с продаж и импортные пошлины. Иногда таможенные импортные пошлины не включают в акцизы, иногда налог с продаж выделяют в особую группу. Узкое толкование термина «акцизы» предусматривает отнесение к данной группе лишь налогов, взимаемых в виде надбавок к ценам или тарифам на отдельные конкретные товары и услуги. При расширенной трактовке эту группу налогов обычно называют индивидуальными акцизами. НДС нередко рассматривают как разновидность налога с оборота и объединяют эти два налога в одну группу, противопоставляя им индивидуальные акцизы.

2. В зависимости от органа, устанавливающего налоги (по уровню управления):

а) федеральные налоги, элементы которых определяются федеральным законодательством и которые являются едиными на всей территории страны. Их устанавливает и вводит в действие высший представительный орган власти. Эти налоги могут зачисляться в бюджеты различных уровней;

б) региональные налоги устанавливаются законодательными органами субъектов Федерации и являются обязательными на территории данного субъекта;

в) местные налоги вводятся в соответствии с НК РФ и нормативно-правовыми актами органов местного самоуправления. Они вступают в действие после решения, принятого на местном уровне, и всегда являются источником дохода местных бюджетов (земельный налог, налог на рекламу).

3. По целевой направленности введения налогов:

а) общие налоги, предназначенные для формирования доходов государственного бюджета в целом (например, НДС);

б) целевые (специальные) налоги и отчисления, которые вводятся для финансирования конкретного направления государственных расходов (например, ЕСН). Для такого рода платежей часто создается специальный внебюджетный фонд.

4. По субъекту-налогоплательщику:

а) налоги, взимаемые с физических лиц (например, налог на доходы физических лиц);

б) налоги, взимаемые с юридических лиц (например, налог на прибыль организаций);

в) смежные налоги, которые уплачивают как физические, так и юридические лица (например, земельный налог).

5. По уровню бюджета, в который зачисляется налоговый платеж:

а) закрепленные налоги, которые непосредственно и целиком поступают в тот или иной бюджет (например, таможенные пошлины);

б) регулирующие налоги, которые поступают одновременно в различные бюджеты в пропорции, определенной законодательством (например, налог на прибыль организаций).

Данная форма классификации налогов, иначе именуемая как статусная классификация налогов, получила широкое распространение. Она основана на критерии многоуровневости бюджетных систем многих стран. Статусная классификация налогов и сборов применяется и в РФ. Согласно ст. 12 НК РФ система налогов и сборов в РФ подразделяется на три группы: 1) федеральные; 2) региональные; 3) местные. После принятия НК РФ в полном объеме в РФ будет установлен полный перечень налогов и сборов.

6. По характеру бухгалтерского учета налоги:

а) включаемые в себестоимость или цену продукции;

б) уплачиваемые за счет налогооблагаемой прибыли;

в) удерживаемые из доходов работника.

7. По срокам уплаты:

а) срочные налоги, которые уплачиваются к сроку, определенному нормативными актами (например, государственная пошлина);

б) периодически-календарные налоги, которые подразделяются на следующие разновидности: декадные, ежемесячные, ежеквартальные, полугодовые, годовые (например, налог на доходы физических лиц уплачивается ежемесячно, налог на прибыль уплачивается бюджетными организациями ежеквартально).

Системы налогообложения отдельных стран отличаются друг от друга. Данное обстоятельство может привести к существенным расхождениям и противоречиям при решении вопросов налогообложения между странами даже в тех случаях, когда при сопоставлениях применяется единая методология группировки налогов. Поэтому искажения, возникающие в результате использования при международных сравнениях несопоставимых налоговых классификаций, приводят не только к неверным теоретическим выводам, но и могут быть причиной крупных практических просчетов, что имеет место в международных налоговых отношениях.

В практике международных сопоставлений применяется ряд систем налоговой классификации, к которым относятся: классификация ОЭСР – организации, объединяющей 24 промышленно развитые страны; классификация Международного валютного фонда (МВФ); классификация по Системе национальных счетов (СНС); классификация по Европейской системе экономических интегрированных счетов (ЕСЭИС).

Классификация ОЭСР является наиболее подробной и в то же время самой простой. В зависимости от объекта налогообложения каждый налог имеет свой кодовый номер и отнесен к определенной группе и подгруппе. Внутри групп налоги подразделяются на периодические и непериодические, взимаемые с физических и юридических лиц, а также по другим существенным признакам.

Дробность в подразделении видов налогов и однородность объединения объектов классификации в разряды и группы позволяют не только анализировать и сопоставлять данные по отдельным налоговым группам, но и при соблюдении определенных правил проводить корректную перегруппировку данных для конкретных целей исследования.

Классификация Международного валютного фонда (МВФ) схожа с классификацией ОЭСР. Для обеих классификаций общими являются принципы формирования и названия основных групп (разделов) налогов. Однако классификация МВФ по

сравнению с классификацией ОЭСР менее подробная и имеет ряд других несущественных различий.

От классификаций ОЭСР и МВФ существенно отличается классификация по СНС и ЕСЭИС. Отличие состоит в том, что СНС использует подход, схожий с традиционной налоговой классификацией. Налоги подразделяются на прямые и косвенные, при этом в число налогов не включаются взносы на социальное страхование, а таможенные налоги, сборы и пошлины выделяются в самостоятельный раздел. Пошлины, сборы и налоги на использование отдельных видов товаров и услуг или на разрешение использовать товары или осуществлять определенные виды деятельности, объединяемые в один раздел классификациями ОЭСР и МВФ, в классификации СНС включаются в разные разделы.

ЕСЭИС выделяет следующие налоговые группы: налоги на доходы и импорт (т.е. объединяет в одну группу внутренние косвенные налоги и таможенные пошлины и сборы, что не характерно ни для одной из вышеупомянутых налоговых классификаций), налоги на капитал, регистрационные сборы и пошлины.

Различия между классификациями ОЭСР и МВФ и классификациями СНС и ЕСЭИС определяются тем, что две первые системы подчинены задачам систематизации и международного сопоставления налоговых поступлений, а две последние направлены на решение проблем бухгалтерского учета при использовании методики национальных счетов. Отличия классификации МВФ от классификации ОЭСР вытекают из специфического подхода МВФ к регистрации и сопоставлениям данных о внешней торговле и движении капитала. МВФ проводит большую детализацию в отношении налогов, пошлин и сборов в сфере международных расчетов.

Преимущество системы ОЭСР по сравнению с системами ЕСЭИС и СНС в области сравнительного анализа налоговых систем заключается в том, что первая классификация (это характерно и для системы МВФ) делает группы «прочие налоги» и «другие налоги и сборы» самыми малочисленными при том, что сгруппированные в разделы и подразделы налоговые поступления разных стран становятся вполне сопоставимыми.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. *В чем заключается сущность налога и как она проявляется?*
2. *На каком основании государство может получить часть средств хозяйствующих субъектов в виде налога?*
3. *Каковы принципиальные отличия во взглядах ученых-теоретиков на природу налога за последние три столетия?*
4. *Каковы основные признаки налога?*
5. *Раскройте значение налога как экономико-правовой категории.*
6. *С чем связана необходимость разграничения налогов, сборов, пошлин и других платежей в государственный бюджет?*
7. *Раскройте содержание методики разграничения налогов, сборов и других платежей.*
8. *Каковы функции налогов и их характеристики?*
9. *Раскройте современное содержание фискальной функции налогов.*
10. *Назовите основные инструменты налогового регулирования.*
11. *Раскройте роль налоговой системы в решении социальных задач, стоящих перед государством.*
12. *Назовите значение принципов налогообложения, названных А. Смитом.*
13. *Охарактеризуйте значение принципа равномерности налогообложения.*
14. *Дайте характеристику принципам налогообложения, получившим наибольшее распространение в мировой практике.*
15. *Дайте характеристику системе принципов, предложенных А. Вагнером.*
16. *Раскройте значение классификации налогов.*
17. *Дайте характеристику системе классификации налогов, действующей в РФ.*
18. *Дайте краткую характеристику налоговым классификациям, наиболее применяемым в международной налоговой практике.*

Глава 3

ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГА И ИХ ХАРАКТЕРИСТИКА

3.1. Структура налога

Специфика налога как форма изъятия части собственности плательщика предполагает наличие определенных требований к его установлению, исчислению и уплате, основным из которых является требование законности. В нормативно-правовом акте о каждом налоге содержится исчерпывающий набор информации, который устанавливает обязанное лицо, размер налогового обязательства, порядок и сроки его исполнения и др. в совокупности этот набор образует определенную структуру налога.

Налог – это сложная система отношений, включающая ряд взаимодействующих составляющих, каждая из которых имеет самостоятельное юридическое значение. Эти составляющие именуется *элементами налога*. Элементы налога формируют условия налогообложения и определяют содержание конкретного налогового обязательства.

Согласно ст. 3 НК РФ «при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения». Только при наличии полной совокупности элементов обязанность по уплате налога может считаться установленной.

Неполнота, нечеткость или двусмысленность закона о налоге могут привести к возможности уклонения от уплаты налога на законных основаниях или к нарушениям со стороны налоговых органов, т.е. к расширительному толкованию положений закона. Если законодатель не установил или не определил хотя бы один из элементов, то налогоплательщик получает право не уплачивать налог или уплачивать его удобным для себя способом.

Хотя структура налогов различна и количество налогов велико, элементы налогообложения имеют универсальное значение. Те элементы, без которых налоговое обязательство и порядок его исполнения не могут считаться определенными, называются *существенными элементами закона о налоге*. Налоговое законодательство на различных этапах своего развития предус-

матривало различные элементы налога, при наличии которых последний считался законно установленным.

Согласно ст. 17 НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и следующие элементы налогообложения:

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

Эти основные (обязательные) элементы налога составляют *первую группу* и всегда должны быть указаны в законодательном акте при установлении налогового обязательства. Без перечисленных выше элементов налоговое обязательство и порядок его исполнения не могут считаться определенными.

Во *вторую группу* входят факультативные элементы, которые необязательны, но могут быть определены законодательным актом по налогам. К ним относятся: порядок удержания и возврата неправильно удержанных сумм налога; ответственность за налоговые правонарушения; налоговые льготы и др.

Законодательные органы власти субъектов Федерации (местного самоуправления), устанавливая региональные или местные налоги и сборы, определяют в нормативных и правовых актах как основные, так и факультативные элементы налогообложения (ст. 12 НК РФ):

- налоговые льготы;
- налоговые ставки в пределах, установленных НК РФ;
- порядок и сроки уплаты налога;
- формы отчетности по данному региональному или местному налогу.

Отсутствие в законодательном акте о налоге факультативных элементов не является его дефектом и не освобождает налогоплательщика от обязанности по его уплате.

Третью группу составляют дополнительные элементы налогов, которые не предусмотрены в обязательном порядке для установления налога, но в какой-либо форме должны присутствовать или присутствуют при установлении налогового обязательства:

- предмет налога;
- масштаб налога;
- единица налога;
- источник налога;
- налоговый оклад;
- получатель налога.

Каждый элемент этих трех групп несет конкретную юридическую нагрузку и играет определенную роль для обеспечения возможности уплаты налога. Отсутствие хотя бы одного элемента может значительно затруднить или усложнить налоговое производство. Поэтому идеальный вариант закона о налогах должен содержать всю совокупность элементов.

Уполномоченными органами, в компетенцию которых входит принятие решения об изменении срока уплаты налога и сбора являются:

- по федеральным налогам и сборам – Федеральная налоговая служба РФ;
- по региональным и местным налогам и сборам – Управление ФНС по субъекту РФ по месту нахождения заинтересованного лица.

При обращении налогоплательщика с просьбой об изменении сроков уплаты налогов и сборов, а также с иском в форме отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита в обязательном порядке представляются следующие документы:

а) заявление налогоплательщика с просьбой о предоставлении отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита;

б) справка налогового органа по месту учета налогоплательщика об отсутствии оснований, исключающих изменение срока уплаты налогов и сборов, а также пени, определенных в пункте 1 статьи 62 Налогового кодекса Российской Федерации;

в) справка налогового органа по месту учета налогоплательщика о расчетах с бюджетами всех уровней и о предоставленных ранее отсрочках, рассрочках (в том числе в порядке реструктуризации), налоговых кредитах, инвестиционных налоговых кредитах с выделением сумм, не уплаченных на момент обращения;

г) обязательство налогоплательщика, предусматривающее на период действия отсрочки (рассрочки) соблюдение условий, на которых принимается решение об изменении срока уплаты задолженности;

д) копия устава (учредительного договора, положения) организации и внесенных в него изменений;

е) баланс и другие формы бухгалтерской отчетности, характеризующие финансовое состояние налогоплательщика за предыдущий год и истекший период того года, в котором налогоплательщик обратился по поводу изменения срока уплаты налогового обязательства;

ж) заверенную в установленном порядке копию договора-поручительства, заключенного в порядке, предусмотренном статьей 74 Налогового кодекса Российской Федерации;

з) документы, подтверждающие наличие оснований, указанных в пункте 2 статьи 64 или пункте 1 статьи 67 Налогового кодекса Российской Федерации.

3.2. Субъект налогообложения (налогоплательщик)

Субъект налогообложения (налогоплательщик) – это обязательный элемент налогообложения, характеризующий лицо, на которое в соответствии с НК РФ возложена юридическая обязанность уплачивать налоги за счет собственных средств. Налог непременно должен сокращать доходы налогоплательщика.

Согласно российскому законодательству (ст. 19 НК РФ) *субъектами налогообложения являются организации и физические лица*, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги или сборы. Например, налогоплательщиками по НДС признаются: организации, индивидуальные предприниматели и лица, осуществляющие перемещение товаров через таможенную границу РФ; по налогу на доходы физических лиц – физические лица (резиденты и нерезиденты РФ).

В ст. 19 НК РФ указано, что «филиалы и иные обособленные подразделения» российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений». К иным категориям налогоплательщиков относятся постоянные представительства иностранных юридических лиц.

Вышеназванные филиалы и другие подразделения российских организаций уплачивают налоги не как самостоятельные налогоплательщики, а в порядке исполнения соответствующих

обязанностей головной организации по месту их нахождения. Эта норма, по существу, превращает филиалы и другие обособленные подразделения в своеобразные расчетные и кассовые центры, поскольку автоматически освобождает их от каких-либо обязанностей налогоплательщика. Они не должны регистрироваться в налоговых органах, информировать налоговые органы об открытии банковских счетов, вести в установленном порядке учет доходов и расходов и других объектов налогообложения. Все эти обязанности в соответствии с НК РФ должна выполнять головная организация.

Налог может быть уплачен непосредственно самим налогоплательщиком по декларации или удержан у источника выплаты дохода. Поэтому следует отличать налогоплательщика от носителя налога. *Носитель налога* — это лицо, которое в конечном итоге несет бремя налогообложения. Именно за счет носителя налога налоговый платеж уплачивается в бюджет. Российское законодательство запрещает использование налоговых оговорок, по которым обязанность по уплате налога перекладывается на иное лицо. Например, при взимании налога на доходы физических лиц работодатель (налогоплательщик) не может включать в договоры оговорки, в соответствии с которыми он принимает на себя обязанность нести расходы, связанные с уплатой налога за своего работника (как носителя налога) — в противном случае на них налагаются соответствующие штрафные санкции.

В налоговых правоотношениях следует также отличать налогоплательщика от налогового агента и сборщика налогов и сборов.

Налоговые агенты — лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению соответствующего налога в бюджет или внебюджетный фонд.

Организации, государственные учреждения и индивидуальные предприниматели, которые при выплате заработной платы или вознаграждений по договорам гражданско-правового характера удерживают из доходов своих работников и перечисляют в бюджет или внебюджетный фонд налог на доходы физических лиц и ЕСН, являются налоговыми агентами в отношении этих налогов. В то же время они являются налогоплательщиками других налогов.

Налоговыми агентами являются также все российские организации, имеющие договорные отношения с иностранными организациями и физическими лицами, осуществляющими экономическую деятельность в РФ, если в результате таких отношений иностранные организации и физические лица имеют доход либо какой-то иной объект, подлежащий налогообложению.

Сборщики налогов и сборов — уполномоченные органы (государственные, местного самоуправления) и должностные лица, принимающие от налогоплательщиков средства в уплату налогов и сборов и перечисляющие их в бюджет. В этой роли могут выступать банки, отделения связи, местные администрации в сельской местности и некоторые другие лица.

Налогоплательщик может участвовать в налоговых отношениях через *законного представителя* (представительство по закону) или *уполномоченного представителя* (представительство по доверенности). Примером первого может служить обязанность родителей уплатить подоходный налог с доходов, полученных несовершеннолетним ребенком. Представителем по доверенности может быть юридическое или физическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в налоговых отношениях, регулируемых законодательством (например, налогоплательщик может поручить третьему лицу уплатить налог в бюджет в счет погашения долга).

Законными представителями организации являются все лица, которые согласно ст. 53 ГК РФ или учредительным документам организации уполномочены ее представлять. К ним относятся руководители, главные бухгалтеры, которые выступают от ее имени в гражданских правоотношениях. Указанным лицам не требуется специальных доверенностей, чтобы представлять организацию в налоговых правоотношениях.

С введением в действие части первой НК РФ в теории и практике налогообложения появилось новое понятие, характеризующее налоговые правоотношения, — «*взаимозависимые лица*». Взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:

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

б) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

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

Понятие «взаимозависимые лица» закреплено в НК РФ, чтобы взять под налоговый контроль трансфертное ценообразование. Этой проблеме посвящены ст. 40 НК РФ и отдельные положения специальной части НК РФ. Суть проблемы состоит в том, что если существуют различия в условиях налогообложения в разных регионах одного государства или разных государствах, то при взаимной договоренности партнеров можно оформить сделку между ними с возможностью уклонения от уплаты налогов, незаконного уменьшения налогооблагаемой базы и т. д.

Механизм трансфертного ценообразования активно используется в России. Самая примитивная схема состоит в том, что, создавая дочернюю фирму в офшорной зоне, российская компания продает ей свою продукцию по минимальным ценам, уходя от уплаты налогов, установленных на территории РФ, а дочерняя фирма перепродает эту продукцию по реальным ценам мирового рынка, уплачивая при этом минимальные суммы налогов согласно офшорному налоговому законодательству.

Экономические отношения налогоплательщика и государства определяются принципом постоянного местопребывания (резидентства), с учетом которого субъекты налогообложения делятся на резидентов и нерезидентов.

Резиденты – это лица, имеющие постоянное местопребывание в государстве. Налогообложению подлежат их доходы, полученные на территории данного государства и за рубежом (полная налоговая обязанность). Необходимое условие резидентства в нашей стране – проживание гражданина РФ, иностранца или лица без гражданства на территории РФ не менее 183 дней в календарном году.

Нерезиденты – это лица, не имеющие постоянного местопребывания в государстве. Налогообложению подлежат только те их доходы, которые получены в данной стране (ограниченная налоговая обязанность).

Правила определения резидентства различны для физических и юридических лиц.

Налоговый статус физических лиц определяется с помощью теста физического присутствия. Когда временного критерия недостаточно, для определения места налогообложения лица используются дополнительные признаки: расположение привычного местожительства; центр жизненных интересов; место обычного проживания; гражданство — по договоренности налоговых органов.

Для определения резидентства юридических лиц используются различные тесты или их комбинации: инкорпорации; юридического адреса; места центрального управления и контроля; места текущего управления компанией; деловой цели. Так, в соответствии с тестом инкорпорации лицо признается резидентом в стране, если оно в ней зарегистрировано. Налоговый статус юридического лица может быть определен и по дополнительным признакам: организационно-правовой форме; форме собственности; численности работающих в организации; виду хозяйственной деятельности; подчиненности организации.

3.2.1. Права налогоплательщиков

Статьей 21 НК РФ налогоплательщикам гарантируются следующие права:

1) получать от налоговых органов по месту учета бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и иных актах, содержащих нормы законодательства о налогах и сборах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;

2) получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;

3) использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;

4) получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК РФ;

5) на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;

6) представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя;

7) представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;

8) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

9) получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;

10) требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;

11) не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам;

12) обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

13) требовать соблюдения налоговой тайны;

14) требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

Налогоплательщики имеют также иные права, установленные настоящим НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах. Плательщики сборов имеют те же права, что и налогоплательщики.

3.2.2. Обязанности налогоплательщиков и плательщиков сборов

НК РФ (ст. 23) возлагает на налогоплательщиков и плательщиков акцизов следующие основные обязанности:

1) уплачивать законно установленные налоги;

2) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ;

3) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

4) представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, кото-

рые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете»;

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

6) выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

7) представлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренными НК РФ;

8) в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций – также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги;

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

Налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели, помимо выполнения вышеперечисленных обязанностей, должны письменно сообщать в налоговый орган по месту учета:

- об открытии или закрытии счетов – в 10-дневный срок;
- обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях – в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;
- обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории РФ, – в срок не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации;
- об объявлении несостоятельности (банкротстве), ликвидации или реорганизации – в срок не позднее 3 дней со дня принятия такого решения;
- об изменении своего места нахождения или места жительства – в срок не позднее 10 дней с момента такого изменения.

Плательщики сборов обязаны уплачивать законно установленные сборы, а также нести иные обязанности, установленные законодательством о налогах и сборах.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) несет ответственность в соответствии с законодательством РФ.

Налогоплательщики (плательщики сборов), уплачивающие налоги и сборы в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, также несут обязанности, предусмотренные таможенным законодательством РФ.

3.3. Предмет и объект налогообложения

Любой налог взимается в связи с чем-то, т.е. при наличии предмета и объекта обложения. Не существует налога в форме взимания денег просто так. Следует сказать, что государство может установить налог по любому поводу. В результате объектами и предметами налога может быть все, что угодно: имущество, доход, прибыль, предметы роскоши, факт продажи или покупки, холостяцкое положение, отсутствие детей, ношение бороды, дым над избой, количество окон в доме, владение собакой, и просто сам человек и т. д.

Предмет налогообложения — это реальная вещь (земля, автомобиль, другое имущество) и нематериальное благо (государственная символика, экономические показатели и т. п.), с наличием которых закон связывает возникновение налоговых обязательств. Предмет налогообложения обозначает признаки фактического (неюридического) характера. Предметом является земельный участок, который не порождает никаких налоговых последствий; объект же налога — право собственности на землю.

Объект налогообложения — это юридический факт (действие, событие, состояние), который обуславливает обязанность субъекта уплатить налог (совершение оборота по реализации товара, владение имуществом, совершение сделки купли-продажи, вступление в наследство, получение дохода и др.).

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения. Например, при исчислении и уплате налога на доходы физических лиц объектом налогообложения является доход, полученный налогоплательщиком.

Объект налогообложения необходимо отличать от источника налога. *Источник налога* – это резерв, используемый для его уплаты. Источником являются доход и капитал налогоплательщика, а применительно к хозяйственной деятельности предприятия – такие экономические показатели, как себестоимость, финансовый результат, прибыль и т. д.

Реальными источниками для уплаты НДС, таможенной пошлины является себестоимость; для налога на имущество предприятий, налога на рекламу – финансовый результат; для налога на прибыль и большинство местных налогов – соответственно налогооблагаемая и чистая прибыль; для налога на доходы физических лиц – совокупный доход.

Теоретически объекты налогообложения можно разделить на следующие виды:

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

Согласно ст. 38 НК РФ каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения. При этом его можно рассматривать как ориентир, с которым законодатель может связывать возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Объектами налогообложения согласно НК РФ являются:

- операции по реализации товаров (работ, услуг);
- имущество;
- прибыль;
- доход;
- стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг);
- иной объект.

Для того чтобы исчислить налог, необходимо измерить предмет налога, т.е. каким-либо образом его оценить. Оценка в свою очередь требует выбора соответствующего масштаба. Большинство предметов налогообложения нельзя выразить непосредствен-

но в каких-либо единицах. Для их измерения выбирают физическую характеристику (параметр измерения), определяя тем самым масштаб налога.

Масштаб налога — это установленная законом характеристика (параметр) измерения предмета налога.

Масштаб налога определяется посредством стоимостных и физических характеристик. При измерении дохода или стоимости товара в качестве масштаба налога используют денежные единицы; при исчислении акцизов на алкоголь — крепость напитков; при определении транспортного налога — мощность или объем двигателя.

Для количественного выражения налоговой базы используется понятие «*единица налога*». Единицей налога следует считать условную единицу принятого масштаба. Выбор единицы налогообложения определяется практическим удобством ее использования. Например, при налогообложении земель — 1 га, 1 м²; при налогообложении добавленной стоимости — 1 руб.; при исчислении транспортного налога — одна лошадиная сила.

3.4. Налоговая база

Налоговая база — это основной (обязательный) элемент налога, представляющий собой количественное выражение объекта налогообложения и являющийся основой для исчисления суммы налога (налогового оклада), так как именно к ней применяется ставка налога.

В ст. 53 НК РФ дается следующее определение: «Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения». Соответственно различают налоговые базы:

- со стоимостными показателями (например, стоимость имущества при исчислении налога на имущество физических и юридических лиц);
- с объемно-стоимостными показателями (объем реализованных услуг при исчислении НДС);
- с физическими показателями (объем добытого сырья при исчислении налога на добычу полезных ископаемых).

Налоговая база иногда является частью предмета налогообложения (например, налогооблагаемая прибыль), в других случаях

не входит в его состав (например, при исчислении сбора за использование местной символики наличие соответствующих слов и графических символов выступает в качестве объекта налога, тогда как налоговой базой является полученная налогоплательщиком выручка от реализации).

Для правильного определения момента возникновения налогового обязательства большое значение имеет метод формирования налоговой базы – кассовый или накопительный.

В случае использования *кассового метода (метода присвоения)* доходом объявляются все суммы, реально полученные налогоплательщиком в налоговом периоде, а расходами – реально выплаченные суммы.

При *накопительном методе* доходом признаются все суммы, право на получение которых возникло в данном налоговом периоде, вне зависимости от того, получены ли они налогоплательщиком. Для выявления затрат подсчитывается сумма имущественных обязательств, возникших в том же периоде. При этом не имеет значения, проведены ли по этим обязательствам выплаты.

Кассовый метод используется, в частности, при налогообложении имущества, переходящего в порядке наследования; накопительный – при налогообложении доходов физических лиц. Иногда налогоплательщики могут применять один из методов по выбору, отражая это в учетной политике организации (например, определение выручки от реализации товаров, работ, услуг для целей налогообложения).

В теории и практике налогообложения существуют различные *способы определения базы налога*:

- *прямой* – определение реально и документально подтвержденных показателей налогоплательщика (например, данные о доходах и расходах учетных регистров служат для расчета базы налога на прибыль организаций);
- *косвенный* (расчет по аналогии) – определение налогооблагаемой базы путем сравнения с деятельностью других налогоплательщиков (так, при отсутствии учета расчет облагаемого дохода ведется по аналогии с другими налогоплательщиками);
- *условный (презумптивный)* – применение вторичных признаков условной суммы дохода (доход лица может определяться исходя из суммы аренды, средней суммы расходов на жизнь);

- *паушальный* – использование вторичных признаков условной суммы налога (например, в Лихтенштейне налог пенсионеров составляет 12% суммы их расходов на проживание).

3.5. Налоговый период

Налоговый период – это срок, в течение которого формируется налоговая база и окончательно определяется размер налогового обязательства. Значимость данного элемента объясняется тем, что многим объектам налогообложения (получение дохода, реализация товаров) свойственны повторяемость, протяженность во времени. Вопрос о налоговом периоде также связан с проблемой однократности налогообложения.

Согласно ст. 55 НК РФ «под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате». Помимо этого налоговый период является базой для определения по временному фактору налогового резидентства; основой для определения круга соответствующих обязанностей у налогоплательщика; необходимым элементом в отношениях по налоговому контролю и по привлечению к ответственности.

Следует различать понятия «*налоговый период*» и «*отчетный период*». Иногда они могут совпадать (при расчете НДС малыми предприятиями), иногда – не совпадать, если отчетность представляется несколько раз за налоговый период (по налогу на прибыль организаций).

В рамках одного налогового периода обложение налоговой базы может происходить по кумулятивной системе (нарастающим итогом с начала периода – налог на доходы физических лиц) или некумулятивной (по частям – НДС).

3.6. Налоговая ставка

Основным элементом налога, без которого налоговое обязательство и порядок его исполнения не могут считаться определенными, является *налоговая ставка* – размер налога на единицу

налогообложения. Следовательно, ставка налога представляет собой *норму налогового обложения*.

Относительно данного элемента налога в ст. 53 НК РФ сказано: «Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных Налоговым кодексом».

Ставки налога следует классифицировать с учетом различных факторов.

1. В зависимости от способа определения суммы налога (по методу установления):

- *равные ставки*, когда для каждого налогоплательщика устанавливается равная сумма налога (например, налог на благоустройство территории);
- *твердые ставки*, когда для каждой единицы налогообложения определен зафиксированный размер налога (например, при взимании акциза 19 руб. 50 коп. на 1 л безводного этилового спирта);
- *процентные ставки*, когда с 1 руб. предусмотрен определенный процент налогового обязательства (например, ставка налога на прибыль – предусмотрено 24% от суммы прибыли).

2. В зависимости от степени изменяемости ставок налога:

- *общие ставки*;
- *повышенные ставки*;
- *пониженные ставки* (например, при общей ставке НДС 18% предусмотрена пониженная ставка – 10%).

3. В зависимости от содержания:

- *маргинальные ставки*, которые даны непосредственно в нормативном акте о налоге;
- *фактические ставки*, определяемые как отношение уплаченного налога к налоговой базе;
- *экономические ставки*, определяемые как отношение уплаченного налога ко всему полученному доходу.

3.7. Налоговые льготы

Налоговая льгота – это предоставленная налоговым законодательством исключительная возможность смягчения налогового бремени для налогоплательщика.

Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот, не могут носить индивидуальный характер (ст. 56 НК РФ).

Налоговые льготы используют для сокращения размера налогового обязательства юридических и физических лиц и для отсрочки или рассрочки платежа.

Налогоплательщик может отказаться от использования льготы, приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов.

В зависимости от того, на изменение какого элемента налогообложения направлены налоговые льготы, они разделяются на три вида: 1) изъятия; 2) скидки; 3) налоговые кредиты.

Изъятия – это налоговые льготы, выводящие из-под налогообложения отдельные *предметы (объекты) налогообложения*. Изъятия могут предоставляться:

- на постоянной основе и на ограниченный срок;
- как всем плательщикам налога, так и какой-то отдельной их категории, например, не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость операции по реализации группы медицинских товаров и медтехники, определенных перечнем Правительства РФ.

Скидки – это льготы, сокращающие *налоговую базу*. Они подразделяются на:

- лимитированные скидки (размер скидок ограничен) и нелимитированные скидки (налоговая база может быть уменьшена на всю сумму расходов налогоплательщика);
- общие скидки (ими пользуются все плательщики, например, имущественные налоговые вычеты для всех плательщиков налога на доходы физических лиц) и специальные скидки (действующие

для отдельных категорий субъектов, например, 3000 руб. для инвалидов ВОВ при исчислении того же налога).

Налоговые кредиты — это льготы, уменьшающие налоговую ставку или налоговый оклад. Существуют следующие формы предоставления налоговых кредитов:

- снижение ставки налога;
- вычет из налогового оклада (валового налога);
- отсрочка или рассрочка уплаченного налога;
- возврат ранее уплаченного налога, части налога (налоговая амнистия);
- зачет ранее уплаченного налога;
- целевой (инвестиционный) налоговый кредит.

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

Отсрочка уплаты налога — это перенос предельного срока уплаты полной суммы налога на более поздний срок; *рассрочка уплаты налога* — распределение суммы налога на определенные части с установлением сроков их уплаты.

Возврат сумм ранее уплаченного налога как налоговая льгота имеет другое наименование — *налоговая амнистия*.

Другие виды льгот применительно к российскому законодательству о налогах и сборах — это *налоговый кредит* и *инвестиционный налоговый кредит*.

3.8. Порядок, способы исчисления и уплаты налога

Как элемент налога порядок исчисления налога представляет собой совокупность действий соответствующего лица по определению суммы налога, подлежащего уплате в бюджет.

Выделяются пять стадий исчисления налога: 1) ведения учета объекта налогообложения; 2) исчисления налоговой базы; 3) определение подлежащей применению налоговой ставки; 4) применение налоговых льгот; 5) расчет суммы налога.

Согласно ст. 52 НК РФ «налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый

период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот». Например, исчисление налога на прибыль организаций проводится налогоплательщиком-организацией самостоятельно. Обязанность по определению суммы налога также может быть возложена на налоговый орган (в случае расчета налога на землю для физических лиц) или третье лицо — налогового агента, например, при исчислении налога на доходы физических лиц.

В ст. 54 НК РФ отражены принципы разрешения общих вопросов определения налоговой базы. Согласно положениям этой статьи «налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением»:

- индивидуальные предприниматели используют для этих целей данные учета доходов, расходов и хозяйственных операций;
- физические лица как налогоплательщики исчисляют налоговую базу на основе получаемых от организаций сведений об облагаемых доходах, а также данных собственного учета облагаемых доходов.

Существуют две системы исчисления налога:

- *некумулятивная* (обложение налоговой базы предусматривается по частям);
- *кумулятивная* (исчисление налога проводится нарастающим итогом с начала налогового периода).

Российским законодательством предусмотрено применение обеих систем, а также их сочетаний (например, при расчете НДС используется некумулятивная система, а налога на прибыль организаций — кумулятивная система).

Порядок уплаты налога — это установленные НК правила, в соответствии с которыми осуществляется переход суммы налогового платежа от налогоплательщика к государству, т.е. правила внесения налогового оклада в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд. Порядок уплаты налога включает три основных элемента: способы, сроки и формы перехода налогового платежа от налогоплательщика к государству.

Основными способами уплаты налога являются:

- *уплата налога по декларации* (на налогоплательщика возлагается обязанность представить в установленный срок в налоговый орган официальное заявление о своих налоговых обязательствах — налоговую декларацию);

- *уплата налога у источника дохода* (моменту получения дохода предшествует момент уплаты налога; это своего рода автоматическое удержание, безналичный способ);

- *кадастровый способ уплаты налога* (налог взимается на основе внешних признаков предполагаемой средней доходности имущества; в этом случае устанавливаются фиксированные сроки взноса налогового платежа).

Порядок уплаты налога — это способ внесения налогового оклада в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд). Налоговый оклад — это сумма, вносимая плательщиком в государственную казну по одному налогу. Поступление налога не в тот бюджет налоговые органы квалифицируют как недоимку.

Порядок уплаты налога, являясь основным (обязательным) элементом налогообложения, предполагает также решение следующих вопросов:

- направление платежа (в бюджет или внебюджетный фонд);
- средства уплаты налога (в рублях, валюте);
- механизм платежа (в безналичном или наличном порядке, в кассу сборщика налога и др.);
- особенности контроля уплаты налога.

Подлежащая уплате сумма налога в установленные сроки перечисляется налогоплательщиком или иным обязанным лицом (ст. 58 НК РФ). При этом на обязанное лицо может быть возложено представление в налоговый орган налоговой декларации и других документов (ст. 24 НК РФ). Конкретный порядок уплаты по каждому налогу определяется второй частью НК РФ.

3.9. Сроки уплаты налога

Сроки уплаты налога — это дата или период, в течение которого налогоплательщик обязан фактически внести налоговый платеж в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд.

Согласно ст. 57 НК РФ сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору.

В зависимости от сроков уплаты налогов выделяют следующие виды налогов:

- *срочные* (так, плательщики транспортного налога уплачивают его в течение 5 дней со дня приобретения транспортного средства);

• *периодично-календарные* – месячные, квартальные, полугодовые и годовые сроки уплаты налогов (например, акцизы, налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц).

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

При исчислении и уплате налогов следует иметь в виду следующее:

1) срок уплаты налога устанавливается и изменяется **только** актами законодательства о налогах и сборах;

2) налог должен быть уплачен в срок – в противном случае на налогоплательщика налагаются штрафные санкции. Так, в соответствии со ст. 57 НК РФ «при уплате налога и сбора с нарушением срока уплаты налогоплательщик (плательщик сбора) уплачивает пени в порядке и на условиях, предусмотренных Налоговым кодексом»;

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

Изменением срока уплаты налога и сбора признается перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок, который осуществляется в форме отсрочки и рассрочки платежа, а также налогового и инвестиционного налогового кредита.

Порядок и условия предоставления отсрочки или рассрочки по оплате налога и сбора определены в ст. 64 НК РФ.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога на срок от 1 до 6 месяцев соответственно, с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности при наличии одного из следующих оснований:

1) причинения налогоплательщику ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

2) задержки налогоплательщику финансирования из бюджета или оплаты выполненного госзаказа;

3) угрозы банкротства налогоплательщика в случае единовременной уплаты им сумм налога;

4) в случае, если имущественное положение физических лиц исключает возможность единовременной уплаты налога;

5) если производство и реализация товаров, работ или услуг носят сезонный характер. Перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, утверждается Правительством РФ;

б) иных оснований, предусмотренных ТК РФ в отношении налогов, подлежащих уплате при перемещении товаров через таможенную границу РФ.

Отсрочка и рассрочка различаются только порядком погашения налоговой задолженности и могут быть предоставлены по одному или нескольким налогам.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налогов предоставлена по основаниям, указанным в п. 1 и 2, на сумму задолженности, проценты не начисляются, а по основаниям, указанным в пунктах 3, 4, 5, на сумму задолженности начисляются проценты исходя из ставки, равной 0,5 ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в период отсрочки или рассрочки.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки принимается уполномоченным органом на основании заявления налогоплательщика, при наличии хотя бы одного из вышеприведенных оснований.

Налоговый кредит представляет собой изменение срока уплаты налога на срок от 3 месяцев до 1 года при наличии хотя бы одного из вышеназванных оснований.

Налоговый кредит предоставляется заинтересованному лицу по одному или нескольким налогам по его заявлению и оформляется договором установленной формы между уполномоченным органом и указанным лицом.

Налоговый кредит отличается от рассрочки периодом времени, на который он предоставляется, более узким перечнем оснований для предоставления и в некоторых случаях ставками процентов, начисленных за пользование бюджетными средствами. Кроме того, имеются существенные отличия в форме его предоставления (договор в дополнение к решению уполномоченного органа и обязательность залога или поручительства для обеспечения исполнения договора).

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации (налогоплательщику) при наличии одного из следующих оснований:

1) проведение этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства;

2) осуществление организацией внебюджетной или инновационной деятельности;

3) выполнение организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона.

Основания для получения инвестиционного налогового кредита должны быть документально подтверждены заинтересованной организацией.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется сроком от 1 до 5 лет, оформляется договором установленной формы. Такой договор должен предусматривать порядок уменьшения налоговых платежей, сумму кредита (с указанием налога, по которому предоставлен кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму кредита проценты, порядок погашения суммы кредита и начисления процентов, документы об имуществе, являющемся предметом залога, ответственность сторон.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. *Какие требования предъявляются для установления налога?*
2. *Перечислите элементы, которые обязательно должны быть указаны в законодательном акте о налоге.*
3. *Какие элементы налогов могут быть определены законодательными актами региональных и муниципальных органов?*
4. *Какова роль элементов налога?*
5. *Субъект налога, его место и роль при установлении и уплате налога.*
6. *Место и роль налогового агента при исчислении и уплате налога.*
7. *Для чего НК РФ введено понятие “взаимозависимые лица”?*
8. *Перечислите права, обязанности налогоплательщиков.*
9. *Охарактеризуйте объект налогообложения как элемент налога.*
10. *Перечислите способы определения налоговой базы.*
11. *Какие виды налоговых ставок вы знаете?*
12. *Для чего введено понятие налоговый период?*
13. *Перечислите виды налоговых льгот.*
14. *Налоговое производство и его основные стадии.*
15. *Перечислите основные стадии исчисления налога.*
16. *Что вы знаете о налоговом учете?*
17. *На какие цели предоставляется инвестиционный налоговый кредит?*
18. *Какими способами осуществляется уплата налогов?*
19. *Перечислите условия прекращения исполнения налогового обязательства.*

Глава 4

НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА ГОСУДАРСТВА

4.1. Понятие налоговой политики государства и методы ее осуществления

Переход России к рынку актуализировал проблему взаимоотношений государства и экономики. Социально-экономические проблемы переходного периода обусловили необходимость усиления роли государства в российской экономике. Одним из основных рычагов государственного регулирования экономических процессов из всего комплекса финансовых инструментов является налоговая политика.

Налоговая политика — многоаспектная категория, непосредственно связанная со взаимоотношениями государства и каждого человека, государства и предприятий, различных организаций друг с другом, межгосударственными отношениями.

В доперестроечной России создавалась иллюзия, что налоговая система играет чисто прикладную роль: с ее помощью государство аккумулирует финансовые ресурсы, необходимые для реализации его функций. В этой связи давалась узкая трактовка налоговой политики. Так, в финансово-кредитном словаре отмечалось, что «налоговая политика — это система мероприятий, проводимых государством в области налогов».

В действительности понятие налоговой политики выходит за рамки мероприятий в области налогов. Проводя налоговую политику, государство активно вмешивается в «работу» рынка, регулирует развитие производства, способствует ускоренному росту одних отраслей экономики по сравнению с другими, влияет на инвестиционную политику и структурную перестройку. От успешного проведения налоговой политики во многом зависит результативность принимаемых экономических решений. Эффективной может считаться только та налоговая политика, которая стимулирует накопление и инвестиции, способствует экономическому росту.

Реализация налоговой политики осуществляется через *налоговый механизм*, который представляет собой совокупность форм и методов налоговых отношений государства и налогоплательщиков.

При проведении налоговой политики государство должно преследовать следующие цели:

1) фискальную – мобилизация части создаваемого национального дохода в регионах в бюджетную систему и внебюджетные фонды для финансирования общегосударственных, региональных и местных программ социально-экономического развития;

2) экономическую – целенаправленное воздействие на экономику через налоговый механизм с целью проведения структурных изменений общественного воспроизводства, перераспределения национального дохода и ВВП в территориальном, отраслевом и социальном разрезах, регулирования спроса и предложения, стимулирования предпринимательской и инвестиционной деятельности в регионах РФ;

3) социальную – относительная ликвидация или сглаживание неравенства в уровнях доходов населения по группам и между регионами за счет прогрессивной системы налогообложения, предоставления многодетным и малоимущим слоям граждан, инвалидам и участникам военных событий налоговых льгот и привилегий;

4) экологическую – охрана окружающей среды и рациональное природопользование за счет усиления роли экологических налогов и штрафных санкций как к отдельным предприятиям, так и к регионам, где допускается превышение предельно допустимых норм выбросов в атмосферу загрязняющих веществ и не предпринимается эффективных действий для улучшения экологической ситуации на своих территориях;

5) контрольную – за счет проведения выездных и камеральных проверок, когда достигается не только увеличение поступления налогов в бюджеты разных уровней, но и соблюдение налоговой дисциплины. Полученная от налоговых органов информация используется государством для принятия оперативно-тактических и стратегических решений в области планирования как самих налогов, так и в сфере социально-экономического развития территорий и страны в целом;

6) международную – укрепление экономических связей с другими странами за счет заключения двухсторонних и многосто-

ронных соглашений по устранению двойного налогообложения, снижению торговых таможенных пошлин и гармонизации налоговых систем.

Выделяют, как правило, *три типа налоговой политики государства*.

Первый тип – политика максимальных налогов, характеризуется принципом «взять все, что возможно». При этом государству уготована «налоговая ловушка», когда повышение налогов не сопровождается ростом доходов. Поэтому данная политика проводится государством, как правило, в экстренных случаях, таких, как экономический кризис или ведение военных действий.

Второй тип – политика разумных налогов, способствующая развитию предпринимательства, но снижает объем социальных гарантий. Подобные методы налоговой политики были использованы, например, в США в начале 80-х гг. XX в., получившие название «рейганомика».

Третий тип – налоговая политика, предусматривающая достаточно высокий уровень обложения, но при значительной социальной защите населения. Налоговые доходы направляются на увеличение социальных фондов. Недостатком такой политики является то, что она вызывает инфляцию.

При развитой экономике все типы налоговой политики успешно сочетаются. В РФ с начала экономических реформ (1992 г.) стал реализовываться первый тип налоговой политики. Однако экономических, социальных и политических предпосылок для проведения политики максимальных налогов в это время не существовало, вследствие чего подобная политика привела к падению темпов роста производства в отраслях экономики, широким масштабам уклонения от уплаты налогов, росту задолженности и взаимным неплатежам субъектов предпринимательства.

В целях преодоления негативных последствий воздействия налогов на развитие экономики возникла объективная необходимость продолжения налоговой реформы, выражением которой стал НК РФ. Налоговые преобразования, предусмотренные им, направлены на поэтапную реализацию *второго типа налоговой политики*. Основные задачи, которые должны быть решены посредством налоговой реформы, – *снижение налогового бремени, упрощение налоговой системы, повышение уровня администрирования, создание равных условий для всех налогоплательщиков*.

Принятие и введение в действие НК РФ позволили существенным образом систематизировать действовавшие нормы и положения, регулирующие процесс налогообложения, привести их в упорядоченную, единую, логически цельную и согласованную систему.

Если для законодательства начала 1990-х гг. было характерно практически полное отсутствие регламентации налоговых органов, их взаимоотношений с налогоплательщиками, то НК РФ, вступивший в силу с 1999 г., четко регламентирует действия налоговых органов во многих стандартных ситуациях, возникающих при сборе налогов. Фактически он включает не только собственно налоговый, но и по аналогии с Гражданским процессуальным и Уголовно-процессуальным кодексами Налогово-процессуальный кодекс. Именно эти «процессуальные» элементы и оказывают определяющее влияние на технологию сбора налогов в условиях действия НК РФ.

НК РФ упорядочил систему ответственности за нарушение налогового законодательства, дифференцирует ее в зависимости от степени вины налогоплательщика, уменьшил ранее действовавшие чрезмерно жесткие нормы ответственности. Кодексом установлены более четкие и конкретные формулировки состава налоговых правонарушений.

Целью изменений налоговой системы, предусмотренных НК РФ, является построение стабильной налоговой системы на территории РФ. Она должна стать рациональной, обеспечивающей сбалансированность общегосударственных и частных интересов, содействовать развитию предпринимательства, наращиванию национального богатства России и благосостояния ее граждан.

С принятием и введением в действие НК РФ в России начался новый этап налоговой реформы. НК РФ установил принципы построения и функционирования налоговой системы, порядок введения и отмены федеральных, региональных и местных налогов, а также других обязательных платежей. Полномочия всех уровней власти и местного самоуправления по установлению, изменению или отмене налогов и сборов реализуются в пределах установленного перечня и в соответствии с общими принципами налогообложения.

В специальном налоговом послании Президента РФ, направленном 23 мая 2000 г. в Государственную Думу Федерального Собрания РФ, были изложены основные направления налоговой

реформы на ближайшую перспективу. В частности, в нем предлагались:

- снижение налогового бремени посредством отмены неэффективных и оказывающих негативное влияние на экономическую деятельность налогов, прежде всего тех, которые уплачиваются с выручки от реализации товаров (работ и услуг), ограничение налогообложения фонда оплаты труда (до 35–36%), а также изменение подхода к определению налоговой базы при взимании налога на прибыль;
- выравнивание условий налогообложения, которое может быть обеспечено отменой всех необоснованных льгот, устранением деформаций в правилах определения налоговой базы по отдельным налогам;
- упрощение налоговой системы и сокращение количества налогов.

На первом этапе налоговой реформы (2000–2001 гг.) были отменены налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, налог на реализацию ГСМ, целевые сборы на содержание милиции и благоустройство территорий. Для обеспечения социальной справедливости налогообложения введена единая ставка налога на доходы физических лиц, существенно увеличив не облагаемый налогом минимум дохода. В целях легализации ФОТ установлена регрессивная шкала налогообложения по ЕСН.

На втором этапе (2002–2003 гг.) в целях обеспечения нейтральности налогообложения снижена ставка по налогу на прибыль организаций и одновременно отменены существующие льготы, а также изменена методика формирования налоговой базы по указанному налогу (гл. 25 НК РФ).

Реформирована система налогообложения природных ресурсов, в частности введен налог на добычу полезных ископаемых (гл. 26 НК РФ) взамен регулярных платежей за добычу полезных ископаемых, отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциза на нефть.

Характерной особенностью НК РФ является введение специальных налоговых режимов (с освобождением от уплаты большинства предусмотренных НК РФ налогов). Так, специальный режим налогообложения предусмотрен для сельскохозяйственных товаропроизводителей (гл. 26.1 НК РФ), а также для субъектов малого предпринимательства (гл. 26.2, 26.3 НК РФ). С 2004 г.

отменен налог с продаж, снижена с 20 до 18% базовая ставка НДС.

Федеральным законом от 02.11.2004 г. № 127-ФЗ введена в действие гл. 25.3 «Госпошлина», регулирующая обновленный порядок исчисления и взимания госпошлины на территории РФ. В отличие от ранее действовавшего режима применения госпошлины в гл. 25.3 НК РФ включены большинство сборов, взимаемых на основании отдельных решений Правительства РФ, министерств, ведомств, законодательных органов субъектов РФ и органов местного самоуправления.

Значительно снижены ставки госпошлины за обращение с исковыми заявлениями в арбитражные и иные суды, за государственную регистрацию организаций, за совершение юридически значимых действий, связанных с представлением прав и лицензий. С вступлением в силу гл. 25.3 «Госпошлина» отменен налог на операции с ценными бумагами.

С 2005 г. снижена базовая ставка единого социального налога (ЕСН) с 35,6 до 26% для организаций, осуществляющих выплаты в пользу физических лиц (существенно снижены ставки ЕСН и для других плательщиков). Одновременно сняты ранее действовавшие ограничения по применению регрессивной шкалы налогообложения.

Следует отметить незавершенность и недостаточную проработанность правительственной налоговой реформы. Так, например, из-за принятия в 2000 г. части второй НК РФ (гл. 21, 22, 23, 24) региональные власти столкнулись с проблемой невозможности планирования собственных налоговых доходов в 2001 г. и неясности сферы своих налоговых полномочий, а инвесторы — с проблемой необходимости пересчета инвестиционных проектов вследствие увеличения совокупной ставки налогообложения прибыли.

Взвешенная налоговая политика должна проводиться с учетом финансовых интересов не только государства, но и налогоплательщиков. Кроме того, налоговая политика должна быть целиком подчинена общепринятым принципам налогообложения. В 2006 г. налоговая реформа в РФ должна принять завершенный вид.

В зависимости от длительности периода и характера решаемых задач налоговую политику можно подразделить на налоговую стратегию и налоговую тактику. *Налоговая стратегия*

определяет долговременный курс государства в области налогов и предусматривает решение крупномасштабных задач. *Налоговая тактика* предусматривает решение задач конкретного периода развития путем внесения оперативных, своевременных изменений и дополнений в налоговую систему.

Стратегические направления налоговой политики определяются: Президентом РФ, Федеральным Собранием РФ и Правительством РФ. Тактические задачи налоговой политики решаются с Министерством финансов РФ.

Налоговая политика проводится (осуществляется) ими *посредством методов*:

- управления;
- информирования (пропаганды);
- воспитания;
- консультирования;
- льготирования;
- контролирования;
- принуждения.

Управление заключается в организующей и распорядительной деятельности финансовых и налоговых органов, которая нацелена на создание эффективной системы налогообложения и основывается на объективных закономерностях развития.

Информирование (пропаганда) — деятельность налоговых органов по доведению до налогоплательщиков информации, необходимой им для правильного исполнения налоговых обязанностей. Имеется в виду информация о действующих налогах и сборах, порядке их исчисления, сроках уплаты и т. п.

Воспитание имеет своей целью привитие налогоплательщикам осознанной необходимости добросовестного исполнения ими своих налоговых обязанностей и предполагает осуществление просветительской работы по разъяснению необходимости налогообложения для государства и общества.

Консультирование сводится к разъяснению налоговыми органами лицам, ответственным за исполнение налоговых обязанностей, положений законодательства о налогах и сборах, применение которых на практике вызывает у них затруднения.

Льготирование — деятельность финансовых органов по предоставлению отдельным категориям налогоплательщиков (плательщиков сборов) возможности не уплачивать налоги или сборы.

Контролирование представляет собой деятельность налоговых органов с использованием специальных форм и методов по выявлению нарушений законодательства о налогах и сборах, в конечном счете нацеленную на достижение высокого уровня налоговой дисциплины среди налогоплательщиков и налоговых агентов.

Принуждение — деятельность налоговых органов по принудительному исполнению налоговых обязанностей посредством применения в отношении недобросовестных налогоплательщиков мер взыскания и других санкций.

До недавнего времени при проведении налоговой политики налоговыми органами преимущественно использовались методы управления, контролирования и принуждения, теперь же получают развитие информирование, консультирование и воспитание населения. Это означает, что налоговая политика в большей степени стала учитывать интересы налогоплательщиков.

4.2. Управление налогообложением

Становление в России рыночных основ хозяйствования актуализировало задачи управления финансовыми потоками как в масштабах всего государства, так и применительно к отдельным территориям (регионам, муниципальным образованиям), а также организаций различных сфер экономики.

Налоговые платежи порождают один из самых существенных по размеру и степени охвата участников канала денежных потоков в финансовой системе страны. От того, насколько достаточен, регулярен и стабилен будет этот поток, зависят успешность и надежность функционирования государства в целом и каждого его гражданина. От профессионализма управленческого решения, принятого с учетом налоговых последствий, зачастую зависят судьба бизнеса, возможности его роста и развития.

Управление налогообложением осуществляется органами государства, непосредственно ответственными за проведение (осуществление) налоговой политики. Такими органами являлись Министерство финансов Российской Федерации и Министерство Российской Федерации по налогам и сборам.

В соответствии с Указом Президиума РФ от 09.03.2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» произошла реорганизация Министерства по налогам и сборам. Оно стало структурным подразделением Минфина России в статусе Федеральной налоговой службы (ФНС России).

Министерство финансов Российской Федерации является участником отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Согласно НК РФ (ст. 9) участниками этих отношений являются также министерства финансов республик, финансовые управления администраций краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга, автономных областей и округов, районов и городов (далее – финансовые органы).

Минфин России является федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим проведение единой финансовой, бюджетной, налоговой и валютной политики в России и координирующим деятельность в этой сфере иных органов. Эта задача Минфина России определяет его компетенцию в области налоговых правоотношений.

Так, Минфин России разрабатывает совместно с другими федеральными органами исполнительной власти предложения о налоговой политике, развитии налогового законодательства и совершенствовании налоговой системы в РФ. Помимо этого Министерство координирует в пределах своей компетенции политику федеральных органов исполнительной власти, на которые возложена ответственность за обеспечение своевременного поступления налогов и других обязательных платежей в федеральный бюджет.

Особое значение имеет соответствующая деятельность ФНС России. Управление налогообложением в России представляет собой *единую централизованную систему*, построенную по многоуровневому иерархическому принципу: инспекции федерального, межрегионального, республиканского, областного, краевого и районного (межрайонного) уровней; при этом каждый уровень имеет свои функции и специфику.

В соответствии с Положением о федеральной налоговой службе (от 30.09.2004 г. № 506) ФНС России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства РФ о

налогах и сборах, за правильностью начисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов и иных обязательных платежей.

Центральным органом управления налогообложением в России (первый уровень) является ФНС России. *Ко второму уровню* относятся межрегиональные управления ФНС России, которые созданы в каждом из 7 федеральных округов России. К их основным функциям относятся проведение перепроверок налогоплательщиков и контроль за нижестоящими инспекциями в федеральном округе. *К третьему уровню* относятся управления ФНС России республик, краев, областей, городов республиканского подчинения, входящих в состав РФ (в частности, в Республике Дагестан – Управление ФНС РФ по Республике Дагестан). *К четвертому уровню* – государственные налоговые инспекции (инспекции ФНС) городов областного, краевого подчинения, сельских районов, районов в городах республиканского и областного подчинения. Именно эти налоговые инспекции являются основным звеном, обеспечивающим сбор налогов.

В рамках осуществления управленческой функции в сфере налогообложения ФНС России:

- организует работу налоговых инспекций на всех уровнях управления по осуществлению контроля и надзора за соблюдением законодательства о налогах и сборах;
- анализирует отчетные, статистические данные и результаты проверок на местах, подготавливает на их основе предложения о разработке инструктивных, методических указаний и других документов по применению законодательных актов о налогах и других платежах в бюджет;
- участвует в разработке элементов концепции налоговой политики, подготовке проектов законодательных актов по конкретным видам налогов;
- разрабатывает формы налоговых расчетов, отчетов, деклараций и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других платежей в бюджет, а также формы отчетов о проведенной налоговыми инспекциями работе;
- обобщает практику применения нормативных актов по налогам и другим платежам в бюджет, организует проведение этой работы инспекциями в субъектах Федерации и подготавливает предложения по ее совершенствованию;

- координирует проведение совместно с правоохранительными и контролирующими органами мероприятий по усилению контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах;

- получает, обобщает и анализирует отчеты налоговых инспекций всех уровней о проделанной работе и разрабатывает предложения по ее совершенствованию;

- проводит обследования и проверки (комплексные и тематические) организации работы налоговых инспекций на всех уровнях, принимает меры к устранению выявленных недостатков и нарушений;

- координирует связи с налоговыми службами иностранных государств и международными налоговыми организациями в соответствии с имеющимися соглашениями, изучает опыт организации деятельности налоговых служб зарубежных стран и разрабатывает предложения по его практическому использованию;

- осуществляет меры по созданию информационных систем, автоматизированных рабочих мест и других средств автоматизации и компьютеризации работ налоговых инспекций.

Для осуществления управления налогообложением в структуре центрального аппарата ФНС России созданы: Управление финансового обеспечения; Управление материально-технического и социального обеспечения; Управление налогообложения малого бизнеса; Управление налогообложения доходов физических лиц; Управление единого социального налога; Управление международного сотрудничества; Управление ресурсных и имущественных налогов; Управление кредитных организаций; Управление косвенных налогов.

Эффективность управления во многом определяется тем, насколько правомерно распределены полномочия и ответственность за принятие и реализацию решений между отдельными элементами системы управления налогообложением.

4.3. Информирование налогоплательщиков

Важную роль в обеспечении налоговых поступлений в бюджетную систему и в государственные внебюджетные фонды играет уровень налоговой культуры населения. Под *налоговой культурой* следует понимать осведомленность населения относительно

своих налоговых обязанностей и готовность добровольно уплачивать налоги для выполнения функций, возложенных на государство.

НК РФ установлено, что информация и копии законов об установлении и отмене региональных и местных налогов должны направляться региональными органами государственной власти и органами местного самоуправления в ФНС России, а также в соответствующие региональные налоговые и финансовые органы. Сведения о действующих региональных налогах и сборах и об их основных положениях должны ежеквартально публиковаться ФНС России, а сведения о действующих местных налогах и сборах и их основных положениях не реже одного раза в год — соответствующими региональными налоговыми органами.

Согласно п. 4. ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах. В соответствии с Положением «Об информировании налогоплательщиков по вопросам налогов и сборов», утвержденным приказом ФНС России от 05.09.1999 г. № ГБ-3-15/120 налоговые органы обязаны предоставлять налогоплательщикам по месту их учета бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, а также правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц.

Информацию по вопросам налогов и сборов обязан предоставлять любой налоговый орган в течение месяца (возможно продление еще на один месяц), в который обратился налогоплательщик с соответствующим письменным запросом.

Информация, содержащаяся в актах с грифами «Особая важность», «Совершенно секретно», «Секретно», «Для служебного пользования», «Не для печати», предоставляется в случаях, объеме и порядке, исключающих разглашение сведений, составляющих государственную тайну, или сведений конфиденциального характера. Если информация непосредственно затрагивает права, свободы и законные интересы конкретного, поименованного в тексте налогоплательщика, то она предоставляется только этому налогоплательщику или его уполномоченному представителю.

Информация, касающаяся прав и обязанностей налоговых органов и их должностных лиц, также предоставляется только в случае и в части, непосредственно затрагивающих права, свободы и законные интересы данного налогоплательщика.

Кроме того, в соответствии с приказом ФНС России «Об организации работы налоговых органов по предоставлению пользователям информационных ресурсов необходимой информации, содержащейся в Едином государственном реестре налогоплательщиков» от 16.07.1999 г. № АП-3-12/180 с 1 января 2000 г. предусмотрено и бесплатное предоставление любому пользователю перечня действительных идентификационных номеров налогоплательщиков. Начиная с 1 июля 2000 г. налогоплательщикам по месту постановки на учет предоставляются в полном объеме сведения, имеющиеся о них в территориальных органах ФНС России.

В целях осуществления комплекса мер по активизации пропаганды и разъяснения налогового законодательства, доведения до общественности достоверной информации о деятельности налоговых органов, разработки и претворения в жизнь концепции повышения налоговой грамотности населения в налоговых инспекциях созданы отделы информации и общественных связей. На них возложена организация работы по комплексной пропаганде налогового законодательства на региональном и местном уровнях на основе единой информационной политики.

В соответствии с возложенными задачами отделы информации и общественных связей осуществляют:

- разработку перспективных направлений деятельности налоговых инспекций по повышению налоговой культуры населения России и конкретных мероприятий налоговых органов в этой области;
- оперативное взаимодействие с органами законодательной, исполнительной власти и общественными организациями в целях недопущения или разрешения конфликтных или кризисных ситуаций во взаимоотношениях с ними и содействие в деле урегулирования возникающих спорных вопросов;
- изучение и систематическое исследование общественного мнения и настроений региональных властей, представительных местных органов, общественности по вопросам налоговой практики;
- анализ информации в СМИ по налоговой тематике;
- создание информационного банка данных, видео- и фонотеки по выступлениям в СМИ относительно вопросов, касающихся налоговой сферы;
- предварительную апробацию и экспертизу ведомственных документов и материалов с точки зрения соответствия их нор-

мам печатной продукции, содействие в информационном обеспечении проведения в жизнь налоговой реформы.

Указанные подразделения также призваны проводить сбор информации, анализ и информирование руководителей налоговых органов об отношении органов законодательной и исполнительной власти, общественности к проектам законов о налогах и других обязательных платежах, отслеживание и оценку информации об альтернативных предложениях, возникающих в процессе обсуждения в СМИ.

Кроме того, эти подразделения осуществляют сбор и анализ сообщений в СМИ о деятельности налоговых органов, реализации стратегических направлений единой государственной налоговой политики, участвуют в подготовке материалов, пропагандирующих деятельность и создающих объективный облик налоговых органов.

В целях обеспечения эффективности управления налоговой системой особое внимание со стороны государства должно уделяться налоговому воспитанию населения и в первую очередь подрастающего поколения.

Уровень налоговой культуры населения, состояние взаимоотношений между налогоплательщиком, государством и налоговыми органами, психологическая подготовленность налогоплательщика оказывают воздействие на осознание обязанности уплаты налогов. В свою очередь уровень налоговой культуры населения диктует уровень взаимоотношений с государством, определяет характер и направления налоговой политики.

Следует отметить, что проблеме «государство—налогоплательщик» уделяется особое внимание во всех развитых странах, ею занимаются непосредственно налоговые органы, органы образования, средства массовой информации. В отличие от государства, налогоплательщики в современном обществе стремятся уменьшать суммы выплат по налогам законными и незаконными способами.

Раньше в европейских странах мерой воспитания налогоплательщиков были общественное порицание и предание гласности имен неплательщиков налогов, которые опубликовывали в газете. На современном этапе обязательным требованием для отдельных категорий налогоплательщиков является опубликование в печати финансовых отчетов. Имена крупных неплательщиков, установленные судом, предаются гласности.

В классических странах античного мира (Древний мир, Афины) прерогативой платить налоги и выполнять за свой счет различные повинности обладали лишь свободные граждане, получившие тем самым доступ к руководящему положению в обществе. В большинстве развитых стран Европы и Америки и в современных условиях платить налоги почетно, что наряду с избирательным правом является привилегией граждан страны.

В Японии, США, Канаде и других странах предусмотрено обучение основам налогообложения, начиная с детского сада. Проводятся специальные детские конкурсы: конкурс сочинений в Японии, тематические теле-, радиопередачи в Германии.

Для взрослых налогоплательщиков рассылаются бесплатные инструкции, методические пособия с разъяснениями по заполнению деклараций по уплате налогов. В налоговых службах действуют информационные отделы по работе с налогоплательщиками и средствами массовой информации, применяются компьютеры и телефоны-автоматы, которые дают ответы налогоплательщикам на интересующие их вопросы или предупреждают об истечении срока уплаты или о недоплате сумм налога.

По-прежнему частые изменения налогового законодательства не доводятся своевременно до налогоплательщиков. В современных условиях идет процесс развития информационной структуры налоговых органов.

4.4. Налоговое консультирование

Как было отмечено выше, НК РФ (в отличие от ранее действующего налогового законодательства) предусмотрены определенные меры по обеспечению налогового консультирования путем проведения разъяснительной работы с налогоплательщиками.

В соответствии с п. 4 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны проводить разъяснительную работу по применению законодательства о налогах и сборах, объяснять порядок заполнения форм установленной отчетности, исчисления и уплаты налогов и сборов.

В целях расширения деятельности по налоговому консультированию приказом МНС России (ныне ФНС России) «О создании Центральной комиссии по налоговому консультированию Министерства Российской Федерации по налогам и сборам» от

25.08.1999 г. № АН-3-15/277 было предусмотрено в порядке эксперимента создание консультационных пунктов при управлениях МНС России по Саратовской, Калужской, Кировской, Свердловской, Московской областям, Красноярскому краю и г. Москве. В городах РФ создаются учебные центры по подготовке налоговых консультантов.

Вместе с тем налоговые органы осуществляют работу и по организации системы вневедомственного налогового консультирования. В вышеуказанном приказе речь шла о создании Центральной комиссии по налоговому консультированию ФНС России (далее – ЦКНК).

Целью создания ЦКНК являются обеспечение высокого уровня налогового консультирования, координация работы налоговых органов в области подготовки и аттестации налоговых консультантов, аккредитация налоговых консультационных пунктов, уполномоченных учебных центров и средств массовой информации. Аттестация и аккредитация предусматриваются в качестве способа обеспечения качества выполнения налоговыми консультантами профессиональных обязанностей по консультированию.

Российская налоговая политика должна быть направлена на формирование новых общественных отношений между налогоплательщиками, налоговыми органами и государством. С учетом зарубежного опыта должна создаваться не только государственная, но и частная информационно-консультативная структура. Работа с налогоплательщиками станет фактором повышения налоговых поступлений и регулирования отношений между государством, налоговыми органами и налогоплательщиками. В этой связи при реформировании налоговой политики следует предусмотреть дальнейшее развитие налоговых консультаций и общественных связей.

Истина, заключающаяся в том, что расходы государства осуществляются за счет налогоплательщиков, до настоящего времени игнорировалась. Ушли в прошлое представления о том, что наш гражданин не причастен к образованию доходов государственного бюджета, что все доходы государство получает от отраслей народного хозяйства безотносительно к тому, кто создает эти доходы. С появлением новых форм собственности, но при сохранении в основном государственной собственности изменилось общественное мнение, осознается зависимость между

индивидуальными доходами, налогами и государственным бюджетом.

Следует отметить, что недостаточный уровень правовой грамотности, несоблюдение законодательства наносят ощутимый ущерб самому населению, в том числе и материальный. Поэтому широкая пропаганда налогового законодательства обязательно должна стать составной частью общегосударственной программы повышения правовой культуры населения России. Целесообразно радикально изменить атмосферу вокруг уплаты налогов.

Для этого необходимо:

- выработать принципиально новый стиль работы органов, уполномоченных осуществлять налоговый контроль, сделав его доступным для граждан;

- создать эффективную систему профессионального консультирования налогоплательщиков, сделать доступной для каждого гражданина всю необходимую информацию о налоговом законодательстве, порядке исчисления и уплаты налогов;

- использовать все возможные средства для постоянного и повсеместного разъяснения гражданам положений налоговой политики государства, убедить их в необходимости и выгоды добровольного и сознательного соблюдения налогового законодательства.

Формирование налоговой культуры процесс длительный и противоречивый, связанный как с налоговой «справедливостью», так и с общей культурой населения. В этой связи меры по воспитанию «законопослушного» налогоплательщика должны реализовываться во взаимосвязи с другими общегосударственными программами.

4.5. Налоговое бремя и налоговая нагрузка

Налоговая политика может считаться эффективной лишь в том случае, когда она не только обеспечивает финансовыми ресурсами текущие потребности государства, но и не снижает стимулы налогоплательщика к предпринимательской деятельности, обязывает его к постоянному поиску путей повышения результативности хозяйствования. В этой связи показатель налоговой нагрузки, или налогового бремени, на налогоплательщика явля-

ется достаточно серьезным измерителем качества налоговой системы.

Выражения «налоговое бремя» или «налоговая нагрузка», или «тягость налогов» и т. п. появились в самых первых текстах, в которых речь шла о налогах, но их наполнение реальными количественными оценками можно отнести ко времени окончания первой мировой войны, когда расчеты по международной задолженности и репарационные платежи потребовали сопоставления общего уровня обложения в разных странах. Для таких межгосударственных сопоставлений и используется показатель налогового бремени.

Имеются еще две наиболее важные сферы применения этого показателя, на что указывают авторы многих публикаций:

1) урегулирование финансовых взаимоотношений между субъектами в федеративных государствах;

2) проведение финансовых (налоговых) реформ при определении высоты возможного обложения.

Налоговое бремя (на макроуровне) — это обобщенный показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества и определяемый как отношение общей суммы налогов и сборов к ВВП. Иными словами, налоговое бремя отражает ту часть произведенного обществом продукта, которая перераспределяется посредством бюджетных механизмов. Этот показатель чаще всего используется в практике для расчета налоговой нагрузки в целом по стране и сопоставления его с другими государствами.

Теория и практика налогов свидетельствуют о многочисленных попытках установить границу налогов, но так как налоговый предел зависит от многих переменных показателей, каждое исследование характеризует конкретную ситуацию. «Какую часть чистого народного дохода могут поглощать подати, на это нельзя дать общего правила, так как одна и та же доля, которая в одной стране, вследствие продолжительной привычки, уплачивается легко, в другой, где до того времени существовал низкий размер подати, может оказаться обременительной»¹.

Налоговое бремя в целом для российских налогоплательщиков не превышает показатель экономически развитых стран. Уровень налогового изъятия в России в последние годы не превы-

¹ Рау К.Г. Основные начала финансовой науки. — СПб., 1868. — Т. 2. — С. 286.

шал 34% ВВП, а с учетом введенного в действие НК РФ он составляет около 30,5% ВВП.

Между тем те положения, которые абсолютно ясны и понятны для других стран, в отношении российской налоговой системы и ее нагрузки на налогоплательщиков должны рассматриваться через призму чрезвычайных особенностей развития российской экономики на современном этапе.

Во-первых, необходимо иметь в виду, что вышеназванный показатель (доля налогов в ВВП) складывается в России в условиях практически полного отсутствия налоговой дисциплины. По данным ФНС России, примерно 17–20% налогоплательщиков исправно и в полном объеме платят в бюджет причитающиеся налоги. Около половины налогоплательщиков платят налоги, но всеми доступными им законными, а чаще всего незаконными способами минимизируют свои налоговые обязательства. Остальные налогоплательщики вообще не платят налоги.

Во-вторых, на показатель налогового изъятия ВВП влияет и так называемый кризис платежей. В нашей стране велика задолженность по налоговым платежам в бюджет и в государственные внебюджетные фонды, которая имеет устойчивую тенденцию к росту.

В-третьих, западные налогоплательщики работают в развитых рыночных отношениях при стабильной налоговой системе. Российские же предприятия существуют в условиях становления рыночных отношений, социально-экономической нестабильности, адаптации к новым экономическим условиям при постоянных изменениях в налоговой системе, что приводит к тому, что они острее ощущают налоговую нагрузку, хотя математически обосновать такую позицию достаточно сложно.

В связи с вышеизложенным для расчета реальной совокупной налоговой нагрузки показатель доли налогов в ВВП должен быть скорректирован на сумму задолженности по налоговым платежам в бюджет и в государственные внебюджетные фонды. Кроме того, этот показатель необходимо скорректировать на сумму потерь доходов расширенного бюджета (консолидированного бюджета и внебюджетных фондов) в связи с уклонением от уплаты налогов.

Оптимальный размер налогового бремени – центральная макроэкономическая проблема любого государства. В то же время иногда как в специальной, так и публицистической литературе

приходится сталкиваться с мнением о том, что чем ниже уровень налогового бремени, тем стремительней и динамичней развивается экономика государства.

В качестве главного примера такого положения обычно приводят реформы президента США Рональда Рейгана, осуществившего в начале 1980-х гг. глобальные налоговые преобразования. Однако в настоящий момент даже в США к налоговым реформам «рейганомики» отношение неоднозначное, а в теории налогообложения постулат «низкие налоги – высокая экономика» до сих пор не доказан и не обоснован.

Наоборот, многие зарубежные экономисты убеждены, что снижение налогов может нанести серьезный ущерб экономике. Так, несмотря на широкое снижение налоговых ставок, в 1980-е гг. в США резко возрос дефицит государственного бюджета. Норма сбережений в 1986 г. составляла всего 3,9% (самый низкий уровень этого показателя среди всех промышленных стран того периода).

Необходимо учитывать, что общепризнанной в теории налогообложения выступает кривая Лаффера (*Laffer curve*), показывающая связь между налоговыми ставками и объемом налоговых поступлений в бюджет. В соответствии с этой кривой снижение ставок до предельной точки налогообложения вызывает прямое снижение поступлений в бюджет. В то же время повышение ставок после предельной точки влечет за собой сокращение налоговых доходов. Представляется, что именно этот аспект следует учитывать в первую очередь, рассматривая вопрос о влиянии размера налогов на темпы экономического развития, тогда как постановка во главу налогового реформирования непроверенных и спорных положений необоснованна.

Однако это вовсе не означает, что налоговую нагрузку в РФ не стоит снижать. Уровень налоговых изъятий в России и в условиях принятия НК РФ остается достаточно высоким. Государство должно обеспечить предпринимательству приемлемые условия для законной деятельности. Необходимо установление такого налогового режима, который привел бы к согласию в обществе.

Для характеристики изменения налоговых поступлений под влиянием определяющих экономических факторов (ВВП, доходов населения, уровня розничных цен и т. д.) в макроэкономике применяется такой показатель, как *коэффициент эластичности*

налогов (tax elasticity). Коэффициент эластичности показывает, на сколько процентов изменяется начальный уровень налоговых поступлений при изменении определяющего фактора на 1%.

Коэффициент эластичности рассчитывается по формуле

$$K_{\xi} = \frac{\Delta X}{X} : \frac{\Delta Y}{Y},$$

- где K_{ξ} – коэффициент эластичности;
 X^0 – начальный уровень налоговых поступлений (отдельного налога или группы налогов);
 ΔX – прирост налоговых поступлений;
 Y – начальный уровень определяющего фактора (например, ВВП, доход, прибыль и др.);
 ΔY – прирост определяющего фактора¹.

K_{ξ} может быть больше, равен или меньше 1. Если $K_{\xi} = 1$, то доля налоговых доходов государства в ВВП остается стабильной. В том случае, если K_{ξ} (всех налогов) > 1 , то налоговые доходы увеличиваются более быстрыми темпами, чем возрастает ВВП, и удельный вес налоговых доходов в ВВП возрастает. При $K_{\xi} < 1$ доля налоговых поступлений в ВВП снижается.

Методология исчисления налоговой нагрузки как доли налогов в объеме ВВП достаточно проста, понятна и, как было отмечено выше, широко используется в международной практике. Вместе с тем она не позволяет исследовать налоговую нагрузку на микроуровне при сопоставлении ее для предприятий, относящихся к различным отраслям экономики. Дело в том, что здесь не учитываются объективные различия доли амортизации в объеме ВВП. Например, у предприятий крупной промышленности, гидроэнергетики, транспорта, с одной стороны, и в сфере банковских услуг и малого бизнеса – с другой. На предприятиях, где в объеме ВВП объективно обусловленная доля амортизации меньше, показатель доли налогов в ВВП будет более высоким.

В этой связи мы разделяем мнение Е.А. Кировой и предлагаем для сравнения налоговой нагрузки на различных хозяйствующих субъектах использовать не добавленную стоимость,

¹ См.: Финансово-кредитный словарь / Под ред. В.Ф. Гарбузова. – М., 1986. – Т. 2. – С. 90; Рязов Н.Н. Общая теория статистики. – М., 1990. – С. 344.

а вновь *созданную стоимость*, т.е. исключить из предмета экономического анализа амортизацию как составную часть ВВП¹.

Достоинством данного показателя является то, что при его применении налоговое бремя определяется относительно источника уплаты налога. От доли налога во вновь созданной стоимости зависит благополучие как самого предприятия, так и его работников. Налоговую нагрузку не искажают такие факторы, как материалоемкость производства, численность работников, величина налогов в цене продукции. При исчислении налогов учитываются налоги, которые уплачивает непосредственно организация.

Предложенный показатель измерения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты может стать основой для установления льготных или повышенных ставок различных налогов относительно их базовой величины для организаций различных отраслей экономики и регионов РФ.

4.6. Уклонение от уплаты налогов

Одной из основных проблем, с которой в современных условиях сталкиваются налоговые органы РФ, является *уклонение от уплаты налогов*. Эта проблема актуальна не только в России. Во всех без исключения странах проблема криминогенности в налоговой сфере всегда стоит на первом месте.

Уклонением от уплаты налогов можно назвать целенаправленные действия налогоплательщика, которые позволяют скрыть доходы и (или) имущество от налогообложения.

Различают *легальные и нелегальные способы* уклонения от уплаты налогов. Легальные способы заложены в налоговой системе и налоговом праве страны и используются при налоговом планировании. *Налоговое планирование* — это совокупность операций, составляющих единую систему действий по снижению налоговых обязательств организаций, без нарушений налогового законодательства.

К легальным способам относятся также случаи, когда потребитель товаров и услуг перестает покупать или покупает их в меньшем количестве из-за высокого налога. Производитель в

¹ См.: Кирова В. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы. — 1998. — № 9. — С. 31.

связи со снижением спроса на товар вынужден сократить предложение данного товара (услуг) и перейти на производство необлагаемой или облагаемой в меньшей степени продукции или зарегистрировать свое предприятие в офшорной зоне.

При нелегальных способах уклонения от налогов субъекты налога, используя незаконные пути, либо уменьшают объем налоговых платежей в бюджет, либо вообще не платят или платят несвоевременно и не должным образом.

Многие специалисты, изучающие налоговые преступления и правонарушения (А.В. Брызгалин, П.М. Годме, И.И. Кучер, И.Н. Соловьев), как правило, выделяют следующие причины, подталкивающие предпринимателей к уклонению от уплаты налогов:

- моральные;
- политические;
- экономические;
- технические;
- организационные.

К *моральным причинам* можно отнести тот факт, что принципы построения налоговой системы и налогообложения не всегда на практике соответствуют научным и общепринятым в мировой цивилизации требованиям. Например, в России нарушен основной принцип налогообложения — однократность обложения одного объекта в течение налогового периода.

Так, амортизационные отчисления облагаются НДС и акцизами; масса прибыли — налогом на прибыль, НДС — акцизами, таможенными пошлинами. С акцизов еще раз начисляется НДС. Эта «накрутка» особенно велика в вино-водочном производстве, при импорте товаров, а также в отраслях топливно-энергетического комплекса с многозвенным производственно-технологическим циклом.

Такого рода погрешности и недостатки в построении налоговой системы страны, которые явно направлены не на поддержку налогоплательщиков, заставляют их считать себя морально имеющими право на уклонение от уплаты налогов.

Политические причины подталкивают налогоплательщика к уклонению от уплаты налогов тогда, когда налоги начинают использоваться государством не только для покрытия своих расходов, т.е. обеспечения своего функционирования, но и как инструмент социальной или экономической политики.

Налоги как инструмент социальной политики используются довольно часто. Например, класс, стоящий у власти, использует их для подавления другого класса — невластвующего. Уклонение от уплаты налогов выступает здесь как форма сопротивления такому подавлению.

Как инструмент экономической политики налоги проявляются в том, что государство повышает налоги на продукцию некоторых отраслей с целью уменьшения их удельного веса в экономике и, наоборот, снижает налоги в других отраслях, более перспективных или слаборазвитых, с целью их быстрее развития. В такой ситуации предприятия тех отраслей, налоги для которых повышены, стараются уклониться от их уплаты, причем главной целью такого уклонения являются не только корыстные интересы, но и стремление сохранить предприятия и отрасль в целом на прежнем уровне.

Отсутствие *прозрачности* в использовании общегосударственных средств также может способствовать уклонению от уплаты налогов.

Экономические причины подталкивают налогоплательщиков к уклонению от уплаты налогов также довольно часто. Их можно разделить на два вида: причины, которые зависят от финансового состояния налогоплательщика, и причины, порожденные общей экономической конъюнктурой.

Финансовое положение налогоплательщика иногда является определяющим фактором для уклонения от уплаты налогов. Он взвешивает, превысит ли выгода от уклонения от уплаты налогов возможные отрицательные последствия. Если с материальной точки зрения уклонение себя оправдывает, то плательщик налогов скорее всего уплачивать их не станет. Причем чем выше налоговая ставка, тем сильнее желание уклониться от уплаты, так как получаемая выгода, естественно, увеличивается.

Если финансовое положение налогоплательщика стабильно, то он в большинстве случаев не встанет на путь уклонения от налогообложения, чтобы не подорвать свой авторитет. Если же его финансовое состояние критическое и он находится на грани банкротства, а неуплата налогов является единственным средством «остаться на плаву», то предприниматель может встать на этот путь. Оправданием ему здесь будет служить стремление сохранить свое дело.

Экономические причины, порожденные общей экономической конъюнктурой, проявляются в периоды экономических спадов или, наоборот, в периоды расцвета экономики и расширения международного сотрудничества.

Однако именно в периоды экономических кризисов в большей степени возрастает количество правонарушений, связанных с уклонением от уплаты налогов. Это объясняется ухудшением финансово-экономического состояния юридических и физических лиц, а также, как показала российская практика, неразберихой в законодательных актах, которые принимались и принимаются в спешке и в ряде случаев необдуманно.

Отсюда следуют *технические причины* уклонения от налогообложения, которые связаны с несовершенством налогового законодательства, форм и методов контрольной работы, низкой налоговой дисциплиной и культурой налогоплательщиков.

К причинам *организационного характера*, обусловленным недостатком процессуального законодательства, относится несогласованность в действиях органов предварительного следствия и арбитражных судов.

Необходимо отметить, что предприниматель может встать на путь уклонения от уплаты налогов не только по одной из перечисленных выше причин, но, как это чаще всего бывает, сразу по нескольким, т. е. причины не являются взаимоисключающими. Образуя определенную совокупность, они заставляют порой уклоняться от уплаты налогов даже законопослушных граждан.

Уклонение от уплаты налогов имеет отрицательные последствия как для экономики, так и для государства в целом. Государственный бюджет недополучает причитающиеся ему средства, поэтому ему приходится ограничивать себя в расходах. Следствием этого выступают приостановка реализации некоторых государственных программ, невыплата заработной платы работникам бюджетной сферы и т. д., вплоть до применения процедуры секвестра.

Кроме того, неуплата налогов может иметь серьезные экономические последствия в виде нарушения принципов конкуренции. Два одинаковых предприятия, занимающихся, например, производством определенных товаров, будут находиться в неравных условиях в случае уклонения одного из них от налоговых платежей.

Поэтому в настоящий момент пресечение попыток «творческой неуплаты налогов» возведено в ранг государственной налоговой политики, является основным направлением деятельности многих государственных органов, а также главной целью текущего налогового нормотворчества.

Когда люди в массовом порядке уклоняются от уплаты налогов, это значит, что они считают существующее налоговое бремя несправедливым и рассматривают действия государства в отношении себя как агрессию. При этом уклонение от уплаты налогов считается в обществе приемлемым. Такое противостояние и есть главный недостаток налоговой системы РФ.

Отметим также, что постоянное увеличение финансовых и налоговых преступлений в нашей стране обусловлено господством в обществе своеобразной идеологии, основанной на стремлении к быстрым, в том числе и не совсем законным, материальным приобретениям.

Наиболее распространенные в России способы нелегального уклонения от уплаты налогов, а также предусмотренные в законодательстве меры ответственности за их совершение рассмотрены в последующих главах данной книги.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. *Дайте определение налоговой политике исходя из сущности налогов, их места и роли в экономике.*
2. *Что представляет собой налоговый механизм?*
3. *Назовите основные задачи, которые должны быть решены посредством налоговой политики в современных условиях России.*
4. *Посредством каких методов осуществляется налоговая политика?*
5. *Охарактеризуйте структуру Федеральной налоговой службы (ФНС России).*
6. *Перечислите основные функции ФНС России (в соответствии с Положением ФНС России от 30.09.2004 г. № 506).*
7. *Что следует понимать под налоговой культурой?*
8. *От каких факторов зависит эффективность управления налогообложением?*
9. *Назовите основные задачи отдела информации и общественных связей налоговых инспекций.*

10. *Какие факторы оказывают влияние на уровень добровольной уплаты налогов?*

11. *Раскройте основные меры, которые осуществляются в процессе реализации налоговой политики РФ в целях повышения информированности налогоплательщика.*

12. *Назовите факторы, предопределяющие необходимость повышения информированности налогоплательщика и уровня налогового консультирования.*

13. *Каким образом рассчитывается показатель «налоговое бремя» и каковы сферы его применения?*

14. *Перечислите факторы, определяющие приемлемость налоговой нагрузки в разных странах мира.*

15. *Какие особенности необходимо учитывать при расчете налогового бремени в условиях РФ?*

16. *Для каких целей используется коэффициент эластичности налогов и какова методика его расчета?*

17. *Назовите и охарактеризуйте способы уклонения от уплаты налогов.*

18. *Перечислите причины, приводимые к уклонению от уплаты налогов.*

19. *В чем состоит основная суть экономических причин уклонения от уплаты налогов?*

20. *Каковы отличительные особенности налоговых реформ, проведенных в развитых странах в середине 1980-х гг.?*

21. *Сформулируйте общие тенденции налоговых реформ развитых стран мира.*

22. *Какие льготы, несмотря на тенденцию к сокращению, в мировой практике носят устойчивый характер на современном этапе?*

23. *Каковы цели налоговой гармонизации и какие показатели оно охватывает?*

24. *Что собой представляет мировой налоговый кодекс?*

25. *Обоснуйте возможности использования прогрессивных элементов зарубежного опыта построения налоговых систем в условиях РФ.*

Глава 5

НАЛОГОВОЕ ПРОИЗВОДСТВО

5.1. Понятие налогового производства

Исполнение обязанностей по уплате налогов и сборов является основной юридической обязанностью налогоплательщиков по отношению ко всем другим его обязательствам. Правовое регулирование уплаты налогов осуществляется в соответствии с налоговым законодательством. Суть исполнения обязательства по уплате налогов заключается в совершении налогоплательщиком определенных действий, направленных на исполнение своих обязанностей по финансированию расходов государственного бюджета.

Налогоплательщик для исполнения обязательств по уплате налогов использует совокупность приемов, способов, методов, которые носят учетный, расчетно-арифметический и фактологический характер, т.е. для надлежащего исполнения обязательств по уплате налогов налогоплательщик должен:

- правильно определить процедуру совершения тех или иных хозяйственных операций;
- своевременно и законно оформить документы, подтверждающие факт совершения операции;
- отразить в учете факт совершения хозяйственной операции в соответствии с правилами бухгалтерского учета;
- произвести расчет и уплату налогов в соответствии с налоговым законодательством, определяющим порядок расчетов по налогам, по которым в данной организации возникла налоговая база.

Существующая система приемов и способов исполнения обязательств по уплате налогов требует анализа и систематизации. В этой связи в системе налоговых отношений следует выделить самостоятельную подсистему, которая именуется налоговым производством.

Налоговое производство рассматривается в первую очередь как налогово-правовая категория, объединяющая нормы, регламентирующие порядок исчисления и уплаты налогов. Данное понятие можно воспринимать как категорию административно-

правового регулирования налогового правоотношения, предметом изучения которого являются не только элементы налога (объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка и т. д.), но и полномочия налоговых администраций (определять объект, предоставлять льготы и т. д.).

Таким образом, налоговое производство представляет собой установленную в законодательном порядке совокупность приемов, способов и методик, определяющих порядок исполнения налогоплательщиком юридических обязательств по исчислению и уплате налогов в бюджет и во внебюджетные фонды.

В целом налоговое производство можно представить в виде двух взаимосвязанных процессов исчисления и уплаты налогов в соответствии с действующим налоговым законодательством на основе надлежащим образом оформленных первичных документов и учетных регистров.

Общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов определены в разделе IV «Общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов» Налогового кодекса РФ.

5.2. Бухгалтерский и налоговый учет в системе исчисления налога

Реформирование российской налоговой системы привело к необходимости приспособления системы бухгалтерского учета к процессу исчисления налоговых платежей. Начиная с этого периода, невозможно рассматривать налоговое производство обособленно от бухгалтерского учета.

По мере развития и совершенствования российской налоговой системы стали проявляться противоречия между порядком ведения бухгалтерского учета и процессом исчисления налогов.

В соответствии со ст. 1 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 29-ФЗ «Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций». Следовательно, по своей природе бухгалтерский учет не предназначен для решения задач, связанных с исчислением нало-

говых платежей. Главной же его задачей является формирование полной и достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации, ее имущественном и финансовом положении. Цель ведения бухгалтерского учета — обеспечение внутренних и внешних потребителей финансовой информации о хозяйствующем субъекте. Наиболее заинтересованными пользователями финансовой информации относительно деятельности хозяйствующего субъекта выступают налоговые органы.

Изменения, которые происходили в российской налоговой системе, привели к тому, что для выполнения тех или иных задач налогообложения одних только данных бухгалтерского учета стало недостаточно. Кроме того, с вступлением в действие гл. 25 НК РФ законодательно установлена обязанность организаций по ведению налогового учета. В соответствии со ст. 313 НК РФ налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогам на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным налоговым законодательством.

Главной задачей налогового учета является формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение налогового периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налогов.

Взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета очевидна. Так, ст. 23 НК РФ предусмотрена обязанность налогоплательщика вести в установленном порядке учет своих доходов и расходов, других объектов налогообложения; ст. 54 НК РФ предусматривает исчисление налоговой базы по итогам налогового периода налогоплательщиками-организациями на основе данных регистров бухгалтерского учета и других документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с формированием налоговой базы; ст. 120 НК РФ предусматривает взыскание штрафных санкций за грубое нарушение налогоплательщиками правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения. В действующей редакции НК РФ ссылки на данные бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности встречаются и в других статьях.

Налоговые органы используют данные бухгалтерской отчетности для логической проверки правильности определения налоговой базы по отдельным налогам, данные регистров бухгалтерского и налогового учета, первичных бухгалтерских документов используются для исчисления налоговой базы и суммы налога, подлежащего уплате в бюджет.

Например, для расчета НДС необходима информация как бухгалтерского учета (данные по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» о причитающемся к уплате и уплаченном НДС, данные по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»), так и налогового учета об объеме продаж (книга продаж), объеме покупок (книга покупок), о дате реализации товаров (работ, услуг) и методе определения выручки «по мере отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов» или «по мере поступления денежных средств» (учетная политика организации для целей налогообложения).

Также очевидна зависимость бухгалтерского учета от налогового. Так, без расчета налога на прибыль нельзя определить чистую прибыль, остающуюся в распоряжении налогоплательщика, показываемую в отчете о прибыли и убытках. Для расчетов с бюджетом по НДС налогоплательщики обязаны вести счета-фактуры и специальные налоговые регистры (книга покупок и книга продаж).

Взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета обусловлена следующими обстоятельствами:

- налоговые показатели формируются и исчисляются только посредством данных бухгалтерского учета;
- различные налоговые показатели формируются и исчисляются посредством данных бухгалтерского учета, но с использованием определенных методов для целей налогообложения;
- различные налоговые показатели формируются и исчисляются посредством данных только налогового учета.

Для выполнения функций и задач, стоящих перед налоговым учетом, налоговым законодательством определены специальные приемы и способы, образующие методологию налогового учета.

К методам ведения налогового учета следует отнести:

- введение специальных показателей налогового учета, рассчитываемых на базе данных бухгалтерского учета;

- установление методики формирования налоговых показателей;
- определение способов ведения налогового учета;
- установление специальных форм регистров налогового учета и других форм налогового учета.

Методология налогового учета раскрывается в учетной политике для целей налогообложения.

Под учетной политикой организации для целей налогообложения следует понимать принятую совокупность методических и организационно-технических способов ведения налогового учета имущества, хозяйственных операций, доходов и расходов с целью формирования достоверной информации о налоговых обязательствах и налоговой декларации.

В процессе формирования учетной политики обосновываются и устанавливаются организационно-методические аспекты ведения налогового учета:

- порядок организации раздельного бухгалтерского учета по видам деятельности, осуществляемой налогоплательщиком;
- принципы и порядок организации налогового учета видов деятельности, осуществляемой налогоплательщиком;
- способы ведения налогового учета;
- технология обработки налоговой информации;
- формы аналитических регистров налогового учета и другие аспекты, необходимые для ведения налогового учета;
- организация документооборота, порядок хранения документов налоговой отчетности и регистров налогового учета.

Учетная политика для целей налогообложения должна раскрывать подходы организации к вопросам: определения налоговой базы по налогу на прибыль и формированию налоговых обязательств перед бюджетом; оценки имущества с целью определения выручки от его реализации; распределения убытков между налоговыми периодами.

НК РФ определены способы ведения налогового учета по следующим элементам учетной политики:

- классификация доходов и расходов;
- порядок признания доходов и расходов;
- момент определения налоговой базы при реализации товаров, работ, услуг;
- методы оценки сырья и материалов;
- методы оценки покупных товаров;

- методы оценки остатков незавершенного производства;
- методы оценки остатков готовой продукции;
- метод начисления амортизации;
- порядок формирования резервов;
- порядок переноса убытка на будущее;
- периодичность уплаты в бюджет налога на прибыль.

Принятая учетная политика утверждается соответствующим распоряжением руководителя организации. Выбранные организацией способы ведения налогового учета применяются последовательно от одного отчетного периода к другому. Изменения в учетную политику могут вноситься в случае изменения налогового законодательства либо способов налогового учета. Принятой в организации учетной политикой должны руководствоваться все ее подразделения.

Вместе с тем следует отметить, что ведение налогового учета приводит к расхождению его данных не только с данными бухгалтерского учета, но и параллельных систем ведения налогового учета в разрезе налогов. Данный факт требует от налогоплательщиков тщательной разработки всех параметров учетной политики для целей налогообложения.

5.3. Порядок исчисления налога

Исчисление налога является первой стадией налогового производства и представляет собой совокупность действий по определению суммы налога или сбора, причитающейся к уплате в бюджет или внебюджетный фонд, от величины конкретной налоговой базы.

Обязанность по исчислению налога возлагается на налогоплательщика, налоговые органы или налоговых агентов. В этой связи налоги разделяются на:

- окладные, исчисляемые налоговым органом;
- неокладные, исчисляемые прочими субъектами налоговых правоотношений.

В ст. 52 НК РФ указано: «Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот».

В предусмотренных законодательством случаях обязанности по исчислению и уплате налога могут быть возложены на налогового агента и налоговый орган. Налоговые агенты несут ответственность за правильность исчисления и своевременность уплаты удержанных с налогоплательщика налогов. В случаях, когда расчет налога производят налоговые органы, последние обязаны не позднее чем в 30-дневный срок до наступления платежа уведомить налогоплательщика о сумме налога, подлежащего уплате в бюджет. С этой целью налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление.

Процесс исчисления налога можно представить в виде следующих этапов:

- определения объекта налогообложения;
- определения налоговой базы;
- выбора ставки налога;
- применения налоговых льгот;
- расчета суммы налога.

Порядок исчисления налога зависит в первую очередь от законодательных основ регламентации объектов налогообложения и налоговой базы. В НК РФ вопросам формирования объектов налогообложения посвящена глава 7 «Объекты налогообложения». Далее все определения объектов налогообложения даны в соответствии с положениями указанной главы НК РФ.

В качестве объектов налогообложения могут выступать операции по реализации товаров, работ и услуг, имущество налогоплательщиков, доходы или прибыль, стоимость реализованных товаров, другие объекты. Каждый налог должен иметь самостоятельный и прямо названный объект налогообложения. С этой целью необходимо дать более полное определение объектов налогообложения.

Товаром признается любое имущество, реализуемое или предназначенное для реализации. Имущество, находящееся в собственности физического лица и используемое им для собственных нужд, а также основные производственные фонды организации не могут рассматриваться как товар до тех пор, пока в той или иной форме не будет выражено намерение собственника реализовать это имущество.

Работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организаций или физических лиц,

а услугой – деятельность, результаты которой не имеют материального выражения и которые реализуются и потребляются в процессе этой деятельности.

Под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ.

Понятие «доход» используется для обозначения общей суммы поступлений из всех источников (валовой доход организации, физического лица) или общей суммы всех поступлений от какой-либо деятельности.

Прибылью признается сумма, образовавшаяся в результате вычета полной себестоимости реализованной продукции из суммы выручки от реализации товаров (работ и услуг) без НДС, акцизов и других аналогичных налогов.

Понятие «реализация товаров, работ, услуг» является одним из центральных для налогообложения. Реализацией товаров признается передача права собственности на эти товары другому лицу, а реализацией работ и услуг соответственно – выполнение работ одним лицом для другого или оказание услуг одним лицом другому лицу. В общем случае для признания реализацией такую передачу права собственности, выполнения работ или оказания услуг требуется, чтобы эти операции имели возмездный характер, т.е. чтобы их продавец получал за это определенное вознаграждение. Такое вознаграждение может быть как в денежной, так и в натуральной форме, возможен при этом и обмен товарами, работами или услугами.

Сумма вознаграждения, получаемая лицом, реализующим товары, работы или услуги, зависит от цены объектов, указанных в сделке. Проблемы ценообразования имеют первостепенное значение для правильного налогообложения. Рыночные цены товаров, работ или услуг важны практически для всех налогов, поскольку в идеале все сделки должны осуществляться на основе рыночных цен, и, следовательно, доходы, прибыль, добавленная стоимость, сумма акцизов и другие объекты налогообложения, как и принимаемые к вычету затраты налогоплательщиков, в идеальной модели являются функцией рыночной цены товаров, работ или услуг.

Общие вопросы исчисления налогов регламентируются ст. 53–56 НК РФ.

Вторым этапом процесса исчисления налогов является определение налоговой базы. Налоговая база рассчитывается за определенный налоговый период — календарный год либо иной период времени применительно к отдельным налогам. Налоговая база — это величина, в отношении которой непосредственно применяется ставка налога. Данный показатель представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения.

Важное значение при формировании налоговой базы имеет определение момента возникновения налогового обязательства. Момент возникновения налогового обязательства устанавливается учетной политикой организации для целей налогообложения применительно к каждому налогу в соответствии с налоговым законодательством. По налогу на прибыль момент возникновения налогового обязательства зависит от принятого метода определения доходов и расходов кассовым методом или методом начислений. Момент возникновения налогового обязательства по НДС зависит от установленного учетной политикой организации метода определения выручки — «по мере отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов» или «по мере поступления денежных средств».

Расчет суммы налога предполагает определение налоговой базы прямым способом, т.е. в соответствии с данными бухгалтерского и налогового учета, и иных документально подтвержденных данных об объектах налогообложения налогоплательщиками-организациями; на основе данных учета доходов, расходов и хозяйственных операций индивидуальными предпринимателями; на основе данных об облагаемых доходах, получаемых в установленных случаях от организаций, выплачивающих эти доходы, а также данных собственного учета облагаемых доходов налогоплательщиками — физическими лицами.

Действующим налоговым законодательством предусмотрен также порядок определения налоговой базы косвенным способом и расчетом по аналогии. Эти способы используются в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру помещений, используемых для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, а также непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, объектов на-

логообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги. Косвенным способом налоговая база определяется на основе имеющейся в налоговом органе информации о налогоплательщике, расчеты налоговой базы по аналогии производятся на основе данных об иных аналогичных налогоплательщиках.

Следующим этапом исчисления налога является применение в отношении исчисленной суммы налоговой базы определенной налоговой ставки. Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговые ставки по федеральным налогам устанавливаются НК РФ, по региональным и местным налогам – соответственно законами субъектов Федерации и нормативно-правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ.

По методу установления выделяют твердые и процентные ставки. Твердые ставки устанавливаются в фиксированном размере на каждую единицу налогообложения. Процентные ставки устанавливаются в процентах от единицы налогообложения.

Некоторым категориям налогоплательщиков предоставляются льготы. Общий порядок установления и использования льгот установлен ст. 56 НК РФ. Принципиальным положением данной статьи является тот факт, что основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам не могут носить индивидуального характера.

Налоговые льготы – предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность быть освобожденным от уплаты налога или уплачивать налог не в полном размере. Для того чтобы получить льготу, налогоплательщик должен документально обосновать право на нее.

Налогоплательщикам предоставляются различные формы льгот:

- освобождение отдельных категорий лиц от уплаты налогов;
- изъятие из налоговой базы отдельных частей объекта налогообложения;
- установление видов налоговых вычетов;
- понижение налоговых ставок;
- возврат ранее уплаченного налога;
- отсрочка и рассрочка платежа, налоговый кредит, инвестиционный налоговый кредит.

Расчет суммы налога связан с определением налогового периода. Под налоговым периодом в соответствии со ст. 55 НК РФ понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. В течение налогового периода происходит формирование объектов налогообложения. По его завершении налогоплательщик рассчитывает налоговую базу, определяет размер налогового обязательства и фиксирует его в соответствующей налоговой документации. За непредставление или несвоевременное представление этих документов в налоговый орган в отношении налогоплательщика предусмотрены штрафные санкции.

По истечении налогового периода налогоплательщик обязан в предусмотренные законодательством сроки уплатить налог.

5.4. Порядок уплаты налога

Статья 57 Конституции РФ закрепила конституционную обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы.

Обязанность налогоплательщиков и плательщиков сборов уплачивать законно установленные налоги и сборы установлена п. 1 и 3 ст. 23 НК РФ.

Уплата налога — это совокупность действий налогоплательщика или иного субъекта налоговых отношений по фактическому внесению суммы налога в бюджет или внебюджетный фонд. Производится уплата налога разовым внесением всей суммы налога в сроки, установленные законодательством о налогах и сборах, либо в ином порядке, предусмотренном российским законодательством о налогах и сборах.

Сроки уплаты налогов зависят от того, относятся ли налоги к срочным или периодически-календарным. Порядок и сроки уплаты устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору и определяются календарной датой или исчислением периода времени, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо на действие, которое должно быть совершено.

Обязанность налогоплательщика уплатить налог прекращается в момент его уплаты. В соответствии со ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога налогоплательщиком считается исполненной с момента:

- предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика;

- внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу местного самоуправления либо через организацию связи;

- вынесения налоговым органом или судом решения о зачете излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов в счет предстоящего платежа по налогу;

- удержания налога налоговым агентом.

Одновременно п. 2 и 5 ст. 45 НК РФ определены обстоятельства, при которых сумма налога не признается уплаченной в бюджет:

- налогоплательщик отозвал платежное поручение на перечисление суммы налога (сбора) в бюджет;

- банк возвратил налогоплательщику платежное поручение на перечисление суммы налога в бюджет;

- на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на оплату соответствующего налога на счете налогоплательщика отсутствовал соответствующий остаток;

- на момент предъявления в банк поручения на уплату налога данный налогоплательщик имел иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации исполняются в первоочередном порядке, и не имел достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований.

Кредитные учреждения обязаны исполнять поручения налогоплательщика или налогового агента на перечисление налога в бюджет. Если списанная с расчетного счета сумма налога не поступила на бюджетный счет, налоговый орган может взыскать с кредитной организации в соответствии со ст. 133 НК РФ пеню в размере 1/150 ставки рефинансирования, но не более 0,2% за каждый день просрочки.

Несоблюдение установленных сроков уплаты налогов приводит к образованию налоговой недоимки. При уплате налога и сбора в сроки, более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах, налогоплательщик (плательщик сбора) помимо основного платежа должен выплатить сумму *пени*.

В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения налогоплательщиком своих обязательств перед бюджетом налоговые органы вправе направить ему требование об уплате налога. Путем направления требования налоговые органы информируют налогоплательщиков о своих претензиях к ним. Порядок и сроки предъявления налогоплательщику требования рассмотрены в главе 10 «Требование об уплате налогов и сборов» НК РФ.

Неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения мер принудительного характера. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется принудительно путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика или налогового агента на их счетах в банках. При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налоговый орган вправе взыскать налог за счет имущества, в том числе за счет наличных денежных средств налогоплательщика-организации или налогового агента в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, и с учетом сумм, принудительно взысканных со счетов налогоплательщика в банках.

Взыскание налога с физического лица производится в судебном порядке, а с организаций, как правило, — в бесспорном порядке.

Взыскание налога с организаций производится в судебном порядке, если налоговые органы изменили:

- юридическую квалификацию сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами;
- юридическую квалификацию статуса характера деятельности налогоплательщика.

В целях предотвращения или уменьшения негативных последствий, которые могут возникнуть у государства в связи с полной или частичной неуплатой налогов или сборов обязанными лицами, за налоговыми органами закреплено право в необходимых случаях применять меры, обеспечивающие исполнение обязанности по уплате налогов и сборов.

Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов — это установленные законом специальные меры воздействия, стимулирующие надлежащее исполнение налогоплательщиком налоговой обязанности. Способы обеспечения исполнения налоговых обязательств определены в главе 11

«Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов» и представляют собой:

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

Определенные исключения допускаются НК РФ в отношении налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу России. Для обеспечения исполнения обязанностей по уплате таких налогов могут применяться и другие меры обеспечения в порядке и на условиях, установленных таможенным законодательством.

Перечисленные ранее способы по обеспечению обязанностей по уплате налогов и сборов применяются в случаях:

- изменения срока уплаты налога — залог имущества, поручительство;
- обеспечения исполнения обязанностей в установленный законодательством срок;
- обеспечения исполнения решения налогового органа о взыскании налогов и сборов.

Зачет или возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм по налоговым платежам возможен лишь после исполнения налогоплательщиком своего налогового обязательства. Возврат излишне поступивших сумм может быть произведен в случаях переплаты или неиспользования авансовых платежей, ошибки налогоплательщика в расчетах, реализации налоговой льготы и неправомерного взыскания налога, сбора и пени со стороны налогового органа.

Порядок возврата излишне уплаченной суммы налога, сбора, а также пени (денежной суммы, которую налогоплательщик, плательщик сборов и налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налога или сбора в более поздние по сравнению с установленными законодательством сроки) определен ст. 78–79 НК РФ. Сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по данному или иным налогам либо возврату.

Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога производится в рублях. Указанные правила распространяются на налоговых агентов и плательщиков сборов.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. *Какова суть исполнения налогоплательщиком обязательства по уплате налогов, сборов?*
2. *Что включает понятие налогового производства?*
3. *Обоснуйте факт существования самостоятельной системы налогового учета.*
4. *Какова цель ведения налогового учета?*
5. *Какие существуют модели взаимосвязи бухгалтерского и налогового учета?*
6. *Как используются данные бухгалтерского учета для целей ведения налогового учета?*
7. *Назовите методы ведения налогового учета.*
8. *Что понимается под учетной политикой организации для целей налогообложения?*
9. *Назовите элементы учетной политики для целей налогообложения.*
10. *Что представляет собой порядок исчисления налога?*
11. *На кого возложены обязанности по исчислению налога?*
12. *Каков алгоритм исчисления налога?*
13. *Дайте характеристику этапов исчисления налога.*
14. *Когда возникает прекращение обязательств по уплате налога?*
15. *В каком случае обязанность по уплате налога считается исполненной?*
16. *Какими способами может быть обеспечено исполнение налогового обязательства?*

НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Глава 6

ХАРАКТЕРИСТИКА И ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ПРИНЦИПЫ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

6.1. Понятие и основные характеристики налоговых систем

Налоговая система создается в целях обеспечения государства финансовыми ресурсами, необходимыми ему для покрытия затрат, связанных с обеспечением внешней и внутренней безопасности страны, поддержанием приоритетных отраслей экономики, затратами на проведение социальной политики в стране и т.п.

Система (вообще) представляет собой определенный порядок в расположении и связи действий составляющих ее элементов. В системе, как в единстве закономерно расположенных и находящихся во взаимной связи элементов, происходит интеграция этих элементов. Это позволяет охарактеризовать систему как качественно более высокую степень организации действий отдельных элементов, находящихся во взаимосвязи по сравнению с их механическим суммированием. Данные положения, относящиеся к системе вообще, относятся, в частности, и к налоговой системе. Налоговая система — это единство составляющих ее элементов (налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей), которые находятся во взаимосвязи, т.е. практическое применение каждого из этих элементов не должно нарушать или дублировать действия других элементов. Конкретные налоги, сборы и их взаимосвязь в рамках единой нало-

говой системы представляют суть налоговых отношений, сложившихся в данном обществе.

В настоящее время в научной литературе преобладает мнение о том, что налоговая система — это система действий, связанных с обязательным изъятием части ВВП в пользу государства и муниципалитетов. Ограниченность этого подхода состоит в отходе от той закономерности, что налоговые отношения представляют собой одну из подсистем экономических отношений. Между тем политико-экономический подход требует анализа именно этого аспекта проблемы, что имеет не только теоретическое, но и практическое значение, связывая налоговые отношения с экономическими интересами общества.

Известно, что экономические отношения охватывают отношения по поводу производства, распределения, обмена и потребления производимых в обществе материальных благ, характер которых определяется преимуществом той или иной формы собственности или их соотношением, сложившимся в обществе. Экономической системе современного общества присуще многообразие форм собственности на факторы производства и на результаты деятельности хозяйствующих субъектов. Для гармоничного развития общества хозяйствующим субъектам (субъектам собственности) необходимо внести в бюджет налоги и другие обязательные платежи для покрытия затрат, осуществляемых государством в целях достижения интересов общества в целом и каждого хозяйствующего субъекта, а также гражданина в отдельности. Это означает, что в процессе общественного воспроизводства должно происходить отчуждение части дохода хозяйствующего субъекта в пользу общества. Отчуждения средств обособленного от государства собственника и механизм их передачи государству входят в функции налоговой системы и определяют характер налоговых отношений.

Налоговые отношения в распределительной фазе процесса воспроизводства воздействуют посредством прямых и обратных связей и на другие фазы данного процесса (производство, обмен и потребление).

Отношения собственности непосредственно связаны с налоговыми отношениями, сущность которых заключается в перераспределении дохода налогоплательщика в процессе перехода права собственности на часть его дохода к властным институтам общества. Данное обстоятельство позволяет сделать вывод о том,

что налоговые отношения входят в систему экономических отношений.

Налоговая система может быть рассмотрена как система отношений между государством и плательщиками налогов, проявляющаяся через их действия, которые соотносятся как объективное (уплата налога) и субъективное (установление налога). Это обуславливает особую значимость функций налогов, базирующихся на налоговых отношениях, и реализуемых в данной системе действий.

Таким образом, *налоговая система* — система экономико-правовых отношений между государством и хозяйствующими субъектами, возникающих по поводу формирования доходной части государственного бюджета путем отчуждения части дохода собственника, посредством системы законодательно установленных налогов и сборов и других обязательных платежей, исчисление, уплата и контроль за поступлением которых осуществляются по единой методологии налогообложения, разработанной в данном обществе.

К системообразующим условиям (факторам) относятся: собственная налоговая доктрина и налоговая политика государства; законодательная база для строительства налоговой системы; механизм установления и ввода в действие налогов и сборов; виды налогов; порядок распределения налогов по уровням бюджетной системы; система налоговых органов; формы и методы налогового контроля и т.д.

Мировая практика организации налоговых систем показывает, что существуют следующие варианты их построения:

- разграничение налоговых источников по бюджетным уровням;
- система долевого участия бюджетных звеньев в использовании налогов;
- система равных прав налогообложения.

Классификационные признаки позволяют дать общую характеристику налоговой системы, действующей в данной стране.

Более подробно налоговую систему можно охарактеризовать на основе анализа экономических, правовых, социальных, политических факторов.

К экономическим факторам, характеризующим налоговую систему, можно отнести следующие показатели: полная ставка налогообложения (ставка совокупного налога); налоговая нагрузка;

соотношение между прямыми и косвенными налогами; соотношение между налогами и объемами внутренней и внешней торговли.

Полная ставка налогообложения (ПСН) – показатель, разработанный Международным центром сравнительных исследований проблем налогообложения; предназначен для измерения налоговой нагрузки. Рассчитывается ПСН как отношение общей суммы налоговых платежей к величине добавленной стоимости, полученной обществом в процессе производства и реализации товаров, работ и услуг.

Расчеты Международного центра сравнительных исследований проблем налогообложения показывают, что размер ПСН в России почти за все годы после внедрения новой налоговой системы превышает уровень «налоговой ловушки» – 40% (когда инвестирование производства становится невыгодным) и колеблется от 50 до 60%, что на 15–16 пунктов выше, чем в экономически развитых странах.

Налоговое время – это показатель налоговой нагрузки на налогоплательщика при данной налоговой системе. Оно представляет собой отношение общей суммы налоговых платежей к валовому внутреннему продукту (ВВП), которое показывает, какая часть произведенного обществом продукта перераспределяется посредством государственного бюджета.

Соотношение между прямыми и косвенными налогами. В менее развитых странах доля косвенных налогов высока, так как механизм их взимания и контроля более прост, чем механизм взимания и контроля прямых налогов.

Структура налоговых поступлений в России отличается от большинства развитых стран тем, что здесь, как нигде в мире, низка доля прямых налогов в совокупных налоговых поступлениях – ниже 40% и высока доля косвенных налогов – более 60%.

Соотношение между налогами от внутренней и внешней торговли – другой не менее важный экономический показатель, характеризующий налоговую систему. Величина данного показателя в странах ОЭСР составляет 12 : 1, в России – примерно 2 : 1.

Наряду с экономическими факторами для построения налоговой системы определяющее значение имеют факторы политического и правового характера. К таким факторам можно отнести: распределение хозяйственных функций между федеральным

центром и местными органами власти; роль налогов в системе доходов государства; контроль за деятельностью органов местного самоуправления со стороны федерального центра.

6.2. Организационные принципы российской налоговой системы

Организационные принципы — это исходные положения, в соответствии с которыми осуществляются построение и развитие налоговой системы. Мировая практика свидетельствует о том, что существует множество принципов, применяемых государствами при строительстве налоговых систем, и что каждое государство строит свою налоговую систему с учетом специфики складывающихся в данном обществе условий. Поэтому в каждой отдельно взятой стране при выборе системы организационных принципов налогообложения должен присутствовать индивидуальный подход.

Система налогообложения Российской Федерации базируется на исходных положениях — принципах, выделенных в ст. 3 НК РФ «Основные начала законодательства о налогах и сборах».

1. Принцип всеобщности налогообложения и принцип равенства прав налогоплательщиков. В соответствии со ст. 57 Конституции РФ каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается способность налогоплательщика к уплате налога.

2. Принцип недискриминации (нейтральности) налогообложения в отношении форм экономической деятельности. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала. Допускается установление особых видов пошлин либо дифференцированных ставок ввозных таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товара в соответствии с НК РФ и таможенным законодательством РФ.

3. *Принцип недопустимости создания препятствий реализации гражданами своих конституционных прав.* Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

4. *Принцип единства экономического пространства.* Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство РФ и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории РФ товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

5. *Принцип непереложимости обязанности по уплате налогов и сборов.* Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено Налоговым кодексом Российской Федерации.

6. *Принцип определенности правил налогообложения.* При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

7. *Принцип истолкования всех неясностей в налоговом законодательстве в пользу налогоплательщика.* Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу плательщика налога или сбора.

В экономической литературе встречается и ряд других организационных принципов налогообложения, которые носят объективный характер. К ним можно отнести:

- принцип подвигности (эластичности). Суть его заключается в том, что налоговая нагрузка может быть оперативно изменена в соответствии с объективными потребностями государства;
- принцип стабильности. Этот принцип предполагает постоянство налоговой системы, что важно для субъектов налоговых

отношений (для государства при формировании доходной части бюджета, а для плательщиков при планировании своих доходов, в том числе налоговом планировании). Данный принцип отражает интересы всех субъектов налоговых отношений;

- принцип исчерпывающего перечня региональных и местных налогов. Суть его заключается в исключении возможности установления и введения дополнительных налогов субъектами Федерации и органами местного самоуправления. Данное правило отражено в ст. 4 НК РФ.

В мировой практике имеет место использование и ряда других принципов налогообложения, к которым можно отнести принцип доступности и открытости информации по налогообложению; принцип презумпции невиновности; принцип стабильности налогового законодательства; принцип создания максимального удобства для налогоплательщиков; принцип обложения чистых доходов налогоплательщика и др.

6.3. Система налогового законодательства Российской Федерации

Налоговое законодательство — совокупность актов законодательства, регулирующих установление, введение и взимание налогов и сборов.

Законодательно-правовые основы налоговой системы Российской Федерации состоят из законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, законодательства субъектов Федерации о налогах и сборах и нормативно-правовых актов представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах.

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. НК РФ устанавливает систему налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации, в том числе:

- виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;
- основание для возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;

- принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов Федерации и местных налогов и сборов;
- права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

Действие НК РФ распространяется на отношения по установлению, введению и взиманию сборов в тех случаях, когда это прямо предусмотрено в самом Кодексе.

Законодательство субъектов Федерации о налогах и сборах состоит из законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, принятых в соответствии с НК РФ.

Нормативно-правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах принимаются представительными органами местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

Законодательство о налогах и сборах регулирует отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. К отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено НК РФ.

Нормативно-правовые акты о налогах и сборах подразделяются на акты органов исполнительной власти, акты исполнительных органов местного самоуправления и акты органов государственных внебюджетных фондов о налогах и сборах. Эти органы в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях издают нормативно-правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Государственный таможенный комитет Российской Федерации (ГТК России) при издании указанных актов руководствуется также таможенным законодательством Российской Федерации.

Министерство финансов Российской Федерации (Минфин России, Федеральная налоговая служба, Федеральная таможенная служба (ФТС России) издают обязательные для своих подразделений приказы, инструкции и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не относятся к актам законодательства о налогах и сборах.

Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени определено в ст. 5 НК РФ. Акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования.

Федеральные законы, вносящие изменения в НК в части установления новых налогов и (или) сборов, а также законодательные акты о налогах и сборах субъектов Федерации и законодательные акты представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и (или) сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Законодательные акты о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют.

Акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, имеют обратную силу.

Акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

Вышеуказанные требования распространяются также на нормативно-правовые акты, регулирующие порядок взимания налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

В соответствии со ст. 6 НК РФ нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не соответствующим НК РФ, если данный акт:

1) издан органом, не имеющим в соответствии с НК РФ права издавать подобного рода акты, либо издан с нарушением установленного порядка издания таких актов;

2) отменяет или ограничивает права налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей либо полномочия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, установленные НК РФ;

3) изменяет определенное НК РФ содержание обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;

4) запрещает действия налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, разрешенные НК РФ;

5) запрещает действия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, их должностных лиц, разрешенные или предписанные НК РФ;

6) разрешает или допускает действия, запрещенные НК РФ;

7) изменяет установленные НК РФ основания, условия, последовательность или порядок действий участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;

8) изменяет содержание понятий и терминов, определенных в НК РФ, либо использует эти понятия и термины в ином значении, чем они используются в НК РФ;

9) иным образом противоречит общим началам и (или) буквальному смыслу конкретных положений НК РФ.

Вышеуказанные нормативно-правовые акты о налогах и сборах признаются не соответствующими НК РФ при наличии хотя бы одного из перечисленных обстоятельств.

Признание нормативно-правового акта не соответствующим НК РФ осуществляется в судебном порядке, если иное не предусмотрено НК РФ. Правительство РФ, а также иной орган исполнительной власти или исполнительный орган местного

самоуправления, принявшие указанный акт, либо их вышестоящие органы вправе до судебного рассмотрения отменить этот акт или внести в него необходимые изменения.

Отмеченные положения распространяются также на нормативно-правовые акты, регулирующие порядок взимания налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Указы Президента РФ носят характер поручений органам исполнительной власти по разработке нормативных актов по налогообложению.

Постановления Правительства РФ устанавливают ставки акцизов и таможенных пошлин, определяют состав затрат, применяемый при налогообложении, и т. д.

В целях разрешения проблем, возникающих в области международных налоговых отношений, кроме национального законодательства, большое значение имеют международные правовые договоры.

Нормативные акты федеральных органов исполнительной власти должны быть зарегистрированы в Министерстве юстиции Российской Федерации (Минюсте России). Необходимо иметь в виду то, что даже зарегистрированные, но не опубликованные в установленном порядке акты не влекут правовых последствий как не вступившие в силу.

Прекращение действия налогового нормативного акта возможно путем прямой его отмены, при принятии нового акта равной (большей) юридической силы, в связи с истечением срока действия данного нормативного акта.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. *Дать определение налоговой системы.*
2. *Какие факторы-условия относятся к системообразующим при формировании налоговой системы?*
3. *Какие варианты организации налоговых систем наиболее распространены в мировой практике?*
4. *Какие существуют экономические показатели, характеризующие налоговую систему?*
5. *Каково значение полной ставки налогообложения (ПСН) и как она рассчитывается?*
6. *Что такое налоговое бремя и как оно рассчитывается?*

7. *Какие существуют политические и правовые факторы, влияющие на характер налоговой системы?*

8. *Дать характеристику принципам налогообложения российской налоговой системе.*

9. *Какие правовые документы входят в систему налогового законодательства РФ?*

10. *Каков порядок установления налогов в российской налоговой системе?*

11. *Каково значение Налогового кодекса в формировании налоговой системы РФ?*

12. *В каких случаях нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не соответствующим НК РФ?*

Глава 7

НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ — ОСНОВОПОЛАГАЮЩИЙ ДОКУМЕНТ В ОБЛАСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Одним из основных условий экономического развития государства рыночного типа хозяйствования является наличие соответствующей налоговой системы, т.к. налоговая составляющая в доходах бюджетов разных стран составляет 80–90% общей суммы доходов. Основы действующей в настоящее время налоговой системы были заложены на рубеже 1990-х годов принятием закона «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

В первые годы реформ российская налоговая система в целом выполняла свою роль, обеспечивая поступление финансовых средств в бюджеты всех уровней. Однако по мере углубления рыночных преобразований недостатки налоговой системы становились более заметными и ее несоответствие происходящим в экономике изменениям стало очевидным. Многочисленные изменения, вносимые в законодательство о налогах и сборах, решали лишь частные проблемы, не затрагивая основ налоговой системы. Налоговая система конца 90-х годов XX в. становилась тормозом экономического развития страны.

Принятие в этот период Налогового кодекса явилось определяющим моментом в развитии экономических реформ в нашей стране. С введением первой части НК РФ был осуществлен первый этап комплексного пересмотра всей системы налогообложения. Принятие этого документа обеспечило не только совершенствование налогового законодательства, но и повышение уровня справедливости и нейтральности налоговой системы, снижение общего уровня налогового бремени, упрощение, обеспечение стабильности и предсказуемости налоговой системы.

Налоговый кодекс Российской Федерации является главным нормативно-правовым актом, закрепившим основные положения в области налогообложения. В нем систематизированы нормы налогового законодательства, которые регулируют вопросы нало-

гообложения, отнесенные Конституцией РФ к ведению Российской Федерации и совместному ведению РФ и ее субъектов.

НК РФ состоит из двух частей. Часть первая НК РФ принята Государственной Думой 16 июля 1998 г., одобрена Советом Федерации 17 июля 1998 г. и введена в действие с 1 января 1999 г. Часть вторая НК РФ начала вводиться в действие с 1 января 2001 г., и процесс принятия ее отдельных глав продолжается до сих пор.

В часть первую НК РФ включены 7 разделов.

Раздел I содержит 2 главы и 18 статей. В главе 1 даны характеристика законодательства о налогах и сборах и иных нормативно-правовых актов в области налогообложения, понятие налогов и сборов, установлены участники налоговых правоотношений, порядок производства по делам о налоговых правонарушениях, определены институты, понятия и термины, используемые в Кодексе.

Основной постулат налогового законодательства состоит в том, что каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы и ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, не предусмотренные Кодексом.

НК РФ введено правило, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства толкуются в пользу налогоплательщика, т.е. введена презумпция невиновности.

Статья 5 первого раздела НК РФ посвящена действию актов законодательства о налогах и сборах по времени. Она установила, что акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

В ст. 8 НК РФ определены понятия «налог» и «сбор». Под налогом понимается индивидуальный безвозмездный платеж, взимаемый с организации 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 муниципальных образований.

Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организации и физических лиц, уплата которого является

одним из условий совершения в отношении плательщика сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

В ст. 9 НК РФ определены участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

К таковым относятся:

1. Налогоплательщики и налоговые агенты.
2. ФНС России и его подразделения (налоговые органы).
3. Таможенные органы.
4. Государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы и должностные лица, осуществляющие в установленном порядке, помимо налоговых и таможенных органов, прием и взимание налогов и сборов, а также контроль за их уплатой налогоплательщиками.

5. Органы государственных внебюджетных фондов.

В данном разделе НК РФ определены специальные налоговые режимы, представляющие собой особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени. К специальным налоговым режимам относятся: упрощенная система налогообложения; система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции; система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей; система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

В ст. 9 НК РФ подтвержден приоритет международных договоров РФ в области налогообложения перед налоговым законодательством.

Глава II НК РФ посвящена системе налогов и сборов, взимаемых в РФ. В ст. 13, 14 и 15 определены перечень, порядок установления и взимания федеральных, региональных и местных налогов. Вышеуказанные статьи НК РФ заменяют ст. 19 Закона РФ «Об основах налоговой системы Российской Федерации».

Раздел II НК РФ посвящен налогоплательщикам и плательщикам сборов, налоговым агентам, представительству налогоплательщика в налоговых отношениях. Он состоит из 2 глав и 11 статей.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать налоги и сборы. Новым является положение о том, что филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения филиалов и обособленных подразделений.

Здесь же раскрыто содержание понятия «взаимозависимые лица для целей налогообложения». Таковыми признаются юридические и физические лица, отношения между которыми могут влиять на условия или экономические результаты.

НК РФ существенно расширяет права налогоплательщиков, к которым относит право:

- получать от налоговых органов по месту учета бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, налоговом законодательстве, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;
- получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;
- использовать налоговые льготы, естественно, при наличии у них для этого оснований;
- получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит;
- на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;
- представлять свои интересы в налоговых органах лично либо через своего представителя;
- представлять налоговым органам 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 решения налоговых органов, налоговые уведомления и требования об уплате налогов;
- требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщика;

- не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам;

- обжаловать акты налоговых органов и действия или бездействие их должностных лиц;

- требовать соблюдения налоговой тайны;

- требовать возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконным решением налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

НК РФ не только провозглашает права налогоплательщиков, но и гарантирует их обеспечение и защиту. Здесь же определены и обязанности налогоплательщиков, к которым относятся:

- уплачивать законно установленные налоги и сборы;

- встать на учет в налоговых органах;

- вести учет своих доходов и объектов налогообложения;

- представлять в налоговый орган налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность;

- представлять налоговым органам и их должностным лицам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

- выполнять требования налогового органа об устранении выявленных нарушений налогового законодательства, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей;

- представлять налоговым органам необходимую информацию и документы;

- в течение 4 лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов.

На последний пункт нужно обратить особое внимание. Дело в том, что ранее требование о сохранности документов распространялось только на 3 года.

Кроме перечисленных постоянных обязанностей налогоплательщики должны письменно сообщать в налоговый орган по месту учета:

- об открытии или закрытии счетов – в 10-дневный срок;

- обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях – в срок не позднее 1 месяца;

- обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории РФ, – в срок не позднее 1 месяца после их создания, реорганизации или ликвидации;

- об объявлении банкротства – в срок не позднее 3 дней со дня принятия решения;
- о ликвидации или реорганизации – в срок не позднее 3 дней со дня принятия такого решения;
- об изменении своего места нахождения – в срок не позднее 10 дней.

В разделе III НК РФ раскрыто содержание понятия «налоговые органы», к которым относятся ФНС России и его подразделения на территории РФ.

Налоговые органы представляют собой централизованную систему контроля за соблюдением налогового законодательства, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов и в предусмотренных законодательством РФ случаях иных обязательных платежей.

Полномочия налоговых органов в определенных случаях выполняют и таможенные органы. В данном разделе определены полномочия налоговых органов, место и роль таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов в процессе налогообложения.

Раздел IV устанавливает общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, дает определение объекта налогообложения и других элементов налога. Объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ и услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (работ, услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристику. Для каждого налога определен самостоятельный объект обложения, определяемый в соответствии с частью второй НК РФ.

Согласно гл. 8 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога в установленный срок исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок налоговый орган взыскивает налог в принудительном порядке за счет основных средств или имущества налогоплательщика. В бесспорном порядке налог взыскивается с юридических лиц, а с физических лиц – в судебном порядке. Здесь же окончательно установлено, что обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего

налога при наличии достаточного остатка денежных средств на счете, а при уплате налога наличными деньгами — с момента внесения денег в банк или отделение связи.

Если обязанность по исчислению и уплате налога возложена на налогового агента, то обязанность налогоплательщика по уплате налога считается выполненной с момента удержания налога налоговым агентом. Обязанность по уплате налогов исполняется в рублях.

Взимание недоимки за счет имущества налогоплательщика осуществляется по решению руководителя налогового органа. Для реализации данное решение передается судебному приставу, который обязан произвести необходимые исполнительные действия.

Взимание недоимки за счет имущества физических лиц, включая наличные денежные средства и средства на счетах кредитных учреждений, производится только по решению суда.

Пени взыскивается в таком же порядке, как и недоимки.

В данном разделе НК РФ предусмотрены обязанности по уплате налогов и сборов в случае реорганизации предприятия. Обязанности по уплате налогов реорганизованного юридического лица возлагаются на его правопреемника.

Здесь же раскрыто содержание понятий «налоговая база», «налоговая ставка», «налоговые льготы», «сроки уплаты налога» и установлен порядок их определения и исчисления налога.

В гл. 9 НК РФ установлены общие условия изменения срока уплаты налогов, сборов и пени. Изменение срока уплаты налога допускается в виде отсрочки, рассрочки, налогового кредита и инвестиционного налогового кредита. Право решать данные вопросы предоставлено Федеральной налоговой службе России. Здесь же определены порядок и условия предоставления указанных льгот.

В гл. 10 НК РФ определены требования об уплате налогов и сборов. Требованием об уплате налога признается направленное налогоплательщику письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени. Требование об уплате налога направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки и содержит сведения о сумме задолженности по налогу, размере пени, начисленной на момент направления требования, сроке уплаты налога, сроке исполнения

требования, а также о мерах, которые будут применяться в случае невыполнения требования.

В гл. 11 НК РФ уточняет способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов.

К таким способам относятся: *залог имущества; поручительство; пени; приостановление операции по счетам в банке; наложение ареста на имущество налогоплательщика.*

В случае изменения сроков уплаты налогов и сборов обязанность по уплате налогов и сборов может быть обеспечена залогом. Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть сам налогоплательщик, плательщик сбора или третье лицо (ст. 73 НК РФ). В случае неуплаты налога (сбора) налоговый орган исполняет эту обязанность за счет стоимости залога.

Место залога может занять поручительство, которое оформляется в соответствии с законодательством РФ договором между налоговым органом и поручителем. Поручитель обязуется уплатить налоги и сборы в полном объеме, если этого не сделает получивший отсрочку налогоплательщик. При этом налогоплательщик и поручитель несут солидарную ответственность.

Пеня — установленная (ст. 75 НК РФ) денежная сумма, которую плательщик налогов и сборов или налоговый агент должны выплатить в случае задержки уплаты причитающихся сумм налогов и сборов. Пеня начисляется, помимо сумм налогов и сборов, за каждый день просрочки налога или сбора в процентах от неуплаченной суммы. Процентная ставка пени принимается равной 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Приостановление операции налогоплательщика по счетам в банках, предусмотренное ст. 76 НК РФ, означает прекращение всех расходных операций по счету. Решение о приостановлении операций налогоплательщика принимается руководителем (заместителем) налогового органа в случае неисполнения требования об уплате налога. Данное решение подлежит безусловному выполнению банком.

Согласно ст. 77 НК РФ арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога признаются действия налогового или таможенного органа (с санкции прокурора) по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества. Арест

имущества производится в случае неисполнения налогоплательщиком в установленные сроки обязанности по уплате налога и при наличии у налоговых органов достаточной информации о намерении налогоплательщика скрыться или скрыть свое имущество.

НК РФ предусматривает не только неуплату и недоплату налогов и сборов, но и их переплату. Согласно ст. 78 НК РФ сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату или зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика.

Раздел V состоит из 2 глав и 26 статей. В нем определены порядок сдачи налогоплательщиком налоговой декларации, а также формы, методы и способы проведения налогового контроля.

Налоговая декларация – письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и начисленной сумме налога. Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме. Ее можно представить на бумажном носителе или в электронном виде.

Налоговая декларация представляется в установленные законодательством сроки. Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций издаются ФНС России.

В соответствии с гл. 14 НК РФ налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов посредством налоговых проверок, получения объяснений у налогоплательщиков и налоговых агентов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода, а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

Таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов в пределах своей компетенции осуществляют налоговый контроль в порядке, предусмотренном настоящей главой НК РФ.

Налоговый контроль начинается с учета налогоплательщиков, который осуществляется в налоговых органах по месту нахождения организации или ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им имущества, подлежащего налогообложению.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, обязана встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе как по своему месту нахождения, так и по месту нахождения каждого обособленного подразделения.

ФНС России вправе определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков и иностранных организаций.

Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов, в том числе и таможенных, и на всей территории РФ идентификационный номер налогоплательщика – ИНН. Каждый налогоплательщик указывает свой ИНН в подаваемых в налоговый орган декларации, отчете или другом документе.

Налоговый орган указывает ИНН во всех направляемых ему уведомлениях.

На основе данных учета ФНС России ведет Единый государственный реестр налогоплательщиков. Сведения о налогоплательщике с момента постановки на учет являются налоговой тайной.

Органы, осуществляющие регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, места жительства физических лиц, актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и имущественных сделок, регистрацию пользователей природными ресурсами, обязаны в 10-дневный срок сообщать в налоговые органы соответствующую информацию.

Банки открывают счета организациям и индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговых органах. Банк обязан сообщить в налоговый орган об открытии или закрытии счета в 5-дневный срок по месту учета налогоплательщика.

В соответствии со ст. 86 НК РФ налоговому контролю подлежат расходы физического лица, являющегося налоговым резидентом РФ, приобретающего в собственность недвижимое имущество (за исключением многолетних насаждений), механические транспортные средства, акции ОАО, государственные и муниципальные ценные бумаги и сберегательные сертификаты, культурные ценности, золото в слитках.

Должностные лица налоговых органов получают информацию об операциях с таким имуществом от организации или уполномоченных лиц, осуществляющих регистрацию сделок с этим имуществом.

Налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки (ст. 87 НК РФ).

Налоговой проверкой могут быть охвачены только 3 календарных года деятельности налогоплательщика, предшествовавшие году проведения проверки.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и других документов о деятельности налогоплательщика. Она проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение 3 месяцев со дня представления документов налогоплательщиком (ст. 88 НК РФ).

Выездные налоговые проверки проводятся только на основе решения руководителя (заместителя) налогового органа. В отношении одного налогоплательщика выездная проверка может проводиться по одному или нескольким налогам. Нельзя проводить в течение одного календарного года две выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам. Продолжительность такой проверки не должна превышать 2 месяцев (ст. 89 НК РФ).

По окончании выездной налоговой проверки составляется справка, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения.

По результатам выездной налоговой проверки не позднее 2 месяцев после составления справки уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен акт в установленной форме. Акт подписывается этими лицами и руководителем проверяемой организации.

Согласно ст. 102 НК РФ налоговую тайну составляют любые сведения, полученные налоговым органом, органами государственных внебюджетных фондов, таможенных органов о налогоплательщике, за исключением сведений:

- 1) разглашенных налогоплательщиком или с его согласия;
- 2) об идентификационном номере налогоплательщика;
- 3) о нарушении законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;
- 4) представляемых налоговым, таможенным или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами.

Налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми и другими органами и их должностными лицами.

В разделе VI НК РФ классифицируются налоговые правонарушения и ответственность за их совершение. Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность. Кодекс классифицирует нарушения по более 30 видам и подвидам и дифференцирует меру ответственности в зависимости от степени тяжести.

1. Нарушение налогоплательщиком срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе — штраф 5 тыс. руб.

2. То же нарушение на срок более 90 дней — штраф 10 тыс. руб.

3. Ведение организацией или индивидуальным предпринимателем деятельности без постановки на учет в налоговом органе — штраф 10% полученного дохода, но не менее 20 тыс. руб.

4. То же нарушение на срок свыше 3 месяцев — штраф 20% дохода.

5. Нарушение налогоплательщиком срока предоставления в налоговый орган информации об открытии и закрытии счета в банке — штраф 5 тыс. руб.

6. Непредставление в срок налоговой декларации — штраф 5% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый просроченный месяц, но не менее 100 руб. и не более 30% общей суммы.

7. Непредставление налоговой декларации в течение более 180 дней по истечении установленного срока — 30% суммы налога, подлежащей уплате по этой декларации, и 10% за каждый месяц, начиная со 181-го дня.

8. Грубое нарушение правил учета доходов, расходов, объектов налогообложения в течение одного налогового периода — штраф 5 тыс. руб.

9. Те же деяния, совершенные в течение более одного налогового периода, — штраф 15 тыс. руб.

10. Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы, — штраф 10% суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. руб.

11. Штраф — 10% суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. руб.

12. Неуплата или неполная уплата налога — штраф 20% недоплаченной суммы.

13. Те же деяния, что и в пунктах 11, 12, но совершенные умышленно, — штраф 40% недоплаченной суммы.

14. Неперечисление или неполное перечисление налога налоговым агентом — штраф 20% недоплаченной суммы.

15. Несоблюдение порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест, — штраф 10 тыс. руб.

16. Непредставление в срок в налоговые органы документов по исчислению и уплате налогов — штраф 50 руб. за каждый непредставленный документ.

17. Непредставление налоговому органу сведений, выразившееся в отказе организации представить имеющиеся у нее документы со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, уклонение от представления таких документов, представления недостоверных сведений — штраф 5 тыс. руб.

18. Неявка свидетеля по делу о налоговом правонарушении — штраф 1 тыс. руб.

19. Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний — штраф 3 тыс. руб.

20. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в налоговой проверке — штраф 500 руб.

21. Представление экспертом заведомо ложного заключения или переводчиком заведомо ложного перевода — штраф 1 тыс. руб.

22. Неправомерное несообщение лицом сведений, которое это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения — штраф 1 тыс. руб.

23. Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года — штраф 5 тыс. руб.

24. Открытие банком счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления свидетельства о постановке на налоговый учет, а также открытие счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам данного лица — штраф 10 тыс. руб.

25. Несообщение банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организацией или индивидуальным предпринимателем — штраф 20 тыс. руб.

26. Нарушение банком срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора — пени в размере 1/150 ставки рефи-

нансирования Банка России, но не более 0,2% за каждый день просрочки.

27. Неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика — штраф 20% суммы, перечисленной по поручению налогоплательщика, не связанного с обязанностями по уплате налога и сбора. Размер данного штрафа не может превышать сумму задолженности.

28. Неисполнение банком решения налогового органа о взыскании налога, сбора или пени; пени — в размере 1/150 ставки рефинансирования Банка России, но не более 0,2% за каждый день просрочки.

29. Создание банком ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, в отношении которого в банке находится инкассовое поручение налогового органа, — штраф 30% суммы, не поступившей в результате действий банка.

30. Непредставление банком по запросу налогового органа справок по операциям и счетам организаций или индивидуальных предпринимателей — штраф 10 тыс. руб.

31. Те же деяния при наличии признаков правонарушения — штраф 20 тыс. руб.

Кодекс определяет обстоятельства, исключющие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, вину лица в совершении налогового правонарушения, а также смягчающие обстоятельства (ст. 109—113).

Вводится презумпция невиновности. Бремя доказательства совершения налогового правонарушения возлагается на налоговый орган. Неустраиваемые сомнения в виновности толкуются в пользу налогоплательщика.

Мерой ответственности служит налоговая санкция в виде денежных штрафов (см. классификацию на с. 135—138). Налоговые санкции взыскиваются только в судебном порядке.

Раздел VII части первой НК РФ устанавливает порядок обжалования актов налоговых органов и действия или бездействие их должностных лиц.

Каждый налогоплательщик имеет право обжаловать акты налоговых органов, другие действия или бездействие их должностных лиц в вышестоящем налоговом органе или суде. Организации и индивидуальные предприниматели обращаются в арбитражный суд, физические лица, не являющиеся предпринимателями, — в суд общей юрисдикции.

Жалоба налогоплательщика рассматривается вышестоящим налоговым органом в срок не позднее одного месяца со дня ее получения, и в отношении ее может быть принято одно из следующих решений:

- оставить жалобу без удовлетворения;
- отменить решение налогового органа;
- отменить акт налогового органа и назначить новую проверку;
- изменить решение или вынести новое решение.

Жалобы на акты налоговых проверок, действия или бездействие должностных лиц, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в установленном законодательством РФ порядке.

Часть вторая НК РФ начинается с **раздела VIII** «Федеральные налоги». Федеральным законом « О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» от 05.08.2000 №118-ФЗ введены в действие 4 главы части второй НК РФ:

гл. 21 «Налог на добавленную стоимость»;

гл. 22 «Акцизы»;

гл. 23 «Налог на доходы физических лиц»;

гл. 24 «Единый социальный налог».

С 1 января 2002 г. введены в действие гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организации», гл. 26 «Налог на добычу полезных ископаемых», гл. 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных производителей» (единый сельскохозяйственный налог).

В июле 2002 г. были введены гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения», 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности».

Раздел IX «Региональные налоги и сборы» включает:

гл. 27 «Налог с продаж» (утратила силу с 2004 г.);

гл. 28 «Транспортный налог»;

гл. 29 «Налог на игорный бизнес»;

гл. 30 «Налог на имущество организаций».

Федеральным законом от 29.11.2004 г. №141-ФЗ введен **раздел X** «Местные налоги». Из существовавших до введения этого раздела пяти местных налогов оставлено только два:

1) земельный налог;

2) налог на имущество физических лиц.

Главой 31 НК РФ внесены существенные изменения в налоговое производство по земельному налогу.

Федеральным законом от 02.11.2004 г. №127-ФЗ введена в действие гл. 25.3 «Госпошлина», регулирующая обновленный порядок исчисления и взимания госпошлины.

Более подробно изменения в налоговой политике, предусмотренные Налоговым кодексом РФ, освещены в последующих главах данного учебника.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. *Какая была необходимость принятия Налогового кодекса в России?*
2. *Какие проблемы были решены с принятием НК РФ в области налоговых отношений?*
3. *Какие законодательные и нормативные акты входят в налоговое законодательство РФ?*
4. *Кто является участниками отношений, регулируемых налоговым законодательством?*
5. *Какие виды налогов и сборов установлены НК РФ?*
6. *Перечислите перечень специальных налоговых режимов, регулируемых Налоговым кодексом РФ.*
7. *Каковы права и обязанности налогоплательщиков?*
8. *Каковы полномочия налоговых органов?*
9. *Дайте понятие объекта налогообложения.*
10. *Каков порядок исполнения обязанности по уплате налогов и сборов?*
11. *Перечислите способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов.*
12. *Что собой представляет налоговая декларация?*
13. *Каковы формы проведения налогового контроля?*
14. *Дайте понятие налогового правонарушения.*
15. *Какие виды ответственности за совершение налоговых правонарушений вы знаете?*
16. *Каков порядок обжалования актов налоговых органов?*
17. *Как НК РФ обеспечивает снижение налогового бремени?*
18. *Расскажите о наиболее существенных, на ваш взгляд, недостатках в НК РФ.*

Глава 8

СИСТЕМА НАЛОГОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

8.1. Направления развития системы налогообложения в Российской Федерации

Несовершенство налоговой системы является одним из препятствующих факторов на пути развития экономики и предпринимательства. Налоговая система Российской Федерации долгое время (в течение 90-х гг.) являлась фактором, сдерживающим экономическое развитие страны.

К основным причинам такого положения в налоговой системе РФ можно отнести: ярко выраженный фискальный интерес, значительное принижение роли регулирующей функции налогов; преобладание сугубо профессионального, аппаратного подхода при обсуждении проблем налоговой реформы; бессистемность внесения изменений и дополнений в законы о налогах, что и сделало налоговую систему РФ нестабильной и непредсказуемой; большое количество налогов и сборов, которое в условиях падения объемов производства и роста потребительских цен усиливало налоговую нагрузку как на производителя, так и на потребителя материальных благ.

Проводимая Правительством РФ налоговая политика способствовала постоянному вытеснению капитала из производственного сектора, препятствовала нормальному развитию инвестиционного процесса (например, налог на добавленную стоимость, стал фактором роста цен и повышения уровня инфляции). Результатом такой неэффективной налоговой политики стали следующие последствия: невыгодность вложения средств в отечественное производство; постоянный отток национального капитала за рубеж; незначительность объемов вложений иностранного капитала в российскую экономику.

В целях снятия всех налоговых преград на пути экономического роста и превращения налоговой системы в эффективную систему налогообложения Правительством Российской Федерации определены приоритетные направления налоговой политики:

- создание стабильной и ясной налоговой системы;
- формирование стимулов к повышению собираемости налогов;
- создание благоприятных условий для повышения эффективности производства;
- укрепление доходной части бюджета.

Цель, поставленная Правительством РФ, реализуется в следующих направлениях.

1. Достижение стабильности и определенности налоговой системы посредством принятия следующих мер:

- устранения противоречий налогового и иных видов законодательства;
- установления исчерпывающего перечня налогов и сборов на всех уровнях бюджетной системы;
- установления предельных ставок региональных и местных налогов;
- отказа от применения в качестве объекта налогообложения выручки от реализации;
- выравнивание условий налогообложения за счет совершенствования системы налоговых льгот и усиления ответственности за налоговые правонарушения.

2. Использование фискальных стимулов, предусматривающих следующие меры:

- снижение налогового бремени на предприятия путем переноса части налоговой нагрузки со сферы производства в сферу обращения;
- применение агрегированного налогообложения субъектов малого бизнеса;
- введение дифференциации акцизов на продукцию добывающих отраслей.

3. Повышение собираемости налогов:

- переход к порядку исчисления налогов по отгрузке продукции;
- налогообложение у источника выплаты средств, подлежащих налогообложению;
- создание реального механизма контроля за доходами физических лиц;
- совершенствование методов банковского контроля при исполнении поручений и решений о взыскании налогов и сборов.

Наряду с перечисленными выше конкретными мерами по достижению стабильности и определенности налоговой системы первоочередными задачами, стоящими в настоящее время перед российским правительством, должны стать:

1) обеспечение баланса между сокращением льгот по налогам и снижением налогового бремени, нарушение которого приводит к деформации любой налоговой системы;

2) осуществление структурной перестройки системы налогообложения Российской Федерации. Для этого необходимо смещение основного акцента в формировании налоговых доходов бюджета с чисто фискальных интересов на стимулирование инвестиционной деятельности организаций и предпринимательской активности граждан.

Решению этих задач будет способствовать полное введение в действие части второй НК РФ.

8.2. Налоги, взимаемые на территории Российской Федерации

Современная налоговая система Российской Федерации введена в действие с 1 января 1992 г. на основе Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», принятого 27 декабря 1991 г. Этот закон определил (до введения в действие части первой НК РФ) общие принципы построения налоговой системы в РФ, перечень налогов, сборов, пошлин и других платежей, а также права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых органов. Однако практика применения налоговой системы, построенной на основе данного закона, выявила множество недостатков, и с первых же месяцев ее действия было внесено большое количество дополнений и изменений. Несовершенство Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» связано было наряду с множеством ее недостатков прежде всего с отсутствием единой законодательной и нормативной базы налогообложения. В целях разрешения сложившихся в налоговой системе проблем в Российской Федерации с 1 января 1999 г. введена часть первая НК РФ.

Весьма серьезной проблемой являлось количество действующих в стране налогов.

Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает виды и перечень взимаемых в Российской Федерации налогов и сборов.

Статьей 12 Налогового кодекса в Российской Федерации предусмотрена трехуровневая система распределения налогов и сборов: федеральные налоги, региональные налоги и местные налоги.

Перечень налогов направляемых в федеральный бюджет страны определен в ст. 13 НК «Федеральные налоги и сборы».

К федеральным налогам и сборам относятся:

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

Перечень налогов, направляемых в бюджеты субъектов федерации, приведен в ст. 14 НК «Региональные налоги».

К региональным налогам относятся:

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

Перечень налогов, направляемых в бюджеты местных органов власти (органов местного самоуправления), определен ст. 15 НК «Местные налоги».

К местным налогам относятся:

- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц.

Информация и копии законов, иных нормативных правовых актов об установлении, изменении и отмене региональных и местных налогов направляются органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления в Министерство финансов Российской Федерации и федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, а также в финансовые органы соответствующих субъектов Российской Федерации и территориальные налоговые органы.

8.3. Особенности установления, изменения и отмены федеральных, региональных и местных налогов

Порядок установления налогов и сборов, взимаемых в бюджетную систему Российской Федерации, общие принципы налогообложения в РФ осуществляется на основании ст. 1 Налогового кодекса РФ. Кроме того, налоговый кодекс определяет принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов.

В ст. 17 НК РФ определены общие условия установления налогов и сборов. При этом налог считается установленным лишь в том случае, если определены налогоплательщики и элементы налогообложения. К элементам налогообложения относятся:

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

В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

При установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам.

Кроме того, налоговый кодекс предусматривает особенности установления, изменения и отмены налогов и сборов.

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

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

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

При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены Налоговым кодексом, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются НК.

Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации законами о налогах в порядке и пределах, которые предусмотрены Налоговым кодексом, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

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

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

Земельный налог и налог на имущество физических лиц устанавливаются Налоговым кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих поселений (межселенных территориях), городских округов.

Земельный налог и налог на имущество физических лиц вводятся в действие и прекращают действовать на территориях поселений (межселенных территориях), городских округов в соответствии с Налоговым кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах.

Местные налоги в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге устанавливаются Налоговым кодексом и законами указанных субъектов Российской Федерации о налогах, обязательны к уплате на территориях этих субъектов Российской Федерации. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в соответствии с Налоговым кодексом и законами этих субъектов Российской Федерации.

При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены Налоговым кодексом, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Иные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются Налоговым кодексом.

Представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) законодательством о налогах и сборах в порядке и пределах, которые предусмотрены Налоговым кодексом, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Федеральные, региональные и местные налоги и сборы изменяются и отменяются на основании п. 1 ст. 6 НК. Не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные НК (основание — п. 6 ст. 12 НК).

Налоговым кодексом устанавливаются специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в статье 13 НК, определяются порядок установления таких налогов, а также порядок введения в действие и применения указанных специальных налоговых режимов. Специальные налоговые режимы могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, указанных в ст. 13–15 НК, где приводится перечень налогов, отчисляемых по уровням бюджетной системы.

Специальные налоговые режимы устанавливаются Налоговым кодексом и применяются в случаях и порядке, которые предусмотрены НК. Специальные налоговые режимы предусматривают особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных ст. 13–15 НК.

К специальным налоговым режимам относятся:

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.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. *Каковы основные причины, сделавшие налоговую систему сдерживающим фактором экономического развития в течение 90-х годов XX в.?*
2. *Изложите приоритетные направления налоговой политики Правительства РФ.*
3. *Каков порядок установления, изменения и отмены федеральных налогов и сборов?*
4. *Охарактеризуйте структуру и состав налоговой системы РФ.*
5. *Каков порядок установления, изменения и отмены региональных налогов и сборов?*
6. *Каков порядок установления, изменения и отмены местных налогов и сборов?*
7. *Каков порядок установления специальных налоговых режимов в РФ?*
8. *Какие системы налогообложения включают специальные налоговые режимы?*
9. *Дайте характеристику упрощенной системы налогообложения, применяемой в РФ.*
10. *Охарактеризуйте единый налог на вмененный доход в системе налогообложения, применяемой в РФ.*
11. *Дайте характеристику системе налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.*

Глава 9

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

9.1. Налог на добавленную стоимость (НДС)

9.1.1. Роль НДС в налоговой системе

Налог на добавленную стоимость (НДС) – наиболее распространенный налог на товары и услуги в налоговых системах различных стран, в том числе России. НДС, являясь косвенным налогом, влияет на процессы ценообразования, структуру потребления, а также регулирует спрос. Многолетний опыт использования НДС в зарубежных странах показал, что он является одним из наиболее эффективных фискальных инструментов государства.

Следует отметить, что во многих случаях объекты налогообложения для косвенных налогов совпадают, что способствует постоянному росту цен на потребительские товары и услуги.

Наибольший удельный вес в налоговых доходах федерального бюджета РФ принадлежит косвенным налогам. Доля НДС в налоговых доходах федерального бюджета в 2003 г. составляла около 34%, в 2004 г. – около 32%.

В среднем НДС формирует 1/7 часть доходов бюджетов в странах, его применяющих, однако доля данного налога в бюджетах различных государств существенно различается. Так, во Франции НДС составляет 45% налоговых поступлений в бюджет, а в Нидерландах – 24%.

Впервые НДС был теоретически обоснован в 1954 г. французским экономистом М. Лоре, введен в практику налогообложения Франции с 1958 г. НДС является одним из самых молодых налогов, формирующих основную часть доходов бюджетов. Следует отметить, что лежащий в основе определения НДС показатель добавленной стоимости начал использоваться в статистических целях значительно раньше (например, в США он применяется с 1870 г. для характеристики объемов промышленной продукции, а в России он использовался в аналитических целях в период нэпа).

Кроме чисто фискальной роли НДС является инструментом регулирования экономики, а также важной составной частью механизма экономической интеграции. Римский договор 1957 г. о создании Европейского экономического сообщества (ЕЭС) предусматривал разработку и применение мер, направленных на гармонизацию систем косвенного налогообложения стран-членов, а наличие НДС в налоговой системе стало обязательным условием вступления в ЕЭС.

Таким образом, применение показателя добавленной стоимости как объекта налогообложения в европейских странах было обусловлено построением общего рынка. Основы современной европейской системы НДС определяются Шестой директивой Совета ЕЭС от 17 мая 1977 г., принятой с целью унификации базы НДС в странах – членах Сообщества (причем определенный процент отчислений направляется на формирование общего бюджета ЕЭС). Однако в большинстве стран мира применяются свои собственные системы исчисления и взимания НДС. В настоящее время на НДС приходится в среднем 13,8% налоговых поступлений бюджетов стран и 5,5% ВВП.

До 1992 г. в России применялся налог с оборота, который более чем на 80% мобилизовывался в бюджет в виде разницы между фиксированными государством розничными и оптовыми ценами. Развитие рыночных отношений в России, свободное ценообразование на основе спроса и предложения потребовали реорганизации исчисления и взимания налога с оборота. Потребность государства в стабильном налоговом источнике средств бюджета предопределила введение в России с 1 января 1992 г. НДС.

В российской системе бухгалтерского учета не предусмотрен порядок отражения величины добавленной стоимости, что не позволяет достоверно определить объект налогообложения, усложняет методику исчисления налога и расширительно трактует объект налогообложения. НДС определяется как форма изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и обращения и определяемой в виде разницы между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат, относимых на издержки производства и обращения. Для правильного исчисления и уплаты

НДС необходимы соответствующая информационная база, системы учета и контроля.

С 1 января 2001 г. в условиях, когда законодательство для налогоплательщиков ограничивается только законами РФ, порядок исчисления и уплаты НДС регулируется положениями гл. 21 части второй НК РФ.

9.1.2. Плательщики НДС

Налогоплательщиками НДС признаются:

- организации;
- лица, являющиеся плательщиками данного налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ;
- индивидуальные предприниматели.

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих *последовательных* календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн руб. (ст. 145 НК РФ).

Данное положение не распространяется на организации и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные товары и подакцизное минеральное сырье, а также в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию РФ.

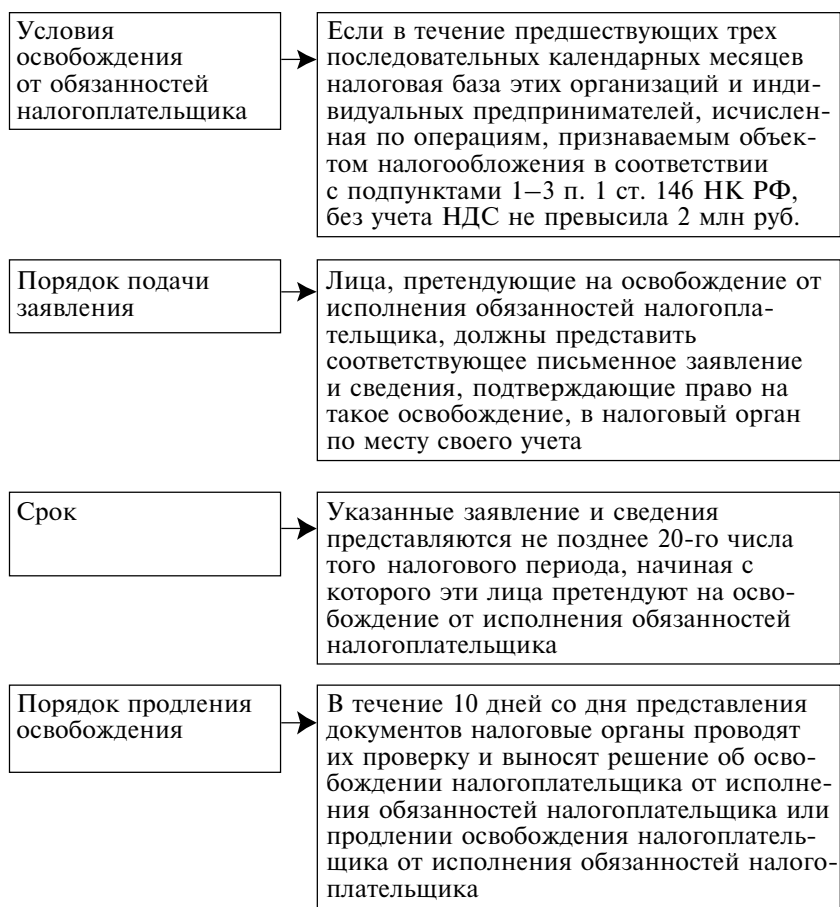
Лица, претендующие на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, должны представить соответствующее письменное заявление и документы, подтверждающие право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица претендуют на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика.

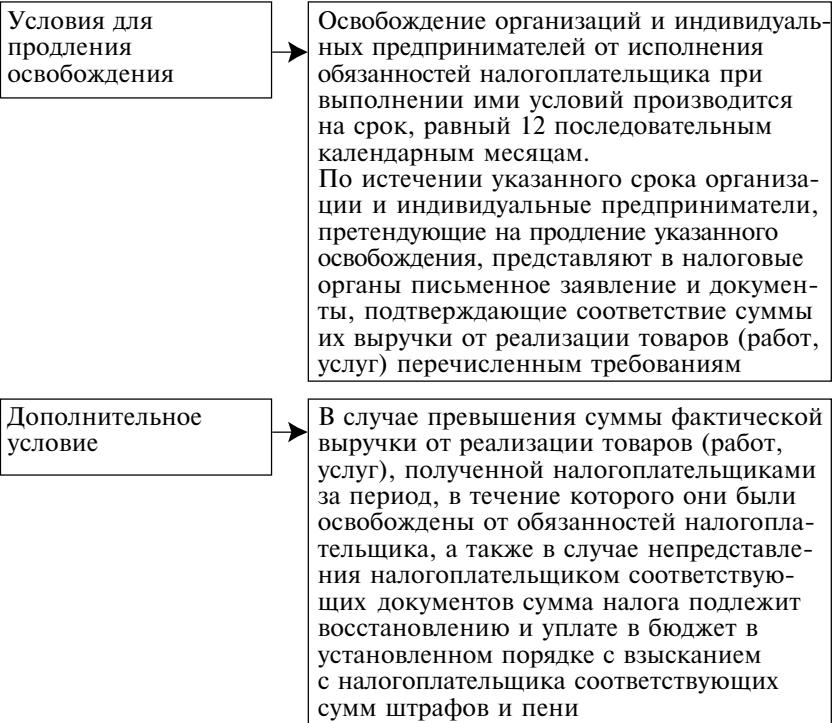
Освобождение организаций и индивидуальных предпринимателей от исполнения обязанностей налогоплательщика производится на срок, равный 12 последовательным календарным месяцам.

Если в течение периода, в котором организации и индивидуальные предприниматели были освобождены от обязанностей

налогоплательщика, выручка от реализации товаров (работ, услуг) превысит 2 млн руб., налогоплательщики, начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение, и до окончания периода освобождения, утрачивают право на освобождение и уплачивают налог на общих основаниях.

Порядок освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика отражен на следующей схеме:





9.1.3. Объект налогообложения и налоговая база по НДС

Объект налогообложения представляет собой юридический факт, с которым налоговое законодательство связывает возникновение обязанности налогоплательщика уплатить налог.

Согласно п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения по НДС признаются следующие операции:

- реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав;
- передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не

принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

НК РФ выделяет некоторые категории сделок, влекущие смену собственника имущества и предполагающие передачу результатов выполненных работ (оказанных услуг) третьим лицам, но не признаваемые для целей налогообложения реализацией.

Не признаются реализацией товаров (работ, услуг) следующие операции:

1) передача основных средств нематериальных активов и иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной деятельности, не связанной с коммерческой деятельностью;

2) передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей и подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению);

3) передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;

4) выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них функций в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством РФ, законодательством субъектов Федерации, актами органов местного самоуправления;

5) передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;

6) операции по реализации земельных участков.

Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком в зависимости от особенностей реализации произведенных или приобретенных им на стороне товаров (работ, услуг).

При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

Выручка (расходы) налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ соответственно на дату реализации товаров (работ, услуг) или на дату фактического осуществления расходов.

Налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов и без включения в них НДС.

При реализации товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю, при неисполнении обеспеченного залогом обязательства, передаче товаров (результатов выполненных работ, оказания услуг), при оплате труда в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, рассчитываемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов и без включения в них НДС.

При реализации товаров (работ, услуг) с учетом дотаций, предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с федеральным законодательством, налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации.

При реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества, определяемой с учетом положений ст. 40 НК РФ, НДС, акцизов и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок).

При реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками), по перечню, утверждаемому Правительством РФ (за исключением подакцизных товаров), налоговая база определяется как разница между ценой (в соответствии со ст. 40 НК РФ), с учетом НДС и ценой приобретения указанной продукции.

Налоговая база при реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов) определяется как стоимость их обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее НДС.

При реализации товаров (работ, услуг) по срочным сделкам (сделкам, предполагающим поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) по истечении установленного договором (контрактом) срока по указанной непосредственно в этом договоре или контракте цене) налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), указанная непосредственно в договоре (контракте), но не ниже их стоимости, исчисленной исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ, действующих на дату реализации, с учетом акцизов и без включения в них НДС.

При реализации товаров в многооборотной таре, имеющей залоговые цены, залоговые цены данной тары не включаются в налоговую базу в случае, если указанная тара подлежит возврату продавцу.

Налоговая база *при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса* определяется отдельно по каждому из видов активов предприятия.

В случае, если цена, по которой предприятие продано, выше балансовой стоимости реализованного имущества, для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке), к балансовой стоимости реализованного имущества, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке). В этом случае поправочный коэффициент к сумме дебиторской задолженности (и стоимости ценных бумаг) не применяется.

При передаче налогоплательщиком товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, расходы, которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления), при исчислении налога на прибыль организаций, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен реализации идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров (аналогичных работ, услуг), действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии — исходя из рыночных цен с учетом акцизов и без включения в них НДС.

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.

При ввозе товаров (за исключением не облагаемых НДС товаров) на таможенную территорию РФ налоговая база определяется как сумма:

- 1) таможенной стоимости этих товаров, определяемой в соответствии с НК РФ;
- 2) подлежащей уплате таможенной пошлины;
- 3) подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам и подакцизному минеральному сырью).

При ввозе на таможенную территорию РФ товаров, ранее вывезенных из нее для переработки вне таможенной территории РФ в соответствии с таможенным режимом переработки вне таможенной территории РФ, налоговая база определяется как стоимость такой переработки.

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

В случае, если в соответствии с международным договором РФ отменены таможенный контроль и таможенное оформление ввозимых на территорию РФ товаров, налоговая база определяется как сумма:

- стоимости приобретенных товаров, включая затраты на доставку указанных товаров до границы РФ;
- подлежащих уплате акцизов (для подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья).

9.1.4. Льготы по НДС

Налоговым законодательством РФ ряд товаров и услуг освобождены от уплаты НДС.

В ст. 149 НК РФ определяются *операции, не подлежащие налогообложению* (освобождаемые от налогообложения). В частности:

1) предоставление в аренду арендодателем на территории РФ помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ;

2) реализация товаров, а также передача, выполнение, оказание услуг для собственных нужд на территории РФ: медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ; важнейших и жизненно необходимых лекарственных средств, изделий медицинского назначения; важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники; протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним, других аналогичных изделий; медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг (кроме финансируемых из бюджета);

3) услуги по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемые государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты;

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

5) продукты питания, непосредственно произведенные студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемые ими в указанных учреждениях, а также продукты питания, непосредственно произведенные организациями общественного питания и реализуемые ими указанным столовым или учреждениям;

6) услуги по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемые архивными учреждениями и организациями;

7) услуги по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного), морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом (за исключением такси, в том числе

маршрутного) в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;

8) ритуальные услуги, работы (услуги) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством РФ);

9) почтовые марки (за исключением коллекционных), маркированные открытки и конверты, билеты лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа;

10) услуги по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;

11) монеты из драгоценных металлов (за исключением коллекционных), являющихся валютой РФ или валютой иностранных государств;

12) доля в уставном (складочном) капитале организаций, пай в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценные бумаги и инструменты срочных сделок (включая форвардные, фьючерсные контракты, опционы);

13) услуги, оказываемые без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов, в том числе медицинских товаров, в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей и деталей к ним;

14) услуги в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений;

15) ремонтно-реставрационные, консервационные и восстановительные работы, выполняемые при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, а также культурных зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций;

16) работы, выполняемые в период реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства для военнослужащих в рамках реализации указанных программ (проектов);

17) услуги, оказываемые уполномоченными на то органами, за которые взимаются государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, а также пошлины и сборы, взимаемые государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами при предоставлении организациям и физическим лицам определенных прав;

18) товары, помещенные под таможенный режим магазина беспошлинной торговли;

19) товары (работы, услуги), за исключением подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья, реализуемые (выполненные, оказанные) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) РФ в соответствии с законодательством РФ;

20) услуги, оказываемые учреждениями культуры и искусства в сфере культуры и искусства;

21) работы (услуги) по производству кинопродукции, выполняемые (оказываемые) организациями кинематографии, права на использование (включая прокат и показ) кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма;

22) услуги, оказываемые непосредственно в аэропортах РФ и воздушном пространстве РФ по обслуживанию воздушных судов;

23) работы (услуги) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания.

Также не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие *операции*:

1) реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения (в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством РФ);

2) реализация (в том числе передача, выполнение, оказание услуг для собственных нужд) товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утвержденному Правительством РФ), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых:

- общественными организациями инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%;
- организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общественных организаций

инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%;

- учреждениями, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов, созданными для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;
- лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения;

3) осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации), в том числе:

- привлечение денежных средств организаций и физических лиц во вклады;
- размещение привлеченных денежных средств организаций и физических лиц от имени банков и за их счет;
- открытие и ведение банковских счетов организаций и физических лиц;
- осуществление расчетов по поручению организаций и физических лиц, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам;
- кассовое обслуживание организаций и физических лиц;
- купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах (в том числе оказание посреднических услуг по операциям купли-продажи иностранной валюты);
- осуществление операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями в соответствии с законодательством РФ;
- выдача банковских гарантий, а также осуществление банковских следующих операций:
 - ✓ выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме;
 - ✓ оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы «клиент-банк», включая предоставление программного обеспечения и обучение обслуживающего указанную систему персонала;

4) операции, осуществляемые организациями, обеспечивающими информационное и технологическое взаимодействие между участниками расчетов, включая оказание услуг по сбору, обработке и рассылке участникам расчетов информации по операциям с банковскими картами;

5) осуществление отдельных банковских операций организациями, которые в соответствии с законодательством РФ вправе их совершать без лицензии ЦБ РФ;

6) реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров);

7) оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами;

8) проведение лотерей, организация тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов) организациями игорного бизнеса;

9) реализация руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа; реализация драгоценных металлов и драгоценных камней Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, ЦБ РФ и т. п.;

10) реализация необработанных алмазов обрабатывающим предприятиям всех форм собственности;

11) внутрисистемная реализация (передача, выполнение работ, оказание услуг для собственных нужд) организациями и учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных ими товаров (выполненных работ, оказанных услуг);

12) передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности в соответствии с законодательством РФ;

13) реализация входных билетов, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности, организациями физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-зрелищные мероприятия; оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения указанных мероприятий;

14) оказание услуг членами коллегий адвокатов, а также коллегиями адвокатов, членам коллегий в связи с осуществлением ими профессиональных обязанностей;

15) оказание финансовых услуг по предоставлению займа в денежной форме;

16) выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством РФ внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров;

17) проведение работ (оказание услуг) по тушению лесных пожаров;

18) реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме доходов составляет не менее 70%, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы.

Перечисленные операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции, соответствующих *лицензий* на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством РФ.

Освобождение от налогообложения по перечисленным операциям не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров.

В случае, если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению, налогоплательщик обязан вести отдельный учет таких операций.

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) *ввоз на таможенную территорию РФ*:

1) товаров (за исключением подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья), ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия) РФ в порядке, устанавливаемом Правительством РФ;

2) медицинских товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ, а также сырья и комплектующих изделий для их производства;

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

4) художественных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с законодательством РФ к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов РФ;

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

6) продукции, произведенной в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства, с правом землепользования РФ на основе международного договора;

7) технологического оборудования, комплектующих изделий и запасных частей, ввозимых в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций;

8) необработанных природных алмазов;

9) товаров, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств;

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

11) продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными предприятиями (организациями) РФ.

9.1.5. Налоговый период и налоговые ставки

Налоговый период по НДС составляет один календарный месяц. Для налогоплательщиков с ежемесячными (в течение квартала) суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета

НДС, не превышающими 2 млн руб., налоговый период – один квартал.

Применяются следующие *налоговые ставки*.

1. Налогообложение производится по нулевой ставке (0%) при реализации:

1) товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта при условии представления в налоговые органы соответствующих документов;

2) работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, указанных в подпункте 1 (по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых за пределы территории РФ товаров и импортируемых в РФ, выполняемых российскими перевозчиками) и иных подобных работ (услуг);

3) работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию РФ товаров, помещенных под таможенный режим транзита через указанную территорию;

4) услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположен за пределами территории РФ, при оформлении перевозок на основе единых международных перевозочных документов;

5) работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве;

6) драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, ЦБ РФ, банкам;

7) товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей.

Для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% (или особенностей налогообложения) и налоговых вычетов в налоговые органы представляются следующие документы:

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

б) выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица – покупателя указанного товара на счет налогоплательщика в российском банке.

В случае, если контрактом предусмотрен расчет наличными денежными средствами, налогоплательщик представляет в налоговые органы выписку банка, подтверждающую внесение налогоплательщиком полученных сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от иностранного лица – покупателя указанных товаров.

В случае осуществления внешнеторговых товарообменных (бартерных) операций налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по указанным операциям, на территорию РФ и их оприходование;

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

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

При реализации товаров на экспорт через комиссионера, поверенного или агента по договору-комиссии, договору-поручения либо агентскому договору для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% (или особенностей налогообложения) и налоговых вычетов в налоговые органы представляются следующие документы:

а) договор-комиссии, договор-поручения либо агентский договор (копии договоров) налогоплательщика с комиссионером, поверенным или агентом;

б) контракт (копия контракта) лица, осуществляющего поставку товаров на экспорт по поручению налогоплательщика (в соответствии с договором-комиссии, договором-поручения либо агентским договором), с иностранным лицом на поставку указанного товара за пределы таможенной территории РФ;

в) выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица – покупателя указанного товара на счет налогоплательщика или комиссионера (поверенного, агента) в российском банке;

г) документы, предусмотренные подпунктами 3 и 4, при осуществлении сделки непосредственно экспортером.

Аналогичные документы представляются и в других случаях применения нулевой ставки в срок не позднее 180 дней с даты оформления региональными таможенными органами грузовой таможенной декларации на вывоз груза в режиме экспорта (транзита).

Если по истечении 180 дней с даты выпуска товаров региональными таможенными органами в режиме экспорта или транзита налогоплательщик не представил документы, подтверждающие фактический экспорт товаров, а также выполнение работ (оказание услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией указанных товаров, указанные операции по поставке товаров (выполнению работ, оказанию услуг) подлежат налогообложению по ставкам соответственно 10 или 18%. Если впоследствии налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, обосновывающие применение налоговой ставки в размере 0%, уплаченные суммы налога подлежат возврату налогоплательщику.

2. Налогообложение по 10%-ной налоговой ставке производится при реализации ряда продовольственных товаров и товаров для детей согласно перечням, содержащимся в гл. 21 НК РФ (продовольственные товары, товары детского ассортимента, книжная продукция, связанная с образованием, наукой, культурой, и т. д.).

3. Во всех остальных случаях налогообложение производится по налоговой ставке 18%.

4. Для определения доли налога в продажной цене товаров (работ, услуг), облагаемых по ставке 18%, налоговая ставка определяется как отношение ставки налога к налоговой базе,

принятой за 100% и увеличенной на 18% ($18 : 118 \cdot 100\%$), при ставке 10% — соответственно ($10 : 110 \cdot 100\%$). Эти ставки используются и для исчисления суммы налога при получении от покупателей (заказчиков) за реализуемую продукцию денежных средств в виде финансовой помощи, пополнения фондов специального назначения, авансовых сумм, арендной платы, средств, полученных от взимания штрафов, пеней, неустоек за нарушение обязательств, предусмотренных договором поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), при удержании НДС налоговыми агентами из доходов иностранных налогоплательщиков.

9.1.6. Порядок исчисления и уплаты НДС в бюджет

Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете — как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

Базой для расчета НДС выступает облагаемый оборот, которым является стоимость реализованных товаров, работ, услуг.

Общая сумма налога не исчисляется налогоплательщиками — иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика. Сумма налога при этом исчисляется налоговыми агентами отдельно по каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Общая сумма налога при ввозе товаров на таможенную территорию РФ исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма налога по операциям реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0%, исчисляется отдельно по каждой такой операции.

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

Дата реализации товаров (работ, услуг) определяется как наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг);
- день оплаты товаров (работ, услуг).

При реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму налога.

Сумма налога, предъявляемая налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг), исчисляется по каждому виду этих товаров (работ, услуг) как соответствующая налоговой ставке процентная доля указанных выше цен (тарифов).

При реализации товаров (работ, услуг) выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее 5 дней со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг).

В расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и в счетах-фактурах, соответствующая сумма налога выделяется отдельной строкой.

При реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, а также при освобождении налогоплательщика от исполнения обязанностей налогоплательщика расчетные и первичные учетные документы оформляются и счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм налога. При этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп «без налога (НДС)».

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

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению.

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

Счета-фактуры не составляются налогоплательщиками по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), а также банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению.

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

Суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на доходы организаций (налога на доходы физических лиц), в случае использования указанных товаров (работ, услуг) при:

1) производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению;

2) производстве и (или) передаче товаров (работ, услуг), операции по передаче (выполнению работ, оказанию услуг) которых для собственных нужд признаются объектом налогообложения, но не подлежат налогообложению;

3) реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг), местом реализации которых не признается территория РФ.

В случае принятия налогоплательщиком сумм налога, указанных выше к вычету или возмещению, соответствующие суммы налога подлежат восстановлению и уплате в бюджет.

В случае *частичного использования* покупателем приобретенных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) в производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых *подлежат налогообложению*, а частично — в производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых *освобождены от налогообложения*,

суммы налога, предъявленные продавцом указанных приобретенных товаров (работ, услуг), включаются в затраты, принимаемые к вычету при исчислении налога на доходы организаций (налога на доходы физических лиц), или подлежат налоговому вычету в той пропорции, в которой указанные приобретенные товары (работы, услуги) используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения). Указанная пропорция определяется исходя из стоимости товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общем объеме выручки от реализации товаров (работ, услуг) за отчетный налоговый период.

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

Суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные при ввозе товаров на территорию РФ, учитываются в стоимости соответствующих товаров (работ, услуг) в случае:

1) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг) лицами, не являющимися налогоплательщиками в соответствии со ст. 170 НК РФ либо освобожденными от обязанностей налогоплательщика;

2) приобретения (ввоза) амортизируемого имущества для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг).

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии с тем, как это рассмотрено ранее, на *налоговые вычеты*.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных

режимах выпуска для свободного обращения, временного ввоза и переработки вне таможенной территории в отношении:

1) товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения;

2) товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров продавцу или отказа от них. Вычетам подлежат также суммы налога, уплаченные при выполнении работ (оказании услуг), в случае отказа от этих работ (услуг).

Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории РФ, в случае расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

Налоговые вычеты производятся на основе счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основе иных документов.

Вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ основных средств и (или) материальных активов, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств и (или) нематериальных активов.

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

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, сумма указанного налога, подлежащая уплате в бюджет, по итогам этого налогового периода принимается равной нулю.

Положительная разница между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога, исчисленного по операциям, признаваем-

мым объектом налогообложения по ставке 0%, подлежит возмещению налогоплательщику.

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

1) налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога;

2) налогоплательщиками, имеющими освобождение от налогообложения. При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

Предусмотрены следующие *порядок и сроки уплаты налога в бюджет*.

Уплата налога по операциям, признаваемым объектом налогообложения на территории РФ, производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения работ (в том числе для собственных нужд), оказания услуг (в том числе для собственных нужд)) за истекший налоговый период *не позднее 20-го числа месяца*, следующего за истекшим налоговым периодом.

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

Налогоплательщики с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога, не превышающими 2 млн руб., вправе уплачивать налог исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения работ, в том числе для собственных нужд, оказания услуг, в том числе для собственных нужд) за истекший квартал *не позднее 20-го числа месяца*, следующего за истекшим кварталом.

Налогоплательщики, уплачивающие налог ежеквартально, представляют налоговую декларацию в срок *не позднее 20-го числа месяца*, следующего за истекшим кварталом.

Сроки и порядок уплаты налога при ввозе товаров на таможенную территорию РФ устанавливаются таможенным законодательством РФ.

$$\text{Сумма НДС} \cdot (\text{Удельный вес ФОТ} + \text{Удельный вес ОПФ}) \cdot 1/2,$$

- где сумма НДС – сумма НДС, подлежащая уплате организацией в целом;
- удельный вес ФОТ – удельный вес среднесписочной численности работников (фонда оплаты труда – ФОТ) обособленного подразделения в среднесписочной численности работников (ФОТ) по организации в целом;
- удельный вес ОПФ – удельный вес стоимости основных производственных фондов (ОПФ) обособленного подразделения в стоимости основных производственных фондов по организации в целом.

Сумма налога, подлежащая уплате по месту нахождения организации, в состав которой входят обособленные подразделения, определяется как разница между общей суммой налога, подлежащей уплате организацией в целом, и совокупной суммой налога, подлежащей уплате по месту нахождения всех обособленных подразделений организации.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Какова роль НДС в формировании доходов бюджетов различных стран?
2. Кто является налогоплательщиком по НДС?
3. Что является объектом налогообложения по НДС?
4. Перечислите операции, не являющиеся объектами НДС.
5. Как производится расчет налоговой базы НДС?
6. Какие операции облагаются нулевой ставкой НДС и почему?
7. Какие еще существуют ставки НДС?
8. Каковы условия уплаты НДС поквартально?
9. Каковы особенности исчисления и уплаты НДС при перемещении товаров через таможенную границу РФ?
10. Каков порядок применения налоговых вычетов по НДС?
11. Как определяется цена при расчете налоговой базы?
12. В каких случаях налоговыми органами контролируется уровень цен товаров, работ и услуг в процесс налогообложения?
13. Как установить момент определения налоговой базы?
14. Каково значения счет-фактуры при исчислении и уплате НДС?
15. Каковы сроки уплаты НДС в бюджет?

9.2. Акцизы

9.2.1. Экономическое содержание и плательщики акцизов

Акциз относится к одной из старейших форм косвенного налогообложения. В настоящее время акцизы используются в налоговых системах практически всех стран рыночной экономики, что связано с их значительным влиянием на формирование финансовых ресурсов государства. Являясь федеральным налогом, акцизы выступают одним из основных источников формирования доходов бюджетов всех уровней, подчеркивая тем самым свою высокую фискальную значимость. В настоящее время в доходах федерального бюджета РФ они занимают третье место таможенных пошлин, удельный вес их в общей сумме налоговых поступлений составлял в 2002 г. — 18,3%, в 2003 — 18,9%.

Следует отметить, что взимаемый в доход бюджета акциз не является ни показателем качества подакцизной продукции, ни показателем эффективности производства подакцизной продукции. Акцизы устанавливаются на ограниченный перечень высокорентабельных товаров для изъятия в доход государства части сверхприбыли, которую получают производители подакцизных товаров вследствие особых условий их производства и реализации. Акцизы также выступают средством ограничения потребления подакцизных товаров и регулирования спроса и предложения на них.

Сумма акциза включается производителем подакцизной продукции в ее цену и фактически перекладывается на потребителя. С целью ослабить его негативное влияние на малообеспеченные слои населения в число подакцизных товаров традиционно включают предметы роскоши и товары, пользующиеся повышенным спросом, производство которых не столь дорогостояще (спиртные и табачные изделия, бензин и т.п.). Таким образом, введение акциза препятствует образованию сверхвысокой прибыли у производителей подакцизной продукции. С этой же целью акцизами облагаются компании, добывающие минеральное сырье.

Перечень подакцизных товаров и ставки акцизов определяются Правительством РФ. В перечень подакцизных товаров входят:

- спирт этиловый из всех видов сырья, включая спирт-сырец, и спиртосодержащая продукция;

- алкогольная продукция (водка, ликеро-водочные изделия, коньяки, вина);
- пиво;
- табачные изделия;
- автомобили легковые и мотоциклы;
- бензин автомобильный;
- дизельное топливо;
- моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- прямогонный бензин.

Плательщиками акцизов признаются организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом Российской Федерации (ТК РФ).

Плательщики акцизов, совершающие операции с нефтепродуктами, обязаны получить в налоговом органе свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами. Свидетельства выдаются на следующие виды деятельности:

- производство нефтепродуктов;
- оптовую реализацию нефтепродуктов;
- оптово-розничную реализацию нефтепродуктов;
- розничную реализацию нефтепродуктов.

Указанные субъекты являются плательщиками акцизов в случае, если они совершают операции, подлежащие налогообложению в соответствии с гл. 22 НК РФ.

Организации, совершающие операции с денатурированным этиловым спиртом получают свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом на следующие виды деятельности:

производство денатурированного этилового спирта;

производство неспиртосодержащей продукции, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный этиловый спирт.

9.2.2. Объекты налогообложения акцизами

Объектом обложения акцизами признаются операции:

- реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе передача прав собственности

на подакцизные товары на безвозмездной основе и использование их при натуральной оплате;

- реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации;

- оприходование нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья, налогоплательщиками, не имеющими свидетельства;

- получение нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов;

- приобретение нефтепродуктов в собственность;

- получение собственником сырья и материалов нефтепродуктов в качестве готовой продукции, произведенных из этого сырья и материалов на основе договора переработки;

- передача собственнику, не имеющему свидетельства, нефтепродуктов, произведенных налогоплательщиком из давальческого сырья;

- передача на территории Российской Федерации налогоплательщиком произведенных им из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, за исключением операций по передаче нефтепродуктов, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов);

- передача структурному подразделению организации, являющемуся самостоятельным налогоплательщиком, произведенных подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) для дальнейшего производства неподакцизных товаров;

- передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;

- продажа лицами переданных им на основе приговоров или решений судов, арбитражных судов конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, а также подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную (муниципальную) собственность;

- передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров как для собственных нужд, так и в качестве вноса в уставный (складочный) капитал организаций;

- передача на территории Российской Федерации организацией произведенных ею подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) своему участнику, его правопреемнику или наследнику, при его выходе из организации (за исключением реорганизации), а также передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества, участнику указанного договора при выделе его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или разделе такого имущества;

- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ;
- первичная реализация подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) происходящих с территории Республики Беларусь и ввезенных на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь;

- приобретение денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции.

К объекту налогообложения приравнивается розлив подакцизных товаров, осуществляемый как часть общего процесса производства этих товаров в соответствии с требованиями нормативно-технической документации, которая регламентирует процесс производства указанных товаров, а также любое смешение товаров в местах их хранения и реализации, в результате которого получается подакцизный товар.

Операции, не подлежащие налогообложению:

- передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому структурному подразделению этой же организации;
- экспорт подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) за пределы РФ с учетом потерь в пределах норм естественной убыли;
- оприходование нефтепродуктов, самостоятельно произведенных налогоплательщиком из собственного сырья и материалов, получение нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов, приобретение нефтепродуктов в собственность, передача нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья собственнику этого сырья

и материалов в случае их дальнейшего помещения под таможенный режим экспорта;

- реализация нефтепродуктов налогоплательщиком;
- первичная реализация конфискованных или бесхозных подакцизных товаров, а также подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства.

Перечисленные операции не подлежат налогообложению только при наличии отдельного учета операций по производству, реализации и передаче таких подакцизных товаров и минерального сырья.

Существуют особенности определения объектов налогообложения по операциям реализации подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) за пределы РФ и при перемещении товаров через таможенную границу РФ. Освобождение от налогообложения этих операций производится только при вывозе подакцизных товаров за пределы территории РФ в таможенном режиме экспорта непосредственно налогоплательщиком – производителем этих товаров. При этом налогоплательщик освобождается от уплаты акциза при вывозе произведенных им подакцизных товаров только при представлении в налоговый орган поручительства уполномоченного банка, а также документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров и неуплаты им акциза. При отсутствии поручительства уполномоченного банка налогоплательщик обязан уплатить акциз в соответствии с общим порядком, предусмотренным для операций по реализации подакцизных товаров на территории РФ.

Налогоплательщик освобождается от уплаты акциза, начисленного по операциям оприходования нефтепродуктов, самостоятельно произведенных налогоплательщиком из собственного сырья и материалов, получения нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов, приобретения нефтепродуктов в собственность, передачи нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья собственнику этого сырья и материалов в части акциза, приходящегося на нефтепродукты, помещенные под таможенный режим экспорта.

Указанный порядок освобождения от налогообложения при реализации подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, распространяется и на подакцизные товары, произведенные из давальческого сырья.

При перемещении подакцизных товаров через таможенную границу РФ особенности налогообложения акцизами зависят от избранного таможенного режима в соответствии со ст. 185 НК РФ.

Не облагаются акцизами следующие спиртосодержащие товары:

- лекарственные, лечебно-профилактические, диагностические средства, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр лекарственных средств и изделий медицинского назначения, лекарственные, лечебно-профилактические средства, изготавливаемые аптечными организациями по индивидуальным рецептам и требованиям лечебных организаций;
- препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, разработанных для применения в животноводстве на территории РФ;
- парфюмерно-косметическая продукция, прошедшая государственную регистрацию в уполномоченных федеральных органах исполнительной власти;
- подлежащие дальнейшей переработке и использованию для технических целей отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водки, ликероводочных изделий, соответствующие нормативной документации, утвержденной федеральным органом исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр этилового спирта из пищевого сырья, алкогольной и алкогольсодержащей продукции в РФ;
- товары бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке;
- парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке.

9.2.3. Определение налоговой базы

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара. При реализации налогоплательщиком подакцизных товаров налоговая база определяется в зависимости от ставок, установленных в отношении этих видов товаров, и представляет собой:

- объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении – если установлены твердые (специфические) ставки;
- стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленную исходя из цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, без учета акциза и НДС, если установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки;
- стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленную исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии – исходя из рыночных цен без учета акциза и НДС – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки;
- стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленную исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии – исходя из рыночных цен без учета акциза и НДС – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки. Аналогичным образом определяется налоговая база по подакцизным товарам, реализуемым на безвозмездной основе, при совершении товарообменных (бартерных) операций, при передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации, передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда;
- объем оприходованных нефтепродуктов в натуральном выражении – по нефтепродуктам, произведенным самостоятельно из собственного сырья и материалов, полученным в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов, по нефтепродуктам, приобретенным в собственность;
- объем переданных нефтепродуктов в натуральном выражении – при передаче нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов собственнику этого сырья и материалов.

При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ налоговая база определяется отдельно по каждой ввозимой на территорию РФ партии подакцизных товаров следующими способами:

- по подакцизным товарам, на которые установлены твердые (специфические) налоговые ставки, – как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении;
- по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, – как сумма их таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины.

При определении налоговой базы выручка налогоплательщика, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в валюту РФ по курсу ЦБ РФ, действующему на дату реализации подакцизных товаров.

Налоговая база при реализации подакцизных товаров увеличивается на суммы, полученные в виде финансовой помощи; платежей, поступивших в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров, в счет увеличения доходов; на пополнение фондов специального назначения; процента по товарному кредиту; процента (дисконта) по векселям или других поступлений, связанных с оплатой реализованных подакцизных товаров.

Налогоплательщик обязан вести отдельный учет реализации подакцизных товаров, в отношении которых установлены различные налоговые ставки. В этом случае налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке. Если налогоплательщик не ведет отдельного учета, то по этим товарам определяется единая налоговая база по всем операциям реализации, передачи либо получения подакцизных товаров.

9.2.4. Порядок исчисления, сроки и порядок уплаты акцизов

Предприятия, производящие и реализующие подакцизную продукцию, определяют сумму акцизов, подлежащую уплате в бюджет, путем умножения соответствующей налоговой базы на установленную ставку акцизного сбора.

Перечень подакцизных товаров и ставок акцизов, в том числе по товарам, ввозимым на территорию РФ, един на всей ее территории и установлен в законодательном порядке. В отношении подакцизных товаров применяются как твердые (специфические), так и адвалорные (в процентах) ставки.

Сумма акциза по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые ставки, исчисляется как произведе-

ние налоговой базы и соответствующей налоговой ставки. Сумма акциза по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные ставки, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма акциза по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки (состоящие из твердых и адвалорных налоговых ставок), исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленная как произведение твердой налоговой ставки и объема реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении и как соответствующая адвалорной налоговой ставке процентная доля стоимости таких товаров.

Общая сумма акциза при реализации подакцизных товаров представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм акциза, исчисленного в соответствии с порядком, рассмотренным выше.

Налогообложение подакцизных товаров осуществляется по ставкам, приведенным в табл. 9.2.

Таблица 9.2

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах и (или) копейках за единицу измерения)
Спирт этиловый из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья)	21 руб. 50 коп. за 1 л безводного спирта этилового
Алкогольная продукция с объемной долей спирта этилового свыше 25% (за исключением вин) и спиртосодержащая продукция	159 руб. 00 коп. за 1 л безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей спирта этилового свыше 9 до 25% включительно (за исключением вин)	118 руб. 00 коп. за 1 л безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей спирта этилового до 9% включительно (за исключением вин)	83 руб. 00 коп. за 1 л безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах
Вина (за исключением натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих)	112 руб. 00 коп. за 1 л безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах
Вина натуральные (за исключением шампанских, игристых, газированных, шипучих)	2 руб. 20 коп. за 1 л

Продолжение

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах и (или) копейках за единицу измерения)
Вина шампанские, игристые газированные, шипучие	10 руб. 50 коп. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового до 0,5% включительно	0 руб. 00 коп. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 0,5 до 8,6% включительно	1 руб. 91 коп. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 8,6%	6 руб. 85 коп. за 1 л
Табачные изделия: Табак трубочный Табак курительный, за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции Сигары Сигариллы, Сигареты с фильтром	676 руб. 00 коп. за 1 кг 277 руб. 00 коп. за 1 кг 16 руб. 35 коп. за 1 шт. 200 руб. 00 коп. за 1000 шт. 78 руб. 00 коп. за 1000 шт. + 8%, но не менее 25% от отпускной цены
Сигареты без фильтра, папиросы	35 руб. 00 коп. за 1000 шт. + 8%, но не менее 25% от отпускной цены
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.) включительно	0 руб. 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	16 руб. 50 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.)	167 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Бензин автомобильный с октановым числом до «80» включительно	2657 руб. 00 коп. за 1 т
Бензин автомобильный с иными октановыми числами	3629 руб. 00 коп. за 1 т
Моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	2951 руб. 00 коп. за 1 т
Прямогонный бензин	2657 руб. 00 коп. за 1 т
Дизельное топливо	1080 руб. 00 коп. за 1 т

Общая сумма акциза по подакцизным товарам исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации подакцизных товаров, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Налоговый период для плательщиков акцизов устанавливается как календарный месяц.

Для правильного исчисления налоговой базы необходимо определить дату реализации подакцизных товаров. Дата реализации определяется различно для разных видов подакцизных товаров.

Дата реализации (передачи) определяется:

- по подакцизным товарам — как день отгрузки (передачи) соответствующих подакцизных товаров;
- по нефтепродуктов, произведенным из собственного сырья, а также полученных в собственность в счет оплаты услуг налогоплательщиками, не имеющими свидетельства — момент оприходования указанных нефтепродуктов покупателем (получателем);
- по нефтепродуктам, полученным на территории Российской Федерации налогоплательщиками, имеющими свидетельство — день совершения соответствующей операции;
- при передаче нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов, собственнику этого сырья и материалов, не имеющего свидетельства — дата подписания акта приема-передачи нефтепродуктов;
- при получении денатурированного этилового спирта налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, — день оприходования денатурированного этилового спирта.

В целях организации контроля за правильностью исчисления и уплаты акциза по операциям с нефтепродуктами руководитель налогового органа, выдавшего свидетельство, может принять решение о создании постоянно действующего налогового поста. Налоговые посты создаются для выполнения следующих функций:

- проверку свидетельств, предъявленных покупателем нефтепродуктов, в том числе по запросу налогоплательщика, у которого создан налоговый пост;

- обеспечение контроля за соответствием объемов сырья, поступившего для производства нефтепродуктов и продукции нефтехимии, фактическим объемам произведенных из этого сырья нефтепродуктов и продукции нефтехимии;
- обеспечение контроля за соответствием объемов фактического производства и реализации нефтепродуктов данным бухгалтерского учета налогоплательщика и данным, отраженным в налоговых декларациях;
- проведение сверки объемов реализации нефтепродуктов на основании данных бухгалтерского учета и отчетности налогоплательщика с объемами фактически отгруженных партий нефтепродуктов;
- проведение сверки соответствия фактических остатков нефтепродуктов данным бухгалтерского учета налогоплательщика.

Исчисленные налогоплательщиком при реализации подакцизных товаров и предъявленные покупателю суммы акциза относятся у налогоплательщика на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. Покупатели учитывают сумму акциза по приобретенным подакцизным товарам в стоимости приобретенных подакцизных товаров.

Суммы акциза, предъявленные налогоплательщиком собственнику давальческого сырья и материалов (за исключением нефтепродуктов) относятся собственником давальческого сырья и материалов на стоимость произведенных подакцизных товаров, за исключением случаев передачи указанных товаров для дальнейшего производства подакцизных товаров.

Сумма акциза, фактически уплаченная при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации, учитывается в стоимости подакцизных товаров.

Исчисленная сумма налога уменьшается на установленные НК РФ налоговые вычеты:

- сумму акциза, предъявленную продавцам и уплаченную налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров либо уплаченную налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров;
- суммы акциза, предъявленные и уплаченные собственнику давальческого сырья, из которого произведены подак-

цизные товары, при его приобретении, а также суммы акциза, уплаченные собственником этого сырья при его производстве;

- сумму акциза, уплаченную налогоплательщиком в случае возврата покупателем подакцизных товаров или отказа от них;
- суммы акциза, уплаченные на территории РФ по спирту этиловому, произведенному из пищевого сырья, использованному для производства виноматериалов, в дальнейшем использованных для производства алкогольной продукции;
- суммы авансового платежа, уплаченные при приобретении акцизных марок, по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке;
- суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком с сумм авансовых и прочих платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров;
- суммы акциза, начисленные при получении нефтепродуктов налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство, оптовую реализацию, оптово-розничную реализацию налогоплательщику, имеющему свидетельство;
- суммы акциза, начисленные налогоплательщиком при дальнейшем использовании подакцизных нефтепродуктов в производстве других подакцизных нефтепродуктов;
- суммы акциза, уплаченные лицами, имеющими свидетельство, при ввозе подакцизных нефтепродуктов на таможенную территорию РФ;
- суммы акциза, начисленные при получении денатурированного этилового спирта налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, при использовании денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции;
- суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство денатурированного этилового спирта, при реализации денатурированного этилового спирта налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции.

Налоговые вычеты производятся на основании расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком подакцизных товаров, либо

предъявленных налогоплательщиком-собственником давальческого сырья при его производстве.

Сумма акциза, подлежащего вычету, должна быть выделена в расчетных документах и счетах-фактурах, предъявленных поставщиком покупателю товара (за исключением операций с нефтепродуктами и операций по реализации денатурированного спирта налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции). Операции по реализации подакцизных товаров, освобожденных от налогообложения в соответствии со ст. 183 НК РФ, оформляются первичными документами и счетами-фактурами без выделения соответствующих сумм акциза. При этом на указанных документах делается надпись «без акциза».

При реализации подакцизного товара в розницу сумма акциза в ценниках и ярлыках товаров не выделяется.

При оприходовании нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов налогоплательщиками, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, приобретенных в собственность, а также полученных в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов сумма акциза в расчетных документах и счетах-фактурах не выделяется. При передаче нефтепродуктов лицам, не имеющим свидетельства, сумма акциза, предъявленная налогоплательщиком собственнику давальческого сырья и материалов, в расчетных документах и счетах-фактурах выделяется отдельной строкой.

При реализации денатурированного этилового спирта исчисленная налогоплательщиком сумма акциза в расчетных документах и в счетах-фактурах не выделяется. При этом в них делается запись «без акциза».

Налоговый вычет уплаченной продавцом суммы акциза также производится на основе таможенной декларации или иных документов, подтверждающих ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ.

Для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза и налоговых вычетов по товарам, вывозимым за пределы территории РФ в режиме экспорта, налогоплательщик в течение 180 дней со дня реализации указанных товаров обязан представить в налоговый орган по месту регистрации налогоплательщика следующие документы:

- контракт, договор-поручения, договор-комиссии, агентский договор на поставку подакцизных товаров;
- платежные документы и выписку банка, подтверждающие фактическое поступление выручки от реализации подакцизных товаров иностранному лицу на счет налогоплательщика в российском банке;
- грузовую таможенную декларацию (ее копию) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товара в таможенном режиме экспорта, и российского пограничного таможенного органа;
- копии транспортных или товаросопроводительных документов с отметками пограничных таможенных органов иностранных государств, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории РФ, за исключением вывоза нефтепродуктов в таможенном режиме экспорта через границу РФ.

При непредставлении или при неполном представлении необходимых документов по вывозимым подакцизным товарам в соответствующий налоговый орган акциз уплачивается в порядке, установленном в отношении операций по реализации подакцизных товаров на территории РФ.

Вычетам подлежат только суммы акциза, фактически уплаченные продавцам при приобретении подакцизных товаров либо предъявленные налогоплательщиком и уплаченные собственником давальческого сырья и материалов.

Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, определяется по итогам каждого налогового периода как сумма налога, исчисленная по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с налоговым законодательством, уменьшенная на налоговые вычеты.

Статьей 204 НК РФ установлены сроки и порядок уплаты акциза при реализации отдельных видов подакцизных товаров. Сроки уплаты налога в бюджет различаются в зависимости от видов подакцизных товаров.

В соответствии с п. 4 ст. 204 НК РФ акциз по подакцизным товарам уплачивается по месту производства этих товаров. Здесь же предусмотрены случаи уплаты акциза по месту нахождения налогоплательщика, а по предприятиям, имеющим обособленные подразделения, — уплату налога как по месту нахождения обособленного подразделения, так и головного подразделения.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган по месту своей регистрации налоговую декларацию за налоговый период в части осуществляемых ими операций, признаваемых объектом налогообложения, в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено НК РФ.

В соответствии с п. 4 ст. 204 НК РФ акциз по подакцизным товарам уплачивается по месту производства этих товаров, а по алкогольной продукции – по месту ее реализации или передачи с акцизных складов, за исключением реализации (передачи) на акцизные склады других организаций.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган по месту своей регистрации налоговую декларацию в срок не позднее последнего числа месяца, следующего за отчетным.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

- 1. Какова роль акцизов в формировании бюджетных доходов в современных условиях хозяйствования?*
- 2. Кто является плательщиком акцизов?*
- 3. Какие виды подакцизных товаров вы знаете?*
- 4. Каковы особенности отнесения к плательщикам акцизов налогоплательщиков, совершающих операции с нефтепродуктами и операции с денатурированным этиловым спиртом?*
- 5. Что определяют понятия «облагаемый» и «необлагаемый» акцизами оборот?*
- 6. Какова методика исчисления налоговой базы по операциям с подакцизными товарами?*
- 7. Каковы особенности налогообложения при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу РФ?*
- 8. Охарактеризуйте налоговые ставки, применяемые для исчисления акцизов.*
- 9. Какие функции выполняют налоговые посты?*
- 10. В каких случаях предоставляются налоговые вычеты по акцизам?*
- 11. Каков порядок исчисления суммы акцизов, подлежащих уплате в бюджет?*
- 12. Каковы сроки и порядок уплаты акциза при совершении операций с подакцизными товарами?*

9.3. Налог на прибыль организаций

9.3.1. Экономическое содержание и плательщики налога на прибыль организаций

Налог на прибыль организаций относится к прямым налогам и является важнейшим элементом налоговой системы РФ. По роли в формировании бюджетных доходов налог на прибыль занимает ведущее место, но его значение как источника бюджетного дохода постепенно меняется по мере развития российской экономики. В первые годы экономических реформ именно этот налог был основным в доходах федерального бюджета, его удельный вес в общей сумме доходов превышал 50%.

В отличие от первого этапа налоговой реформы, в котором налог на прибыль играл основную роль в формировании доходов государства, в последующие годы его доля постепенно снижалась и это было экономически закономерно, так как он отражал происходящие в экономике России процессы.

Так, начиная с 1996 г. налог на прибыль организаций теряет свою бюджетообразующую роль в связи:

- 1) с отменой налога на превышение фонда оплаты труда, составляющего значительную часть налога на прибыль организаций;
- 2) ростом числа убыточных организаций;
- 3) ростом теневой экономики.

Доля налога на прибыль в доходах федерального бюджета РФ в 2005 г. составляет 7,8%. В доходах же субъектов РФ доля налога на прибыль значительно выше и составляла в 2004 г. — 20,5%, а в 2005 г. — 21,8%. Например, удельный вес налога на прибыль организаций в налоговых поступлениях республиканского бюджета Республики Дагестан за 2004 г. составил 34,2%, а в 2005 г. — 30,8%.

В экономике любого государства налог на прибыль играет существенную регулирующую роль благодаря непосредственной связи этого налога с размером полученной налогоплательщиком прибыли через механизм предоставления льгот или их отмены, регулированию ставки, так как государство может наиболее активно влиять на экономику, стимулировать или ограничивать инвестиционную активность в различных отраслях и регионах.

Значительную роль в регулировании экономики играет амортизационная политика государства, напрямую связанная с налогообложением прибыли организаций.

Мировой опыт свидетельствует, что при превышении допустимого предела налоговых изъятий из прибыли снижается деловая активность хозяйствующих субъектов и инвестиционная деятельность, развивается теневая экономика. В то же время снижение налоговых ставок не только стимулирует развитие деловой активности, но и приводит к повышению поступлений в бюджет за счет обоснованного увеличения налоговой базы вследствие роста производства.

Поэтому важнейшим направлением налоговой политики государства должно быть снижение налоговой нагрузки на экономику, в частности налога на прибыль, что уже нашло отражение в действующем налоговом законодательстве. Это должно способствовать созданию благоприятного инвестиционного климата, росту самофинансирования производства, поощрению деятельности мелких и средних фирм, наиболее способных к быстрому обновлению производимой продукции и внедрению технических новинок.

Налог на прибыль в РФ был введен в действие с 1 января 1992 г. в соответствии с Законом РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций», в который за период его действия было внесено более 25 поправок и изменений. Начиная с января 2002 г. механизм уплаты налога на прибыль организаций регламентируется гл. 25 «Налог на прибыль организаций» части второй НК РФ (с учетом последующих изменений и дополнений).

В соответствии с гл. 25 НК РФ плательщиками налога на прибыль организаций являются российские и иностранные организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в РФ.

Не являются плательщиками налога на прибыль организации, уплачивающие: единый налог на вмененный доход; единый сельскохозяйственный налог; налог на игорный бизнес, а также организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения.

С введением в действие гл. 25 НК РФ подход к налогообложению прибыли принципиально изменился.

9.3.2. Объект налогообложения, налоговая база и порядок ее формирования по налогу на прибыль организаций

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций является прибыль, полученная налогоплательщиком. Для российских организаций прибылью признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, – доходы, полученные через данные представительства, уменьшенные на величину произведенных ими расходов, определяемые в соответствии с законодательством, для иных иностранных организаций – доходы, полученные от источников в РФ, определяемые в соответствии со ст. 309 НК РФ.

При осуществлении нескольких видов деятельности, доходы которых облагаются по различным ставкам налога, налогоплательщик обязан вести раздельный учет доходов и расходов.

В случае получения убытка налогоплательщик имеет право уменьшать на эту сумму налоговую базу в течение 10 лет, следующих за налоговым периодом, в котором получен убыток.

Доходы организаций, облагаемые налогом на прибыль, подразделяются на следующие виды:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- внереализационные доходы.

Доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учета без включения в них косвенных налогов (НДС, акцизов). В случае получения налогоплательщиком доходов в иностранной валюте они учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях на дату признания доходов в зависимости от выбранного в учетной политике для целей налогообложения метода признания доходов: метода начисления или кассового метода. Порядок признания доходов и расходов необходимо отразить в учетной политике организации. С введением в действие гл. 25 НК РФ основным методом признания доходов и расходов является метод начислений.

В некоторых случаях организация имеет право признавать доходы и расходы кассовым методом. Так, если в среднем за

предыдущие четыре квартала сумма выручки организаций от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила 1 млн руб. за каждый квартал, то возможно применение кассового метода признания доходов и расходов. При этом датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках или в кассу, иного имущества, а также погашения задолженности перед налогоплательщиком. Согласно кассовому методу доходы (расходы) признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они фактически получены (оплачены).

Доходы организаций для целей исчисления налога делятся на две группы:

1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;

2) внереализационные доходы.

Доходом от реализации в целях налогообложения признается выручка от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав как собственного производства, так и приобретенных ранее. В свою очередь выручка определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и натуральной формах.

Из суммы полученных доходов необходимо вычесть налоги, предъявленные покупателям: НДС, акцизы. Величина доходов определяется на основании первичных документов и документов налогового учета.

Доходы организации могут быть не связаны с реализацией, тогда для целей налогообложения они признаются внереализационными.

Внереализационные доходы включают средства:

1) от долевого участия в деятельности других организаций;

2) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы при отклонении курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса Банка России на дату перехода права собственности на иностранную валюту;

3) в виде признанных должником или подлежащих уплате на основании решения судов штрафов, пеней, иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;

4) от сдачи имущества в аренду;

5) в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского вклада, по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;

6) в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном периоде;

7) в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав;

8) в виде дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе;

9) в виде стоимости полученных материалов при разборке выводимых из эксплуатации основных средств в случае их ликвидации;

10) в виде положительной курсовой разницы по валютным счетам и операциям;

11) в виде сумм кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности, за исключением задолженности перед бюджетом;

12) в виде стоимости излишков товарно-материальных ценностей и другого имущества, выявленных в ходе инвентаризации;

13) другие аналогичные доходы, предусмотренные ст. 250 НК РФ, перечень которых является закрытым.

Статья 251 НК РФ содержит закрытый перечень доходов, получение которых не влечет за собой увеличения налоговой базы по налогу на прибыль организаций. В частности, не учитываются доходы:

1) в виде имущества и имущественных прав, работ и услуг, полученных в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) в форме задатка, залога, в качестве обеспечения обязательств налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

2) в виде взносов в уставный капитал, а также первоначальный взнос, полученный участником совместной деятельности при выделении его доли или распределении имущества организаций;

3) в виде безвозмездной помощи на основании Федерального закона «О безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации», а также в виде имущества, полученного от организации, если уставный капитал получающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада передающей организации, и наоборот;

4) в виде имущества, полученного бюджетными организациями от органов исполнительной власти;

5) в виде имущества, работ, услуг, полученных организациями в рамках целевого финансирования при условии введения раздельного учета доходов, полученных в рамках целевого финансирования при соблюдении определенных условий;

6) в виде сумм, полученных из бюджета процентов за несвоевременный возврат излишне уплаченных налогов и сборов;

7) в виде имущества, полученного безвозмездно государственными и муниципальными образовательными учреждениями;

8) прочие доходы, не связанные с реализацией, предусмотренные ст. 251 НК РФ.

При определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления (за исключением подакцизных товаров) из бюджета бюджетополучателям и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, а также поступившие безвозмездно от других организаций и/или физических лиц и использованные ими по назначению. При этом получатели целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений.

Для иностранных организаций гл. 25 НК РФ устанавливает особые правила определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

В целях определения *налоговой базы* по налогу на прибыль организация должна *уменьшить полученные доходы* на величину *расходов*, произведенных на осуществление деятельности, направленной на получение доходов, за исключением расходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли. При этом учитываются только обоснованные и документально подтвержденные расходы. *Обоснованными* считаются экономически оправданные затраты в денежной оценке.

С 1 января 2002 г. расходы в целях налогообложения прибыли подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы. Следует отметить, что НК РФ не содержит понятия себестоимости. Его заменили термином «расходы, связанные с производством и реализацией».

Поскольку расходами признаются любые затраты при условии, что они экономически оправданы, документально оформлены и произведены для осуществления деятельности, направ-

ленной на получение дохода, то и внереализационные расходы также должны быть направлены на получение внереализационных доходов, обоснованны и подтверждены документально в соответствии с законодательством РФ.

Перечень внереализационных расходов является также открытым. В состав этих расходов включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и реализацией, в соответствии со ст. 265 НК РФ.

Статья 253 гл. 25 НК РФ содержит перечень групп расходов, относящихся в целях налогообложения к затратам, связанным с производством и реализацией продукции (работ, услуг), который применяется для расчета налоговой базы. К ним относятся:

1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров (работ, услуг), приобретением и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техобслуживание основных средств и иного имущества, на поддержание их в исправном состоянии;

3) расходы на освоение природных ресурсов;

4) расходы на НИОКР;

5) расходы на обязательное и добровольное страхование;

6) прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

Кроме того, в НК РФ приводится классификация расходов, связанных с производством (или) реализацией, по экономическому содержанию, действующая с 1 января 2002 г. При этом расходы подразделяются на *следующие группы*:

1) материальные расходы;

2) расходы на оплату труда;

3) суммы начисленной амортизации;

4) прочие расходы.

НК РФ нормируется перечень амортизационных расходов. Перечень остальных расходов, связанных с производством и реализацией продукции, является открытым, за исключением расходов по добровольному страхованию имущества.

В основном это те же расходы, которые включались в себестоимость продукции до 1 января 2002 г. согласно п. 2 Положения о составе затрат, но, в отличие от него, с 1 января 2002 г. нормативы по отдельным расходам не применяются.

В состав материальных расходов могут быть включены любые затраты, связанные с технологическими особенностями производственного процесса, при условии их документального оформления. В частности, к ним относятся затраты налогоплательщика:

- на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);
- на приобретение материалов, используемых для упаковки и иной подготовки реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку);
- на приобретение инструментов, инвентаря, спецодежды и иного имущества, не являющегося амортизируемым, так как его стоимость 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;
- на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями, и др.;
- связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения.

Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратной тары и возвратных отходов.

При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых на производство товаров (выполнение работ, оказание услуг) налогоплательщик может применить один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов; в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения:

- метод оценки по стоимости единицы запасов;
- метод оценки по средней себестоимости;
- метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

В отличие от порядка, предусмотренного Положением о составе затрат, с 1 января 2002 г. в состав расходов на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и натуральной формах, связанные с вознаграждением за труд, включая вознаграждения, начисленные в пользу работников, не относящихся к основной деятельности.

Согласно ст. 270 НК РФ в расходы, не учитываемые для целей налогообложения, включаются суммы, выплачиваемые за счет собственных средств организации.

Одним из существенных отличий гл. 25 НК РФ от Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» является подход к порядку признания доходов для целей налогообложения.

Для доходов от реализации датой получения доходов методом начислений признается дата реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав независимо от факта получения денежных средств в их оплату.

Для внереализационных доходов датой получения дохода признаются:

1) дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества по безвозмездно полученному имуществу;

2) дата поступления денежных средств по доходам в виде дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций или безвозмездно полученных денежных средств и т.д.

3) дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров при сдаче имущества в аренду, получения доходов в виде лицензионных платежей за пользование объектами интеллектуальной собственности;

4) дата перехода права собственности на иностранную валюту по доходам от продажи (покупки) иностранной валюты.

В свою очередь порядок признания расходов в целях налогообложения имеет важное значение, так как именно он определяет дату, с которой налогоплательщик имеет право уменьшить размер налоговой базы на сумму произведенных расходов, связанных с производством и реализацией, а также внереализационных расходов.

Статья 272 НК РФ содержит порядок признания расходов, принимаемых в целях налогообложения, при методе начисления. Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место независимо от времени фактической выплаты денежных средств.

Сумма косвенных расходов на производство и реализацию продукции, осуществленных в отчетном периоде, в полном объеме относится на уменьшение доходов от производства и реализации в данном отчетном периоде.

Прямые расходы, осуществленные в отчетном периоде, также уменьшают доходы от реализации отчетного периода за

исключением сумм расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и стоимости отгруженной, но не реализованной в отчетном периоде продукции.

Прочие расходы, связанные с производством и реализацией товаров (услуг), включают суммы налогов и сборов, начисленных в установленном законодательством РФ порядке, расходы на сертификацию продукции и услуг, суммы комиссионных сборов за выполненные сторонними организациями работы, расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика, нормальных условий труда, расходы по набору работников, на содержание служебного транспорта и командировки (в пределах норм), расходы на канцелярские товары и иные расходы, предусмотренные ст. 264 НК РФ. Банки, страховщики, негосударственные пенсионные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, организации потребительской кооперации, иностранные организации определяют расходы в соответствии с особенностями, предусмотренными положениями ст. 290—310 НК РФ.

Статья 256 НК РФ определяет понятие, состав и условия отнесения имущества к амортизируемому в целях налогообложения прибыли. *Амортизируемым признается имущество*, а также результаты интеллектуальной деятельности, которые приносят доход и находятся в собственности налогоплательщика.

При этом амортизируемым признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб. Стоимость этого имущества погашается путем начисления амортизации, признаваемой составной частью расходов, уменьшающих налогооблагаемые доходы организации.

Амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной стоимости, определяемой в соответствии со ст. 257 НК РФ. Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, — как сумма, в которую оценено такое имущество), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования.

Амортизируемое имущество подразделяется на:

- основные средства;
- нематериальные активы.

В связи с тем что ст. 313 гл. 25 НК РФ введено понятие «налоговый учет», амортизация основных средств и нематериальных активов в целях бухгалтерского и налогового учета производится по разным правилам.

Не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования, материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок.

Кроме того, не подлежат амортизации следующие виды имущества:

1) имущество бюджетных, некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений, используемое для осуществления некоммерческой деятельности;

2) объекты внешнего благоустройства;

3) продуктивный скот, буйволы, яки, волы и другие домашние и дикие животные;

4) приобретенные печатные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства;

5) приобретенные право на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора.

Из состава амортизируемого имущества исключаются следующие основные средства:

- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;

- переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;

- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Срок полезного использования — это срок, в течение которого объект основных средств или нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. НК РФ предусмотрены 10 амортизационных групп в зависимости от срока полезного использования основных фондов.

Одним из видов амортизируемого имущества являются *нематериальные активы*. Нематериальными активами в налоговом учете по налогу на прибыль признаются приобретенные или созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности, используемые в производстве продукции (работ, услуг) в течение длительного времени.

С 1 января 2007 г. 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 тех основных средств, которые получены безвозмездно) и расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 НК РФ.

В соответствии со ст. 259 НК РФ при начислении амортизации плательщики могут использовать линейный или нелинейный метод ее начисления. Кроме того, НК РФ предусматривает систему поправочных коэффициентов в отношении амортизируемых ОС, используемых для работы в условиях агрессивной среды, являющихся предметом договора лизинга и других объектов.

Налогоплательщик применяет линейный метод начисления амортизации к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в 8–10 амортизационные группы, независимо от сроков ввода их в эксплуатацию. По остальным основным средствам применяется любой из методов по усмотрению налогоплательщика. Сумма амортизации начисляется по каждому объекту отдельно и определяется ежемесячно.

При применении линейного метода сумма начисленной амортизации определяется как произведение первоначальной стоимости амортизируемого имущества и нормы амортизации. Норма амортизации определяется по следующей формуле:

$$K = (1 : n) \cdot 100\%,$$

где K – норма амортизации к первоначальной стоимости объекта, %;
 n – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

При нелинейном методе сумма начислений за месяц определяется как произведение остаточной стоимости объекта амортизируемого имущества и нормы амортизации, определенной

для данного объекта. Норма амортизации при этом определяется по формуле

$$K = (2 : n) \cdot 100\%,$$

где K – норма амортизации к остаточной стоимости, применяемая к данному объекту амортизируемого имущества, %;

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

При этом с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества достигнет 20% первоначальной стоимости, амортизация по нему исчисляется в следующем порядке:

1) остаточная стоимость объекта в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;

2) сумма начисляемой за один месяц амортизации в отношении данного объекта определяется путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока его полезного использования.

Организация, приобретающая объекты основных средств, бывшие в употреблении, вправе определять норму амортизации по данному имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет эксплуатации предыдущими собственниками. Главой 25 не предусмотрено применение механизма ускоренной амортизации, но в то же время она разрешает применять специальные коэффициенты к основной норме амортизации, позволяющие амортизировать имущество быстрее.

В отношении амортизируемых основных средств, используемых для работ в условиях агрессивной среды или повышенной сменности, к основной норме амортизации может применяться повышающий коэффициент (не более 2), а по имуществу, полученному в лизинг, – не выше 3.

По некоторым объектам имущества налогоплательщики должны применять понижающие коэффициенты амортизации. Это касается дорогостоящих автомобилей и микроавтобусов, первоначальная стоимость которых свыше 300 тыс. руб. и 400 тыс. руб. соответственно, при этом основная норма амортизации применяется со специальным коэффициентом 0,5. При методе начисления амортизация признается в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы начисленной амортизации. При ис-

пользовании кассового метода амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный период только по оплаченному налогоплательщиком имуществу.

Выраженные в иностранной валюте расходы налогоплательщика пересчитываются в рубли по курсу, устанавливаемому ЦБ РФ на дату признания этих доходов.

9.3.3. Ставки, порядок исчисления и сроки уплаты в бюджет налога на прибыль организаций

В соответствии со ст. 274 НК РФ прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. В случае получения убытка в отчетном периоде налоговая база признается равной нулю.

При исчислении налоговой базы не учитываются в составе доходов и расходов налогоплательщика доходы и расходы, относящиеся к игорному бизнесу. Плательщики налога на игорный бизнес обязаны вести раздельный учет доходов и расходов.

Налогоплательщики, применяющие специальные режимы при исчислении налоговой базы, не учитывают доходы, относящиеся к таким режимам.

Особенность налогообложения отдельных видов деятельности и порядок определения налоговой базы регулируются соответствующими статьями НК РФ.

При этом совокупная сумма переносимого убытка не может превышать ни в одном из отчетных (налоговых) периодов 30% налоговой базы.

В случае получения убытков более чем в одном налоговом периоде перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они были получены.

С 1 января 2002 г. в соответствии с введенной в действие гл. 25 НК РФ снижена базовая ставка налога на прибыль организаций с 35 до 24%. Понижение общей ставки налога компенсируется отменой целого ряда льгот для различных видов деятельности и субъектов налоговых отношений.

При применении налоговых ставок по налогу на прибыль необходимо учесть, что с 1 января 2005 г. произошли изменения в порядке распределения ставки налога между бюджетами разных уровней.

Предусмотрено следующее распределение ставки налога на прибыль по уровням бюджета:

- в федеральный бюджет – 6,5% (в 2004 г. – 5%);
- в бюджеты субъектов Федерации – 17,5% (в 2004 г. – 17%);
- в местные бюджеты – 2% (до 01.01.2005 г.).

Законами субъектов РФ ставка может быть снижена для отдельных категорий налогоплательщиков в отношении налога, зачисляемого в их бюджеты. При этом указанная ставка не может быть ниже 13,5% (в 2004 г. – 13%).

Налоговые ставки на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство, устанавливаются в следующих размерах:

- 1) 10% – от использования, содержания или сдачи в аренду судов, самолетов, других транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок;
- 2) 20% – со всех остальных доходов, за исключением доходов по ценным бумагам.

По доходам, полученным в виде дивидендов, применяются следующие ставки:

- 1) 9% – по доходам в виде дивидендов, полученным от российских организаций российскими организациями и физическими лицами – налоговыми резидентами РФ;
- 2) 15% – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций.

К налоговой базе по отдельным видам долговых обязательств применяются следующие налоговые ставки:

- 1) 15% – по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, если условиями выпуска в обращение предусмотрено получение дохода в виде процентов;
- 2) 0% – по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно.

Прибыль, полученная ЦБ РФ от осуществления деятельности, не связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации», облагается налогом по ставке 24%.

Статьей 285 НК РФ четко определены налоговый и отчетный периоды по налогообложению прибыли организаций. *Налоговым периодом* признается календарный год. *Отчетными*

периодами – первый квартал, полугодие и девяти месяцев календарного года.

Для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, отчетными периодами являются один месяц, два месяца, три месяца и т. д. до окончания календарного года.

Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы по ст. 274 НК РФ. Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно, за исключением случаев, когда налог удерживается у источника получения дохода.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода.

В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа. Срок перечисления авансового платежа – не позднее 28-го числа каждого месяца отчетного периода.

Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, уплачивают авансовые платежи не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога. По итогам отчетного (налогового) периода суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в течение отчетного (налогового) периода, засчитываются при уплате авансовых платежей по итогам отчетного периода.

Авансовые платежи по итогам отчетного периода засчитываются в счет уплаты налога по итогам следующего отчетного (налогового) периода.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащая уплате в первом квартале текущего налогового периода, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате во втором квартале текущего налогового периода, принимается равной $1/3$ суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года.

Размер авансового ежемесячного платежа, подлежащего уплате в третьем квартале текущего налогового периода, принимается равным $1/3$ разницы между суммой авансового платежа,

рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала.

Сумма платежа, подлежащая уплате в четвертом квартале текущего налогового периода, принимается равной $1/3$ разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам 9 месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной за полугодие.

Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или равна нулю, то указанные платежи в соответствующем квартале не осуществляются. Размер авансовых платежей, подлежащих уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм. Налогоплательщики имеют право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли. В этом случае исчисление сумм авансовых платежей производится с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

Уплата авансовых платежей в этом случае осуществляется в срок не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога.

НК РФ (ст. 287) установлены ежеквартальные сроки уплаты налога на прибыль до 28-го числа каждого месяца, следующего за отчетным кварталом, для следующих категорий налогоплательщиков:

- организаций, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превысили 3 млн руб. за каждый квартал;
- бюджетных организаций;
- некоммерческих организаций, не имеющих доходов от реализации товаров, работ, услуг;
- участников простых товариществ, в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах;
- инвесторов соглашений о разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных в соглашении;
- выгодоприобретателей по договорам доверительного управления;
- иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства. Перечисленные налогоплательщики не уплачивают ежемесячные авансовые платежи.

Налоговый агент обязан перечислить соответствующую сумму налога в течение трех дней после дня выплаты (перечисления) денежных средств иностранной организации.

По доходам, выплачиваемым в виде дивидендов, а также процентам по ценным бумагам налог, удержанный при выплате до-

хода, перечисляется в бюджет в течение 10 дней со дня выплаты дохода.

Вновь созданные организации уплачивают авансовые платежи за соответствующий отчетный период при условии, если выручка от реализации не превышала 1 млн руб. в месяц либо 3 млн руб. в квартал.

Налогоплательщики — российские организации, имеющие обособленные подразделения, исчисление и уплату в федеральный бюджет сумм авансовых и окончательных платежей по налогу производят по месту своего нахождения без распределения этих сумм по обособленным подразделениям. Налог, зачисляемый в бюджеты субъектов РФ, распределяется между организацией и ее обособленными подразделениями пропорционально доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения. Указанная доля рассчитывается как средняя арифметическая величина двух показателей: первый представляет собой удельный вес среднесписочной численности работников или расходов на оплату труда этого подразделения в общей среднесписочной численности работников или расходов на оплату труда; второй показатель — удельный вес амортизируемого имущества этого подразделения в остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по налогоплательщику.

При этом налогоплательщику предоставлено право самостоятельно определять, какой из показателей должен применяться — среднесписочная численность работников или сумма расходов на оплату труда. Выбранный показатель должен оставаться неизменным в течение всего налогового периода.

Все налогоплательщики вне зависимости от наличия у них обязанности по уплате налога или авансовых платежей по нему обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периодов представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации. Сроки представления деклараций соответствуют срокам уплаты налоговых платежей.

9.3.4. Особенности налогообложения прибыли кредитных учреждений и страховых организаций

Российским законодательством установлены определенные особенности формирования доходов и расходов в зависимости от специфики финансово-хозяйственной деятельности.

Рассматривая особенности налогообложения прибыли коммерческих банков, необходимо учитывать специфику формирования их доходов и расходов.

В доходы банков, кроме доходов, предусмотренных для всех налогоплательщиков, для целей налогообложения дополнительно включаются доходы от банковской деятельности (ст. 290 НК РФ), а именно:

1) поступления в виде процентов от размещения денежных средств, предоставления кредитов, займов, инкассации денежных средств, векселей, платежных и расчетных документов;

2) средства в виде платы за открытие и ведение банковских счетов клиентов, осуществление расчетов по их поручению, оформление и обслуживание платежных карт и других специальных средств, предназначенных для совершения банковских операций;

3) доходы от проведения валютных операций, купли-продажи драгоценных металлов и камней;

4) поступления от депозитарного обслуживания клиентов, предоставления специальных помещений и сейфов, осуществления форфейтинговых и факторинговых операций;

5) средства от кассового обслуживания клиентов;

6) средства от операций по предоставлению банковских гарантий, авалей, поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение в денежной форме;

7) доходы в виде сумм восстановленного резерва на возможные потери по ссудам и под обесценение ценных бумаг;

8) другие доходы, связанные с осуществлением банковской деятельности.

Соответствующие особенности имеются и при определении расходов банков. Кроме расходов, предусмотренных для всех налогоплательщиков, банки несут дополнительные расходы, обусловленные особенностями осуществления банковской деятельности.

К дополнительным расходам банков, принимаемым в целях налогообложения их прибыли, относятся, в частности:

1) уплаченные банком проценты по вкладам и другим привлеченным денежным средствам, собственным долговым обязательствам и межбанковским кредитам, а также приобретенным кредитам рефинансирования;

2) суммы отчислений в резерв на возможные потери по ссудам и под обесценение вложений в ценные бумаги;

3) комиссионные сборы за услуги по корреспондентским отношениям с другими банками, расходы от проведения валютных операций, убытки по операциям с драгоценными металлами;

- 4) расходы по переводу пенсий, пособий, денежных средств без открытия счетов физическим лицам;
- 5) расходы на аренду брокерских мест;
- 6) расходы на оплату услуг РКУ и вычислительных центров;
- 7) расходы по гарантиям, поручительствам, акцептам и аваям, предоставляемым другими организациями;
- 8) расходы, связанные с осуществлением форфейтинговых, факторинговых операций;
- 9) суммы превышения отрицательной переоценки валютных средств и драгоценных металлов над положительной переоценкой;

10) другие расходы, связанные с банковской деятельностью.

Определение доходов и расходов страховых организаций также имеют свои особенности, вызванные спецификой страховой деятельности.

Кроме доходов, предусматриваемых для всех налогоплательщиков, к доходам этих организаций относятся дополнительные доходы от осуществления страховой деятельности: страховые премии по договорам страхования, сострахования и перестрахования, вознаграждения и танъемы по договорам перестрахования, а также вознаграждения страховщиков по договорам сострахования.

В доходы страховых компаний включается сумма возмещения перестраховщиками доли страховых выплат по рискам, переданным в перестрахование, а также сумма процентов на депо премий по рискам, принятым в перестрахование. Доходы от реализации перешедшего к страховщику права страхователя к лицам, ответственным за причиненный ущерб, также являются доходом, учитываемым при формировании налоговой базы страховой организации.

Включаются в расчетную налоговую базу страховых организаций вознаграждения за оказание услуг страхового агента, брокера, другие доходы, полученные при осуществлении страховой деятельности.

К дополнительным расходам, учитываемым при формировании налоговой базы, относятся суммы отчислений в страховые резервы. Также учитываются страховые выплаты по договорам страхования, сострахования и перестрахования, в том числе договорам ренты, а также аннуитеты, пенсии.

Сумма страховых премий по рискам, переданным в перестрахование, вознаграждениям и танъеме, выплаченные по дого-

ворам перестрахования и вознаграждения, состраховщику по договорам сострахования, являются расходами, связанными со страховой деятельностью, которые также учитываются при формировании налоговой базы страховщиков. В эту же группу расходов включаются затраты страховщиков, связанные с возвратом части страховых премий, а также выкупных сумм по договорам страхования, сострахования и перестрахования, оплатой лицам оказанных ими услуг, связанных со страховой деятельностью.

9.3.5. Система налогового учета по налогу на прибыль организаций

Главой 25 НК РФ введено понятие налогового учета по налогу на прибыль. Согласно ст. 313 НК РФ – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основании данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, установленным НК РФ в целях исчисления налога на прибыль организаций.

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 обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджет налога. Налоговый учет имеет специфические особенности, и его результаты могут отличаться от результатов бухгалтерского учета.

НК РФ предусмотрены отдельные правила ведения налогового учета. Подтверждением данных налогового учета при этом служат специальные документы, круг которых определен ст. 313 НК РФ. В состав этих документов входят первичные учетные документы (включая справку бухгалтера), аналитические регистры налогового учета, а также расчет налоговой базы.

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 введения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике организации. Наличие налогового учета вовсе не означает, что система бухгалтерского учета не удовлетворяет

фискальным целям налогообложения. Речь может идти только о построении рациональных систем удовлетворения потребностей государства в информации об объектах налогообложения.

Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета. В случае если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета необходимыми реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета либо вести самостоятельные регистры.

Данные налогового учета должны быть документально подтверждены и отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем 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, аналитические регистры, расчет налоговой базы. Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты, несмотря на то что они разрабатываются самими налогоплательщиками:

- наименование регистра;
- период (дату) составления;
- измерители операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись лица, ответственного за составление регистров.

Содержание данных налогового учета является налоговой тайной, которую обязаны хранить лица, получившие к ней доступ. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну, за разглашение которой они несут ответственность в порядке, установленном НК РФ.

Аналитические регистры налогового учета (АРНУ) – это рабочие таблицы, ведомости, журналы, книги, в которых группируются данные первичных учетных документов для формирования налоговой базы по налогу на прибыль без отражения на счетах бухгалтерского учета.

Объектами налогового учета являются имущество, обязательные и хозяйственные операции организации, стоимостная оценка которых определяет размер налоговой базы текущего отчетного периода или налоговой базы последующих периодов.

К единицам налогового учета относятся объекты налогового учета, информация о которых используется более одного отчетного периода.

Показателями налогового учета является перечень характеристик, существенных для объекта учета.

К данным налогового учета относится информация о величине или иной характеристике показателей, определяющих объект учета, отражаемая в разработочных таблицах, справке бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующей информацию об объектах налогообложения.

Организация системы налогового учета подразумевает определение совокупности показателей, прямо или косвенно влияющих на размер налоговой базы, критериев их систематизации в регистрах налогового учета, а также порядка ведения учета, формирования и отражения в регистрах информации об объектах учета.

Проанализировав порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, введенный в действие в соответствии с гл. 25 НК РФ, можно выделить следующие основные изменения:

- изменен порядок формирования налоговой базы;
- отменены налоговые льготы;
- значительно снижена ставка налога;
- установлен обязательный порядок введения организациями налогового учета для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. *В чем состоит регулирующая роль налога на прибыль организаций?*
2. *Назовите категории налогоплательщиков и объект налога на прибыль организаций?*
3. *Каковы методы признания доходов и расходов?*
4. *Перечислите виды доходов организации.*
5. *Каков порядок определения расходов, их группировка?*
6. *Перечислите внереализационные доходы и расходы организации, а также доходы и расходы, не учитываемые при определении налоговой базы?*

7. Какое имущество относится к амортизируемому имуществу, методы расчета амортизации?

8. Как определяется налоговая база налога на прибыль организаций?

9. Каков порядок применения и размеры ставок налога на прибыль организаций?

10. Каков порядок исчисления налога и авансовых платежей, сроки уплаты налога на прибыль организаций?

11. Назовите особенности учета доходов и расходов банков.

12. С какой целью введен налоговый учет?

9.4. Налог на доходы физических лиц

9.4.1. Экономическое содержание налога на доходы физических лиц, его эволюция и роль в формировании доходов бюджета

В налоговой системе любого государства всегда присутствуют два основных компонента — корпоративный и индивидуальный. Среди налогов, уплачиваемых населением, наиболее распространенным является *подоходный налог*, существующий практически во всех странах мира. Подоходным налогом называется налог, который взимается с дохода плательщика.

Первый опыт подоходного обложения был осуществлен в Англии. Оно было введено еще в 1798 г. в виде утроенного налога на роскошь. В 1802 г. подоходный налог был отменен под влиянием многочисленных жалоб граждан. Однако уже в 1803 г. государство вынуждено было вернуться к подоходному налогу, придав ему новую форму. В соответствии с принятым законодательством доходы были разделены на пять категорий, или шедул, и в каждой из них налог должен был взыскиваться по возможности с самого источника дохода.

Первая попытка ввести подоходное обложение в России относится к 1810 г., когда война с Наполеоном истощила государственный бюджет и вызвала резкое падение курса бумажного рубля. Налогом облагались доходы помещиков, начиная с 500 руб. и до 10% чистого дохода. После окончания войны с Наполеоном, когда опасность миновала и военный энтузиазм помещичьего класса остыл, поступления стали быстро сокращаться, и в 1820 г. налог был отменен.

В течение последующих годов XIX в. подоходное обложение отсутствовало. В конце столетия раздавались голоса в пользу его введения и в министерстве финансов составлялись соответствующие проекты, но сопротивление имущих классов было настолько сильно, что проекты не были претворены в жизнь. В 1893 г. был введен своеобразный суррогат подоходного налога — квартирный налог. Города России и некоторые поселения согласно особой росписи и исходя из цен на квартиры были разделены на пять классов, классы — на разряды.

Настоящий подоходный налог установлен был лишь 6 апреля 1916 г. под влиянием тех требований, которые в связи с мировой войной предъявлялись к бюджету. Законом были установлены многочисленные вычеты из дохода: издержки, связанные с получением дохода; взносы хозяев по страхованию рабочих; отчисления на амортизацию; убытки от порчи имущества; проценты по долгам; пожертвования; страховые премии по страхованию жизни и на «дожитие» и т. д. Давались льготы по семейному положению и по болезни. Ставки налога были прогрессивными (от 0,82 до 10%).

Подоходный налог не представлял собой законченный вариант западноевропейского образца. Советской власти приходилось считаться с отсталостью хозяйственных форм, большим процентом неграмотности населения, распространенностью хозяйств полунатурального типа и хозяйств, которые не имели никакого учета доходов и расходов и не могли даже для себя установить величину получаемого чистого дохода. Поэтому в СССР система подоходного налога сочетала классовый налог для упрощенных типов хозяйств и подоходный — для более экономически развитых хозяйств¹.

Отметив особенности подоходного налога в Англии и России, надо сказать и о степени его распространения в других странах. С 40-х гг. XIX в. начинается широкое внедрение его в странах Европы, Америки, Австралии, включая колонии. В конце 20-х гг. XX в. подоходный налог превратился в существенный источник налоговых поступлений большинства государств. В 1927 г. «доля подоходного налога в общей сумме налогов составила: во Франции — 62,6%, в США — 56,4, в Англии — 45,3, в Германии — 39,0%»².

¹ См.: Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. — М.: Финансы и статистика, 1996. — С. 112.

² Там же. — С. 115.

В современных условиях практически во всех странах используется система индивидуального обшеподоходного обложения с различной степенью прогрессии (в России с 2001 г. ставка налога едина — 13%). Как и любой другой налог, подоходный налог является одним из инструментов регулирования экономики, с помощью которого государство пытается решить различные задачи.

Основная функция подоходного налога — фискальная, благодаря которой он используется как источник формирования доходов бюджета. Регулирующая функция подоходного налога с физических лиц заключается в том, что он обеспечивает перераспределение общественных доходов между различными категориями населения.

Через подоходное налогообложение достигается «поддержание социального равновесия путем изменения соотношения между доходами отдельных социальных групп с целью сглаживания неравенства между ними»¹. Иными словами, происходит передача средств в пользу более бедных и незащищенных категорий граждан за счет возложения налогового бремени на более обеспеченные категории населения.

По словам шведского экономиста К. Эклунда, значение подоходного налога велико, так как большая часть государственного производства и услуг финансируется за счет собранных налогов и затем в различных формах распределяется среди граждан. Это касается образования, медицинского обслуживания, воспитания детей и т.д. Цель подоходного налога — сделать распределение жизненно важных средств более равномерным. Ставка подоходного налога, дифференцированная в зависимости от размера доходов физических лиц, обеспечивает индивидуальный подход к каждому налогоплательщику. Физическое лицо, имеющее больший заработок, уплачивает и больший подоходный налог. В то время как право пользования услугами принадлежит всем категориям физических лиц в равной мере, механизм взимания подоходного налога способствует тому, что «богатые» категории населения частично обеспечивают «бедные»².

¹ Экономика / Под ред. А. Булатова. — М.: Изд-во БЕК, 1994. — С. 309.

² См.: Эклунд К. Эффективная экономика. Шведская модель. — М., 1991. — С. 80–85.

Сущность подоходного налога в России, как и отдельные его черты, во многом схожа с аналогичным налогом, применяемым во многих промышленно развитых странах. Его место в налоговой системе обусловлено общими принципами построения и взимания.

Первым из основных принципов подоходного налогообложения является равенство перед ним всех плательщиков независимо от их социальной принадлежности, т.е. единая и основная идея этого налога, обеспечивающая равное налоговое бремя всех граждан и прямое обложение доходов.

Вторым принципом является то, что подоходный налог — это личный налог физического лица, т.е. объектом обложения является не предполагаемый усредненный доход, а доход, полученный конкретным плательщиком.

Третий принцип заключается в том, что основной способ взимания подоходного налога — у источника выплаты дохода — является достаточно простым и эффективным механизмом контроля за своевременностью перечисления средств в бюджет.

И наконец, *четвертый принцип* — налогом облагается фактически полученный доход в любой форме: национальной и иностранной валюте, натуральной форме, в виде работ и услуг и материальной выгоды.

Законодательство о подоходном налоге практически во всех странах является одним из самых динамичных. В нашей стране основы современного налогообложения доходов физических лиц были заложены с момента принятия Закона РФ «О подоходном налоге с физических лиц» от 07.12.1991 г. № 1999-1.

Как было отмечено выше, подоходный налог применялся в нашей стране еще до перехода к рыночным отношениям. Неоднократно изменялся порядок его исчисления, и все же Закон РФ «О подоходном налоге с физических лиц» во многом принципиально отличался от действовавшего ранее (до 1 января 1992 г.) законодательства бывшего СССР и РСФСР.

Вместе с тем проверка его жизнеспособности на практике в течение последних лет показала, что ускоренное вхождение экономики России в рыночные отношения требует корректировки некоторых положений этого Закона. Парламент РФ систематически вносил в него дополнения и изменения. Однако дальнейшее развитие рыночных отношений требовало создания Налогового кодекса, и в третье тысячелетие Россия вступила с этим важным документом.

В настоящее время порядок определения плательщиков и элементов налогообложения установлен Налоговым кодексом РФ (ч. 2, гл. 23). Гл. 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц» введена в действие с 1 января 2001 г., и с этого же момента утратило силу ранее действовавшее законодательство о подоходном налоге с физических лиц.

В современных условиях налог на доходы физических лиц в РФ является одним из основных бюджетообразующих налогов (четвертый по фискальной значимости после единого социального налога, НДС и налога на прибыль организаций). На его долю приходится около 90% всех налогов с граждан. Значимость налога на доходы физических лиц в экономической политике обуславливается тем, что он затрагивает интересы более 80 млн человек, т.е. почти всего трудоспособного населения России.

Следует отметить, что, несмотря на значительную фискальную роль налога на доходы физических лиц, его поступления в России по сравнению с зарубежными странами значительно ниже.

Относительно небольшая роль налога на доходы физических лиц в формировании доходной базы бюджета отражает низкий уровень доходов большинства россиян. В то же время на сравнительно низкий уровень поступлений налога на доходы влияют и другие факторы (в частности, высокий уровень «укрывательства» доходов из-за низкой налоговой культуры и несовершенства системы декларирования доходов граждан). По мере повышения жизненного уровня населения и развития налоговой культуры роль налога на доходы физических лиц и в нашей стране будет возрастать.

В РФ налог на доходы физических лиц является *федеральным налогом*, который взимается на всей территории по единым ставкам. С 1 января 2002 г. налог на доходы физических лиц в полном объеме остается в распоряжении региональных и местных бюджетов для выполнения поставленных перед ними социальных задач.

9.4.2. Налог на доходы физических лиц: плательщики и объект налогообложения

Как было отмечено выше, правовой основой взимания налога на доходы физических лиц является гл. 23 НК РФ (в ред. Федеральных законов от 29.12.2000 г. № 166-ФЗ и от 29.05.2002 г.

№ 57-ФЗ). В соответствии со ст. 207 гл. 23 НК РФ *плательщиками* налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также лица, получающие доходы от источников в РФ, но не являющиеся резидентами РФ. Согласно ст. 11 НК РФ это – физические лица, находящиеся на территории РФ менее 183 дней в году.

Объектом налогообложения налогом на доходы физических лиц является доход, полученный в календарном году (*в денежной, натуральной формах и в виде материальной выгоды*):

- физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами РФ, – от источников в РФ и за ее пределами;
- физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, – от источников в РФ.

К *доходам* для целей налогообложения относятся:

- вознаграждение за выполнение работ, оказание услуг;
- доходы от реализации недвижимого и иного имущества, ценных бумаг, прав требования;
- пенсии, пособия, стипендии и иные выплаты, полученные в соответствии с действующим законодательством;
- страховые выплаты при наступлении страхового случая;
- доходы, полученные от использования прав на объекты интеллектуальной собственности;
- доходы, полученные от предоставления в аренду имущества или от иного использования имущества;
- иные доходы, получаемые налогоплательщиками в результате осуществления деятельности на территории РФ и за ее пределами, перечень которых приведен в ст. 208 НК РФ.

Датой получения дохода считается дата выплаты дохода физическому лицу либо дата передачи физическому лицу дохода в натуральной форме.

Доходы в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на дату фактического получения дохода. *Доходы, полученные в натуральной форме*, пересчитываются по рыночным ценам на дату получения дохода.

При определении налоговой базы необходимо исключить доходы, которые согласно ст. 217 НК РФ *не подлежат налогообложению*. К ним, в частности, относятся:

- государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности;

- все виды государственных пенсий;
- все виды выплат физическим лицам в пределах норм, установленных законодательством РФ, в связи с увольнением работников (за исключением компенсации за неиспользованный отпуск), возмещением вреда, причиненного здоровью, возмещением командировочных расходов и др.;

- суммы материальной помощи независимо от ее размера — в особых случаях. Например, в связи со стихийным бедствием в целях возмещения материального ущерба или вреда здоровью, причиненного налогоплательщику, и выплачиваемого на основании решений органов власти. Суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или возрасту, — в пределах 2000 руб. за налоговый период;

- суммы материальной помощи, оказываемой инвалидам общественными организациями инвалидов (введен Федеральным законом от 20.08.2004 г. № 103-ФЗ);

- доходы в виде процентов, получаемые налогоплательщиками по вкладам в банках, если проценты по вкладам не превышают сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования Банка России в рублях или 9% в валюте (в ред. ФЗ от 22.05.2003 г. № 55-ФЗ);

- суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения (за исключением туристических), выплачиваемые работодателями своим работникам и членам их семей;

- алименты у лиц, их получающих;

- суммы стипендий студентов и аспирантов, ординаторов и докторантов учреждений высшего, среднего и начального профессионального образования;

- доходы налогоплательщиков, получаемые от продажи выращенной в личных подсобных хозяйствах продукции животноводства и растениеводства, а также доходы, получаемые от сбора и сдачи лекарственных трав, дикорастущих ягод и иных плодов;

- доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции в течение 5 лет с года регистра-

ции хозяйства. Данное положение применяется к доходам тех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, в отношении которых ранее такая норма не применялась;

- 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, утверждаемому Правительством РФ;

- стоимость подарков, полученных от предприятий и не подлежащих обложению налогом на наследование или дарение, — в пределах 2000 руб. в год;

- стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, а также на конкурсах, проводимых в соответствии с решениями Правительства РФ, — в сумме, не превышающей 2000 руб. в год;

- страховые выплаты в связи с наступлением страхового случая по обязательному страхованию, по добровольному долгосрочному страхованию (заключенным на срок не менее 5 лет), страхованию жизни и в возмещение вреда жизни и здоровью;

- доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, зарегистрированными в установленном порядке, от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

- доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования или дарения, а также ряд других доходов, предусмотренных ст. 217 НК РФ.

Призы в денежной и натуральной форме, получаемые спортсменами за призовые места на Олимпийских, Параолимпийских и сурдоолимпийских играх, Всемирных шахматных олимпиадах, чемпионатах и кубках мира и Европы от официальных организаторов или на основании решения органов государственной власти и местного самоуправления за счет средств соответствующих бюджетов (в редакции Федерального закона от 30.06.2004 г. № 62-ФЗ).

9.4.3. Налоговая база и налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц

Налоговая база по налогу на доходы физических лиц представляет собой величину доходов, полученных физическими лицами за отчетный период, за минусом предусмотренных законодательством вычетов. Гл. 23 НК РФ вносит новое понятие «*налоговые вычеты*».

Согласно ст. 218–221 НК РФ установлены четыре вида налоговых вычетов:

- стандартные (ст. 218 НК РФ);
- социальные (ст. 219 НК РФ);
- имущественные (ст. 220 НК РФ);
- профессиональные (ст. 221 НК РФ).

Все вышеперечисленные вычеты предоставляются только в отношении доходов, по которым предусмотрена минимальная налоговая ставка – 13 %.

Стандартные налоговые вычеты уменьшают налоговую базу и предоставляются одним из налоговых агентов-работодателей, осуществляющим выплаты доходов физическим лицам. Существование права налогоплательщика на такие вычеты должно быть подтверждено документально либо трудовым договором между работодателем и налогоплательщиком, либо договором гражданско-правового характера на выполнение работ для работодателя.

Работодатель предоставляет стандартные налоговые вычеты в отношении только тех доходов, которые выплачиваются непосредственно им. Если налогоплательщик получает доходы еще и от другого налогового агента, то стандартные налоговые вычеты предоставляются только одним из них, по выбору налогоплательщика.

На следующий налоговый период сумма превышения стандартных налоговых вычетов над налоговой базой не переходит.

Стандартные налоговые вычеты устанавливаются для конкретных категорий налогоплательщиков и могут уменьшать их налоговую базу на 400, 500 и 3000 руб. (в зависимости от категории налогоплательщика) и суммы получаемого дохода. Кроме того, существует налоговый вычет в размере 600 руб. на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта

в возрасте до 24 лет для родителей или супругов-родителей, опекунов или попечителей.

Налоговая база *ежемесячно уменьшается на 3000 руб.* у физических лиц:

- ставших инвалидами, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии на Чернобыльской АЭС и производственном объединении «Маяк», а также эвакуированных или проживающих на зараженных территориях;
- непосредственно участвовавших в испытаниях ядерного оружия до 31 января 1963 г.;
- инвалидов Великой Отечественной войны;
- военнослужащих, ставших инвалидами вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы.

Налоговая база *ежемесячно уменьшается на 500 руб.* у следующих физических лиц:

- Героев СССР и Героев Российской Федерации, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней;
- участников Великой Отечественной войны;
- инвалидов с детства и инвалидов I и II групп;
- граждан, получивших или перенесших лучевую болезнь;
- граждан, находившихся в Ленинграде в период блокады с 8 сентября 1941 г. по 24 января 1944 г. (независимо от срока пребывания);
- родителей и супругов военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы;
- граждан, уволенных с военной службы или призывавшихся на военные сборы, выполнявших интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия.

Налоговая база *ежемесячно уменьшается на 400 руб.* у физических лиц, доход которых в течение года не превысил 20 000 руб.

При наличии у физического лица права на уменьшение дохода по нескольким вышеизложенным основаниям доход уменьшается по единственному, более льготному основанию.

Налоговый вычет в размере 600 руб. за каждый месяц предоставляется на каждого ребенка в возрасте до 18 лет (студента и учащегося дневной формы обучения — до 24 лет). У вдов (вдов-

цов), одиноких родителей, разведенных супругов указанные вычеты производятся в двойном размере. При доходе свыше 40 000 руб. вычеты не производятся (в редакции Федерального закона от 30.06.2004 г. № 62-ФЗ).

Независимо от перечисленных оснований налоговая база дополнительно уменьшается на суммы, которые могут быть объединены в группы социальных, имущественных и профессиональных вычетов.

В тех случаях, когда налогоплательщику в течение налогового периода не были предоставлены или были предоставлены стандартные налоговые вычеты в меньшем размере, чем ему полагалось, после окончания налогового периода производится перерасчет налоговой базы с учетом предоставления полагающихся ему размеров стандартных налоговых вычетов. Такого рода перерасчет производится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика, прилагаемого им к налоговой декларации, и документов, подтверждающих право на подобные вычеты.

При определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение следующих *социальных налоговых вычетов*:

- благотворительных;
- образовательных;
- медицинских.

Благотворительные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику в случае оказания им благотворительной денежной помощи в размере фактически произведенных расходов, но не более 25% суммы годового дохода.

Образовательные налоговые вычеты предоставляются в сумме, уплаченной в налоговом периоде за свое обучение или обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях в размере фактически произведенных расходов, но не более 38 000 руб. в год (с 2004 г.) на каждого обучающегося в общей сложности на обоих родителей.

Медицинские налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику в случае осуществления им затрат на оплату услуг по своему лечению, а также по лечению супруга, родителей и детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях, а также в размере стоимости медикаментов, назначенных лечащим врачом и приобретаемых налогоплательщиками за счет собственных средств в сумме, не превышающей 38 000 руб. в год (с 2004 г.).

Имущественные налоговые вычеты предусмотрены ст. 220 НК РФ и не распространяются на доходы, полученные индивидуальными частными предпринимателями от продажи имущества в связи с осуществлением ими предпринимательской деятельности.

К *имущественным вычетам*, в частности, относятся:

- суммы, полученные от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков, если указанные объекты находились в собственности налогоплательщика менее 5 лет, — в размере, не превышающем 1000 тыс. руб. в течение года. В том случае, когда вышеназванные объекты находились в собственности в течение 5 лет и более, то суммы, полученные от их продажи, не облагаются налогом независимо от размера полученного дохода;

- суммы, полученные от продажи иного имущества, если имущество находилось в собственности налогоплательщика менее 3 лет, — в размере, не превышающем 125 000 руб. в год; если имущество находилось в собственности 3 года и более — в размере полученного дохода в течение налогового периода;

- суммы, израсходованные налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилья, а также направленные на погашение процентов по ипотечным кредитам, полученным в банках России и израсходованным на эти цели в размере фактически произведенных расходов, но не более 1 млн руб. (с 2004 г.) и без учета процентов за кредит.

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

Право на получение имущественных налоговых вычетов предоставляется на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче им налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.

Имущественный налоговый вычет может быть предоставлен до окончания налогового периода при его обращении к работодателю при условии подтверждения права налогоплательщика на имущественный налоговый вычет налоговым органом по форме, утвержденной федеральным органом исполнительной вла-

сти, уполномоченной по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Статьей 221 НК РФ при исчислении налоговой базы предусмотрены *профессиональные* налоговые вычеты в размере фактически произведенных налогоплательщиком расходов или в пределах установленных нормативов. К подобным налоговым вычетам относятся:

- произведенные расходы предпринимателей без образования юридического лица, непосредственно связанные с извлечением доходов: если расходы документально подтверждены — в фактической сумме расходов. При этом состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком способом, аналогичным порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций», с учетом уплаченной госпошлины.

Когда налогоплательщик 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 от предпринимательской деятельности;

- доходы налогоплательщиков от выполнения работ по договорам гражданско-правового характера в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ;

- фактически произведенные и документально подтвержденные расходы налогоплательщика, получающего авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или использование произведений науки, литературы и искусства. Если расходы не могут быть подтверждены документально, то они принимаются к вычету по законодательно установленным нормам, предусмотренным ст. 222 НК РФ.

Статья 222 НК РФ предусматривает полномочия законодательных (представительных) органов субъектов РФ по установлению размеров социальных и имущественных вычетов с учетом региональных особенностей. Подобные полномочия введены в законодательство РФ впервые, и согласно этим полномочиям субъекты РФ вправе только уменьшать размер самого вычета.

9.4.4. Ставки, порядок исчисления и уплаты в бюджет налога на доходы физических лиц

В период рыночных преобразований (1992–2000 гг.) ставки подоходного налога в РФ неоднократно менялись. Построены они были на основе прогрессии. В 2000 г. применялись три ставки: 12, 20 и 30% и соответственно относились к доходам до 50 тыс. руб., от 50 000 до 150 000 руб. и от 150 000 руб. и выше. Начиная с 1 января 2001 г. согласно ст. 224 НК РФ стали действовать иные ставки. Впервые в отношении основных доходов (оплаты труда) стала применяться *единая ставка 13%*. Теперь ставка налога на доходы физических лиц зависит не от размера получаемого дохода, а от его вида и юридического статуса физического лица.

На некоторые виды доходов установлены повышенные ставки. Так, *ставка 35% применяется в отношении:*

- стоимости выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах и играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ, услуг, превышающих 2000 руб. за налоговый период;
- суммы страховых выплат по договорам добровольного страхования, в том случае, если эта сумма превышает внесенные налогоплательщиком страховые взносы, увеличенные на ставку рефинансирования ЦБ РФ (в 2000 г. с этого вида доходов налог взимался по ставке 15%);
- процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из действующей ставки рефинансирования Банка России по рублевым вкладам и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте (в 2000 г. эти доходы облагались по ставке 15%).

Налоговая ставка устанавливается в *размере 30%* в отношении доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ.

Налоговая ставка устанавливается в *размере 9%* в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов. Данная ставка введена в действие Федеральным законом от 29.07.2004 г. № 95-ФЗ.

Налоговым периодом по налогу на доходы физических лиц признается календарный год. *Исчисление* налога на доходы физических лиц производится налоговыми агентами нарастающим

итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется 13%-ная ставка, с учетом удержанной суммы налога в предыдущие месяцы текущего налогового периода (в ред. Федерального закона от 29.12.2000 г. № 166-ФЗ).

Сумма налога применительно к доходам, в отношении которых применяются иные налоговые ставки, исчисляется налоговым агентом отдельно. Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога на доходы физических лиц производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налогоплательщику, при фактической выплате ему средств либо по его поручению третьим лицам. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты.

Датой фактического получения дохода являются:

- день выплаты дохода в денежной форме (перечисления на счет плательщика);
- день передачи доходов в натуральной форме;
- день уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным кредитным средствам, приобретения товаров, ценных бумаг — при получении доходов в виде материальной выгоды.

Налоговые агенты обязаны вести учет доходов, полученных от них физическими лицами, по форме, установленной Министерством Российской Федерации по налогам и сборам. Они представляют в налоговые органы сведения о доходах физических лиц и суммах начисленных и удержанных налогов ежегодно не позднее 30 апреля следующего года.

Самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в бюджет, индивидуальные предприниматели и иные лица, занимающиеся частной практикой. При этом в течение года они уплачивают авансовые платежи по налогу, исчисление которых производится налоговым органом, на основании налоговых уведомлений: за январь — июнь — не позднее 15 июля в размере 1/2 годовой суммы авансовых платежей; за июль — сентябрь — не позднее 15 октября в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей; за октябрь — декабрь — не позднее 15 января в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей.

С 2001 г. налоговые декларации в обязательном порядке должны представлять в налоговые органы по месту своего жительства:

- индивидуальные предприниматели, частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой;
- физические лица, получающие доход от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных договоров гражданско-правового характера, а также от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности;
- физические лица — налоговые резиденты РФ, получающие доходы от источников, находящихся за пределами РФ;
- граждане, получающие другие доходы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами.

Вышеуказанные налогоплательщики должны представить в налоговые органы *налоговую декларацию* в срок до 30 апреля следующего года и уплатить исчисленную сумму налога в срок до 15 июля года, следующего за отчетным.

В налоговых декларациях физические лица указывают все полученные ими в налоговом периоде доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога (налоги, удержанные налоговыми агентами, уплаченные в течение налогового периода авансовые платежи).

Исходя из вышеизложенного, можно отметить, что часть вторая НК РФ существенно меняет порядок налогообложения доходов физических лиц. Такой прогрессивный подход к серьезному налоговому вопросу является перспективным в дальнейшем развитии налоговых реформ. Предоставленные налогоплательщику новые дополнительные стандартные, социальные, имущественные и профессиональные налоговые вычеты стимулируют его показывать все свои доходы.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. *Каковы принципы подоходного налогообложения в мировой практике?*
2. *Что общего и что отличает налогообложение доходов населения в РФ и развитых зарубежных странах?*
3. *Кто является плательщиком налога на доходы физических лиц в условиях РФ? Какие доходы включаются в облагаемый доход и как определяется налоговая база?*
4. *Что определяет понятие «материальная выгода», каким образом определяется его количественная оценка и как исчисляется налог с сумм материальной выгоды?*

5. Перечислите доходы, которые в соответствии со ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц.

6. Сформулируйте порядок применения стандартных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц.

7. Перечислите виды социальных вычетов, их назначение и условия представления.

8. Каков максимальный размер и порядок представления имущественного вычета по налогу на доходы физических лиц, в части сумм, израсходованных налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилья?

9. В случае, когда налогоплательщик не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, в каком размере предоставляется профессиональный налоговый вычет по налогу на доходы физических лиц?

10. Чем вызвано введение с 2001 г. плоской шкалы взимания налога на доходы физических лиц в РФ?

11. Каков порядок налогообложения доходов физических лиц от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов?

12. Что такое налоговая декларация и как его заполнять?

13. Какие категории физических лиц в обязательном порядке должны представлять в налоговые органы по месту своего жительства налоговую декларацию?

14. Как производится расчет налога на доходы физических лиц и сроки его уплаты?

15. Каковы позитивные и негативные стороны сложившейся в РФ системы налогообложения доходов граждан и что целесообразно предпринять для ее дальнейшего совершенствования?

9.5. Единый социальный налог (ЕСН)

9.5.1. Экономическая сущность ЕСН и его нормативная база

Единый социальный налог (далее ЕСН) – это новый налог, который заменил уплачиваемые до 1 января 2001 г. страховые взносы в государственные социальные внебюджетные фонды (Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования РФ). *Экономическая*

сущность данного налога заключается в том, что он предназначен для мобилизации средств с целью реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение (страхование) и медицинскую помощь.

Переход к взиманию ЕСН стал результатом работы по совершенствованию сбора страховых взносов и контроля за их поступлением. ЕСН был введен в целях повышения эффективности использования средств государственных социальных внебюджетных фондов, применения более обоснованных тарифов поступлений в фонды и методики их исчисления, проведения политики большей прозрачности средств и ответственности за их целевое использование.

Отсутствие опыта в организации функционирования государственных внебюджетных фондов и сложная экономическая ситуация в стране стали причиной существенных недостатков в их деятельности (недостаточно эффективный сбор страховых взносов, отсутствие прозрачности в использовании средств) и изъятия платежей (сложность процедуры уплаты и высокая налоговая нагрузка на ФОТ). Многочисленные нормативные акты, вводимые социальными фондами, создавали различные условия обложения предприятий, порядок предоставления отсрочки по недоимкам.

Основная проблема заключалась в том, что существовавшие независимо друг от друга налоговая система и система платежей во внебюджетные социальные фонды приводили к неэффективному расходованию государственных средств и дублированию функций различных органов. Введение ЕСН позволило снять проблему дублирования функций государственных внебюджетных социальных фондов и налоговых органов, повысило гарантии защищенности налогоплательщиков. Теперь в отношении налогоплательщиков ЕСН налоговые органы проводят все предусмотренные законодательством мероприятия налогового контроля, взыскивают суммы недоимки, пеней и штрафов, проводят в установленном порядке зачет (возврат) излишне уплаченных сумм налога.

Подобный опыт есть и в международной практике. Налоговые органы осуществляют сбор страховых взносов в пенсионные фонды в целом ряде развитых стран мира, таких, как США, Канада, Великобритания, Швеция, Нидерланды, Дания, Норвегия, Финляндия.

С введением ЕСН государственные внебюджетные социальные фонды (кроме фонда занятости населения) не ликвидированы¹. Для них установлена единая налоговая база — выплаты, начисленные в пользу работников. Введен достаточно сложный механизм исчисления этого налога, предусмотрено несколько регрессивных шкал ставок для различных категорий налогоплательщиков. Сохранено исчисление сумм налога отдельно в отношении каждого фонда.

Особо следует отметить, что порядок расходования средств социальных фондов установлен законодательством РФ. Другими словами, за фондами остались функции расходования средств по государственному пенсионному, социальному и медицинскому страхованию. Кроме того, сохранены особенности исчисления и уплаты взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, взносов на обязательное медицинское страхование неработающего населения в Фонд обязательного медицинского страхования².

Порядок исчисления и уплаты ЕСН установлен в соответствии с гл. 24 НК РФ (в ред. Федеральных законов от 31.12.2001 г. № 198-ФЗ, 29.05.2002 г. № 57-ФЗ и от 20.07.2004 г. № 70-ФЗ).

Следует отметить, что внесение изменений (от 31.12.2001 г. № 198-ФЗ) в первую очередь связано с вступлением в силу с 20 декабря 2001 г. Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ. С 2002 г. наряду с уплатой ЕСН налогоплательщики уплачивают в бюджет Пенсионного фонда РФ страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, направляемые на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии граждан. При этом доля ЕСН, ранее зачисляемая в Пенсионный фонд РФ, поступает в федеральный бюджет и предназначена для финансирования базовой части трудовой пенсии.

Законодателям предстоит работа над дальнейшим корректированием гл. 24 НК РФ, регулирующей механизм исчисления и уплаты ЕСН.

¹ С введением ЕСН обеспечение пособиями, выплачиваемыми из фонда занятости населения, осуществляется за счет федерального бюджета.

² Взносы на обязательное медицинское страхование неработающего населения в ФОМС производятся органами исполнительной власти за счет средств, предусмотренных на эти цели в соответствующих бюджетах.

С 2005 г. в рамках мер по дальнейшему ослаблению налогового бремени снижена эффективная ставка ЕСН на 20%. Одновременно со снижением применения регрессивной шкалы ставок ЕСН отменены условия, ограничивающие ее использование.

Следующие параграфы посвящены действующему механизму применения ЕСН в России; подробно рассмотрены элементы налога.

9.5.2. Плательщики, объекты налогообложения и порядок формирования налоговой базы по ЕСН

В качестве *налогоплательщиков ЕСН признаются* (ст. 235 НК РФ, в ред. Федеральных законов от 31.12.2001 г. № 198-ФЗ, от 29.05.2002 г. № 57-ФЗ, от 22.08.2004 г. № 122-ФЗ).

1) лица, производящие выплаты физическим лицам:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;

2) индивидуальные предприниматели, адвокаты.

С января 2002 г. понятие «работодатели-работники» из ст. 235 НК РФ исключено. Вместо него введено понятие «лица, производящие выплаты физическим лицам, являющимся налогоплательщиками». Главы, члены крестьянского (фермерского) хозяйства приравниваются к индивидуальным предпринимателям.

С января 2002 г. понятие «работодатели-работники» из ст. 235 НК РФ исключено. Вместо него введено понятие «лица, производящие выплаты физическим лицам, являющимся налогоплательщиками». Главы, члены крестьянского (фермерского) хозяйства приравниваются к индивидуальным предпринимателям.

В случае, если налогоплательщик относится к нескольким категориям налогоплательщиков, он признается отдельным плательщиком по каждому отдельно взятому основанию.

Объектом налогообложения по ЕСН (ст. 236 НК РФ) *для налогоплательщиков — организаций и индивидуальных предпринимателей*, производящих выплаты физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые ими в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Объектом налогообложения для налогоплательщиков — физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, производящих выплаты физическим лицам, признаются

выплаты и иные вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемые этими налогоплательщиками в пользу физических лиц.

Не относятся к объекту налогообложения выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав).

Объектом налогообложения для индивидуальных предпринимателей и адвокатов признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

В соответствии с Федеральным законом от 29.05.2002 г. № 57-ФЗ для налогоплательщиков – членов крестьянского (фермерского) хозяйства (включая главу хозяйства) из дохода исключаются фактически произведенные указанным хозяйством расходы, связанные с его развитием.

Перечисленные выше выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если:

- 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 или физических лиц такие выплаты не уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Не облагаются ЕСН выплаты в натуральной форме, производимые сельскохозяйственной продукцией и (или) товарами для детей, являющимися товарами собственного производства.

Для исчисления налога большое значение имеет правильное определение налоговой базы.

Налоговой базой для налогоплательщиков – организаций и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, считается сумма выплат и иных вознаграждений, являющихся объектом налогообложения (в соответствии с п. 1 ст. 236 НК РФ), начисленных ими за налоговый период в пользу физических лиц. При определении налоговой базы учитываются

любые доходы в денежной или натуральной форме, в виде материальных, социальных и иных благ или в виде материальной выгоды.

Налоговая база физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, являющихся объектом налогообложения (в соответствии с п. 2 ст. 236 НК РФ), за налоговый период в пользу физических лиц.

Налоговая база индивидуальных предпринимателей и адвокатов определяется как сумма доходов, полученных ими за налоговый период как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Одной из особенностей ЕСН является то, что налогоплательщик должен определять налоговую базу *отдельно по каждому работнику с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом*.

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 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 соответствующая сумма *налога на добавленную стоимость, а для подакцизных товаров — соответствующая сумма акцизов*.

9.5.3. Налоговые освобождения по ЕСН

Налоговые освобождения по ЕСН носят в основном социальный характер. В ст. 238 НК РФ (в ред. Федеральных законов от 31.12.2001 г. № 198-ФЗ, от 29.05.2002 г. № 57-ФЗ, от 22.08.2004 г. № 122-ФЗ) перечислены виды доходов, не подлежащих обложению ЕСН.

В ст. 239 НК РФ предусмотрен широкий перечень льгот по данному налогу для различных категорий налогоплательщиков. Здесь предусмотрены как меры ужесточающего характера, так и предоставление дополнительных льгот по уплате ЕСН в отношении сумм, не подлежащих налогообложению.

Не включаются в состав доходов, *подлежащих налогообложению, в частности:*

- государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, 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;

- определенные виды установленных законодательством компенсационных выплат, выплачиваемых в пределах норм (например, связанных с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива и соответствующего денежного довольствия и т. д.);

- суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком:

- ✓ работникам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ;

- ✓ членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;

- 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 законодательством РФ;

- 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 РФ;

- страховые платежи (взносы) по обязательному страхованию, осуществляемые налогоплательщиком в порядке, установленном законодательством РФ, а также по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года;

- суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, а также из средств избирательных фондов;
- стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся, воспитанникам в соответствии с законодательством РФ, а также государственным служащим федеральных органов власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании;
- стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством РФ отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников;
- выплаты в денежной и натуральной формах, осуществляемые за счет членских профсоюзных взносов каждому члену профсоюза при условии, что данные выплаты производятся не чаще одного раза в три месяца и не превышают 10 000 руб. в год;
- выплаты в натуральной форме товарами собственного производства – сельскохозяйственной продукцией и (или) товарами для детей – в размере до 1000 руб. (включительно) в расчете на одно физическое лицо за месяц;
- выплаты работникам организаций, финансируемых за счет средств бюджета, не превышающие 3000 руб. на одно физическое лицо за налоговый период.

В отношении членов крестьянского (фермерского) хозяйства действует специальная норма. Так, доходы, получаемые в этом хозяйстве от производства, переработки и реализации сельскохозяйственной продукции, освобождаются от налогообложения в течение 5 лет, начиная с года регистрации хозяйства.

Наконец, в налоговую базу (в части суммы налога, зачисляемой в Фонд социального страхования) не включаются любые вознаграждения, выплачиваемые работникам по договорам гражданско-правового характера, авторским договорам.

В отличие от ранее действовавшего порядка (до введения ЕСН), в законодательстве *предусмотрены ограничения по льготам, предоставляемым в виде освобождения от уплаты налога*. Организации любых организационно-правовых форм освобождены от уплаты ЕСН с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 000 руб. в течение налогового периода, начисленных работникам, являющимся инвалидами I, II или III группы.

Для иных льготных категорий работодателей введен этот же критерий, но со следующей особенностью: эти работодатели ос-

освобождены от уплаты налога с сумм выплат и вознаграждений, не превышающих 100 000 руб. в течение налогового периода на каждого отдельного работника, при этом не важно, является ли он инвалидом или нет. Такой критерий установлен для:

- общественных организаций инвалидов, среди членов которых инвалиды составляют не менее 80%, 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 их заработной платы в фонде оплаты труда – не менее 25%;

- учреждений, созданных для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, научных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов.

С 1 января 2002 г. от уплаты ЕСН освобождены российские фонды образования и науки с сумм выплат гражданам РФ в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставляемых учителям, преподавателям, школьникам, студентам и (или) аспирантам государственных и (или) муниципальных образований.

9.5.4. Ставки, порядок и сроки уплаты в бюджет ЕСН

Для исчисления и уплаты ЕСН установлена *регрессивная шкала* ставок налога и ставок распределения платежей между различными фондами в зависимости от величины выплаченных доходов. При этом отметим еще раз, что налогоплательщик-работодатель обязан исчислять данный налог по каждому отдельному работнику нарастающим итогом с начала года, с учетом ставок, установленных для различных категорий плательщиков.

Введение регрессивной шкалы преследует цель избежать теневого учета части заработной платы, поскольку с увеличением начислений в пользу наемного работника снижается размер отчислений ЕСН.

При расчете суммы ЕСН используется величина налоговой базы *в среднем на одного работника*, а потом производится рас-

чет суммы налога в зависимости от того, в какой диапазон регрессивной шкалы попадает налоговая база.

Как было уже отмечено, сумма ЕСН, подлежащая уплате в Пенсионный фонд РФ, с 1 января 2002 г. зачисляется в федеральный бюджет, в связи с чем в таблицах ставок слова «Пенсионный фонд РФ» заменены словами «федеральный бюджет».

Предусмотренная гл. 24, ст. 241 НК РФ (в ред. Федеральных законов от 31.12.2001 г. № 198-ФЗ, от 29.05.2002 г. № 57-ФЗ), от 20.07.2004 г. № 70-ФЗ регрессивная шкала ставок для организаций, производящих выплаты физическим лицам, приведена в табл. 9.3.

Для налогоплательщиков – сельскохозяйственных товаропроизводителей и родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, размеры ставок более низкие, и они отражены в табл. 9.4.

Ставки ЕСН для индивидуальных предпринимателей, не осуществляющих выплаты в пользу физических лиц, отражены в табл. 9.5, а для адвокатов – в табл. 9.6.

В соответствии с Федеральным законом от 20.07.2004 г. № 70-ФЗ отменены ранее действовавшие условия, ограничивающие использование регрессивной шкалы налогообложения. Это облегчает исчисление налога и должно улучшить администрирование его уплаты.

В соответствии с законодательством *порядок исчисления и уплаты* ЕСН (взноса) различен для налогоплательщиков-работодателей и для налогоплательщиков, не являющихся работодателями. Кратко охарактеризуем этот порядок для указанных случаев.

Налогоплательщики-работодатели должны исчислять сумму налога, определяемую как соответствующая процентная доля налоговой базы, отдельно в федеральный бюджет и в отношении каждого фонда. При этом сумма ЕСН, зачисляемая в Фонд социального страхования РФ, уменьшается налогоплательщиками на произведенные ими расходы на цели государственного социального страхования (ст. 243 НК РФ).

С 1 января 2002 г., помимо такого уменьшения, налогоплательщики также имеют право на налоговый вычет в отношении суммы ЕСН в федеральный бюджет.

Единый социальный налог, подлежащий уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов на обя-

Таблица 9.3

**Ставки ЕСН для организаций,
производящих выплаты физическим лицам**

Налоговая база на каждого отдельного работника (нарастающим итогом с начала года)	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования РФ	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 280 000 руб.	20,0%	3,2%	0,8%	2,0%	26,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	56 000 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	8960 руб. + 1,1% с суммы, превышающей 280 000 руб.	2240 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5600 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	72 800 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	81 280 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	12 480 руб.	3840 руб.	7200 руб.	104 800 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Таблица 9.4

**Ставки ЕСН налогоплательщиков — сельскохозяйственных
товаропроизводителей организаций народных художественных промыслов
и родовых семейных общин малочисленных народов Севера**

Налоговая база на каждого отдельного работника (нарастающим итогом с начала года)	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования РФ	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 280 000 руб.	15,8%	2,2%	0,8%	1,2%	20,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	44 240 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	61 600 руб. + 1,1% с суммы, превышающей 280 000 руб.	2240 руб. + 0,4% с суммы, превышающей 280 000 руб.	3360 руб. + 0,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.	56 000 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	69 520 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	9680 руб.	3520 руб.	5280 руб.	88 000 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Таблица 9.5

Ставки ЕСН для индивидуальных предпринимателей

Налоговая база (нарастающим итогом с начала года)	Фонд социального страхования РФ	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
		Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 280 000 руб.	7,3%	0,8%	1,9%	10,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	20 400 руб. + + 2,7% с суммы, превышающей 280 000 руб.	2240 руб. + + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5320 руб. + + 0,4% с суммы, превышающей 280 000 руб.	28 000 руб. + + 3,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	28 650 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	3840 руб.	6660 руб.	39 520 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Таблица 9.6

Ставки ЕСН для адвокатов

Налоговая база (нарастающим итогом с начала года)	Фонд социального страхования РФ	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
		Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 280 000 руб.	5,3%	0,8%	1,9%	8,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	14 840 руб. + + 2,7% с суммы, превышающей 280 000 руб.	2240 руб. + + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5320 руб. + + 0,4% с суммы, превышающей 280 000 руб.	22 400 руб. + + 3,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	23 480 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	3840 руб.	6660 руб.	33 920 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

зательное пенсионное страхование, предусмотренных Федеральным законом «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ. При этом размер налогового вычета не может превышать сумму ЕСН (сумму авансового платежа по налогу) в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

Налоговым периодом по ЕСН является календарный год. С 2002 г. изменен отчетный период по данному налогу. Отчетными периодами по налогу признаются *I квартал, полугодие и девять месяцев* календарного года (в 2001 г. — один месяц).

Уплата ежемесячных авансовых платежей должна производиться не позднее 15-го числа следующего месяца. Налогоплательщики обязаны вести раздельный учет по каждому из работников о суммах выплаченных им доходов и суммах налога, относящихся к этим доходам. Они должны представлять в Пенсионный фонд РФ сведения об индивидуальном персонализированном учете в системе государственного пенсионного страхования.

По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют разницу между суммой налога, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и размером уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей. При этом разница подлежит уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу.

В случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога, подлежащей уплате с 15-го числа месяца, следующего за отчетным (налоговым) периодом, в котором произошло такое занижение.

Данные о суммах исчисленных, а также уплаченных авансовых платежей, налоговом вычете, которым воспользовался налогоплательщик, а также о размерах фактически уплаченных страховых взносов за тот же период налогоплательщик отражает в расчете, представляемом не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Разница между суммой ЕСН, подлежащей уплате по итогам налогового периода, и суммами налога, уплаченными в течение налогового периода, подлежит уплате не позднее 15 дней со дня,

установленного для подачи налоговой декларации за налоговый период, либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику.

В случае, если по итогам налогового периода фактически уплаченные за этот период страховые взносы на обязательное пенсионное страхование (авансовые платежи по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование) превышают налоговый вычет по ЕСН, сумма такого превышения подлежит возврату налогоплательщику.

Налогоплательщики представляют налоговую декларацию по ЕСН, 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 налогоплательщик не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляет в территориальный орган Пенсионного фонда РФ.

Налогоплательщики, не являющиеся работодателями, обязаны производить уплату авансовых платежей. Исчисление этих сумм на текущий налоговый период осуществляется налоговым органом исходя из суммы предполагаемого дохода, указанного в налоговой декларации, или из суммы фактической налоговой базы и специальных ставок. Причем налоговый орган производит расчет сумм авансовых платежей не позднее 5 дней с момента подачи налогоплательщиком декларации.

Авансовые платежи уплачиваются на основе налоговых уведомлений:

за первое полугодие – не позднее 15 июля текущего года в размере 1/2 суммы этих платежей;

за III квартал – не позднее 15 октября текущего года в размере 1/2 суммы этих платежей;

за IV квартал – не позднее 15 января следующего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей.

Разница между суммами авансовых платежей и общей суммой ЕСН, подлежащей уплате по итогам календарного года, должна быть уплачена не позднее 15 июля следующего года либо зачтена в счет будущих налоговых платежей, либо возвращена налогоплательщику в установленном порядке.

В заключение отметим, что, хотя налогоплательщики должны представлять отчетность по ЕСН в налоговые органы, за ними закреплена и дополнительная обязанность представлять сведения в:

• Пенсионный фонд РФ – копии платежных поручений налогоплательщиков об уплате налога, а также иные сведения, необходимые для осуществления органами Пенсионного фонда РФ обязательного пенсионного страхования, включая сведения, составляющие налоговую тайну;

• Фонд социального страхования – о суммах, использованных на выплаты по государственному социальному страхованию.

Органы Пенсионного фонда РФ представляют в налоговые органы информацию о доходах физических лиц из индивидуальных лицевых счетов, открытых для ведения индивидуально-персонифицированного учета.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. *Каковы причины, вызвавшие необходимость введения единого социального налога (ЕСН)?*

2. *Какие отчисления заменили собой единый социальный налог? С какого времени он введен в действие и какова его нормативная база?*

3. *Какую основную проблему позволило решить введение ЕСН?*

4. *Какие упущения и недостатки имеют место в действующем механизме исчисления и взимания ЕСН?*

5. *Охарактеризуйте основные изменения, внесенные в главу 24 НК РФ с момента введения ЕСН, чем они объясняются?*

6. *Какова роль ЕСН в формировании доходов расширенного бюджета РФ (консолидированного бюджета РФ и внебюджетных социальных фондов)?*

7. *Дайте характеристику плательщикам ЕСН.*

8. *Что является основой для исчисления ЕСН?*

9. *Каковы особенности объектов налогообложения ЕСН для различных групп плательщиков?*

10. *Как определяется налоговая база ЕСН по видам плательщиков?*

11. *Каков характер налоговых освобождений по ЕСН?*

12. *Какие налоговые льготы установлены действующим законодательством по ЕСН?*

13. *Как определяется дата получения дохода для исчисления ЕСН?*

14. *Каким образом изменились размеры ставок ЕСН для различных групп плательщиков в соответствии с Федеральным законом от 20.07.2004 г. № 70-ФЗ? Чем объясняется отмена условий, ограничивающая использование регрессивной шкалы налогообложения по ЕСН?*

15. *Каковы налоговый и отчетные периоды по ЕСН?*

16. *Сформулируйте особенности уплаты ЕСН налогоплательщиками, не осуществляющими выплаты в пользу физических лиц.*

9.6. Государственная пошлина

9.6.1. Сущность и плательщики государственной пошлины

Введение пошлин связано с необходимостью покрытия издержек на услуги, предоставляемые органами государственной власти.

Развитие рыночной экономики в России потребовало со стороны государства усиления защиты имущественных и неимущественных прав граждан и организаций, а также юридически значимых действий, совершаемых субъектами РФ. Кроме того, развитие рыночных отношений требует совершенствования законодательства, регулирующего рассмотрение споров между хозяйствующими субъектами.

В этой связи государственная пошлина занимает среди налогов особое место и является федеральным сбором. Ее сходство с налогами заключается в обязательности внесения в бюджет государства, отличие — в целевом характере и возмездности. Государственная пошлина является федеральным сбором. Общие правила исчисления и уплаты госпошлины определены в НК РФ.

Государственная пошлина представляет собой обязательный сбор, взимаемый за совершение юридически значимых действий, либо выдачу документов уполномоченными на то органами или должностными лицами.

Плательщиками государственной пошлины являются граждане РФ, иностранные граждане, лица без гражданства, юридические лица, обращающиеся за совершением юридически значимых действий или выдачей документов.

9.6.2. Объекты взимания и ставки государственной пошлины

Объектами взимания государственной пошлины выступают:

- исковые и иные заявления и жалобы, подаваемые в суды общей юрисдикции, арбитражные суды и Конституционный Суд РФ, к мировым судьям;
- совершение нотариальных действий нотариусами государственных нотариальных контор или уполномоченными на то должностными лицами органов исполнительной власти,

органов местного самоуправления и консульских учреждений РФ;

- государственная регистрация актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами;
- выдача документов указанными судами, организациями и органами;
- выдача документов, связанных с получением гражданства РФ или выходом из гражданства РФ, а также с въездом в РФ или выездом из РФ;
- рассмотрение и выдача документов, связанных с получением гражданства Российской Федерации или выходом из гражданства Российской Федерации, а также с въездом в Российскую Федерацию или выездом из Российской Федерации;
- официальная регистрация уполномоченным федеральным органом программы для электронных вычислительных машин, базы данных и топологии интегральной микросхемы;
- совершение действий уполномоченными государственными учреждениями при осуществлении федерального пробирного надзора;
- государственная регистрация и совершение прочих юридически значимых действий.

Не уплачивают государственную пошлину налоговые, финансовые, таможенные органы и органы по валютному и экспортному контролю по искам о взыскании налогов в бюджет или возврате их из бюджета; органы государственной власти и органы местного самоуправления, обращающиеся в защиту государственных и общественных интересов.

Не взимается государственная пошлина по делам:

- о взыскании заработной платы, пособий, алиментов;
- о возмещении вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, смертью кормильца, о возмещении имущественного или морального вреда, причиненного преступлением;
- по спорам об авторстве;
- по делам о расторжении брака; за государственную регистрацию рождения и смерти.

По характеру предоставляемых государственными органами услуг государственные пошлины подразделяются на судебные, нотариальные, регистрационные, административные.

Государственная пошлина взимается по ставкам, установленным на каждый вид совершаемых юридически значимых действий и выдачу документов уполномоченными на то органами или должностными лицами: в процентах от базовой ставки; в процентах от цены иска; в кратных размерах от базовой ставки; в процентах от стоимости имущества.

9.6.3. Порядок и сроки уплаты государственной пошлины

Государственная пошлина может уплачиваться наличными деньгами в рублях в банки (их филиалы), а также путем безналичных перечислений сумм пошлины со счета плательщика через банки (их филиалы). Прием банками (их филиалами) государственной пошлины осуществляется с выдачей квитанции установленной формы или копии платежного поручения с отметкой банка (при безналичных расчетах).

Уплаченная государственная пошлина может быть возвращена плательщику в случаях внесения пошлины в больших размерах, чем предусмотрено налоговым законодательством; при возвращении судами (арбитражными судами) заявлений или отказе в их принятии, а также отказе в совершении нотариальных действий; при прекращении производства по делу; отмене решения суда или арбитражного суда и т. д. Излишне уплаченные суммы государственной пошлины возвращаются по заявлению плательщиков, подаваемому в налоговый орган по месту совершения действия, за которое уплачена государственная пошлина. Возврат суммы излишне уплаченной государственной пошлины производится за счет средств бюджета, в который произведена переплата.

Государственная пошлина уплачивается в зависимости от вида юридического действия:

- дела, рассматриваемые судами общей юрисдикции — до подачи соответствующего заявления или кассационной жалобы, при выдаче судом копий документов;
- дела, рассматриваемые арбитражными судами — до подачи соответствующего заявления, апелляционной или кассационной жалобы;

- дела, рассматриваемые Конституционным судом РФ — до подачи соответствующего запроса, ходатайства, жалобы;
- нотариальные действия, совершаемые нотариусами государственных нотариальных контор, уполномоченными лицами — до совершения нотариальных действий;
- государственная регистрация актов гражданского состояния, внесение исправлений и изменений в записи актов гражданского состояния — до подачи соответствующих документов;
- регистрация граждан РФ по месту их жительства, а также регистрация иностранных граждан и лиц без гражданства, проживающих в РФ, по видам на жительство — до выдачи соответствующих документов;
- дела, связанные с приобретением гражданства РФ или выходом из гражданства РФ; въездом или выездом из РФ — до получения соответствующих документов.

Конституционный суд РФ, арбитражный суд и суд общей юрисдикции своими решениями могут освободить гражданина с учетом его имущественного положения от уплаты государственной пошлины либо уменьшить ее размер. Суды общей юрисдикции, а также арбитражный суд могут дополнительно отсрочить или рассрочить уплату государственной пошлины на срок до шести месяцев.

Дополнительные льготы по уплате пошлины для отдельных категорий плательщиков, за исключением льгот по уплате государственных пошлин по делам, рассматриваемым судами общей юрисдикции, арбитражными судами и Конституционным судом РФ, могут устанавливать законодательные (представительные) органы субъектов РФ, а также органы местного самоуправления.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. *В каких случаях возникает необходимость уплаты государственной пошлины?*
2. *Кто является плательщиком государственной пошлины?*
3. *Что выступает объектом взимания государственной пошлины?*
4. *Какие организации освобождаются от уплаты государственной пошлины?*
5. *Какова классификация государственной пошлины по характеру предоставляемых государственными органами услуг?*
6. *Какие обстоятельства определяют ставку государственной пошлины?*
7. *Каков порядок уплаты государственной пошлины?*

9.7. Федеральные налоги в системе природопользования и защиты окружающей среды

В системе федеральных налогов взимаются также платежи, связанные с использованием природных ресурсов (налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов). Установление *платежей за природные ресурсы* преследует цели экономического регулирования природопользования, стимулирования рационального и комплексного использования различных видов природных ресурсов и охраны окружающей среды, формирования денежных средств для охраны и воспроизводства природных ресурсов в условиях рыночной экономики. Таким образом, платежи за природные ресурсы направлены на выполнение как *фискальной*, так и *экономической функции*.

Они призваны оказывать позитивное влияние на повышение эффективности использования и охраны земель, лесов, водных объектов и недр, добычи и рационального использования минерально-сырьевых ресурсов и продуктов переработки. В настоящее время развитие и эффективное использование природно-сырьевой базы РФ становятся одним из главных факторов роста ее экономики. Поэтому платежи за пользование ресурсами в системе факторов реализации природно-ресурсной политики государства являются особо значимыми.

По мнению Д.Г. Черника, Л.П. Павловой и ряда других, налогообложение природных ресурсов является одной из сложных проблем при реформировании налоговой системы РФ.

В условиях спада производства и недостаточности бюджетных средств в такой богатой ресурсами стране, как Россия, именно платежи за природопользование могут взять на себя фискальную функцию налоговой системы. Однако в настоящее время бюджетообразующая роль платежей за природные ресурсы является низкой, несмотря на наметившуюся с 2003 г. тенденцию повышения, в связи с введением налога на добычу полезных ископаемых.

При дальнейшем совершенствовании налоговой системы следует переносить основную тяжесть налогообложения с доходов, получаемых от производственной, трудовой, инновационной и

инвестиционной деятельности, на налогообложение рентных доходов, доходов от эксплуатации природных ресурсов и видов деятельности, связанных с негативными экологическими и социальными последствиями. В перспективе фискальная роль платежей за природные ресурсы должна возрасти. Не следует забывать рентного характера платежей за природные ресурсы, так как рента является потенциальным носителем фискальной нагрузки.

9.7.1. Налог на добычу полезных ископаемых

Важную роль в системе налогообложения природных ресурсов играет налогообложение добычи полезных ископаемых. С 1 января 2002 г. гл. 26 НК РФ (с учетом поправок от 31.12.2001 г. № 198-ФЗ) вступила в силу, установив при пользовании недрами налог на добычу полезных ископаемых.

Налог на добычу полезных ископаемых введен взамен регулярных платежей за добычу полезных ископаемых, отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциза на нефть. Федеральным законом «Налог на добычу полезных ископаемых» от 29.05.2002 г. № 57-ФЗ и от 29.06.2004 г. № 58-ФЗ в гл. 26 НК РФ вновь внесены изменения и дополнения.

В соответствии с гл. 26 НК РФ *налогоплательщиками* налога на добычу полезных ископаемых являются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством РФ.

Объектом налога на добычу полезных ископаемых признаются (в ред. Федерального закона от 29.05.2002 г. № 57-ФЗ):

1) полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ;

2) полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством РФ о недрах;

3) полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории РФ, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора), на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

Не признаются объектом налогообложения:

1) общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления;

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

3) полезные ископаемые, добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение;

4) полезные ископаемые, извлеченные из собственных отходов (потерь) добывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если их добыча ранее подлежала налогообложению в общеустановленном порядке;

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

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

При этом *полезным ископаемым* признается продукция, которая должна являться, *во-первых*, продукцией добывающих отраслей промышленности, содержащаяся в минеральном сырье, и, *во-вторых*, продукцией, первой по своему качеству соответствующей действующим стандартам РФ (государственному, региональному и международному стандарту, а также стандарту отрасли).

Глава 26 НК РФ содержит перечень видов полезных ископаемых, при этом он не является закрытым, и по каждому месторождению полезных ископаемых объектом налогообложения признается продукция, которая в техническом проекте разработки этого месторождения определена как результат разработки независимо от того, какая продукция фактически реализуется налогоплательщиком.

В соответствии со ст. 337 гл. 26 НК РФ видами добытого полезного ископаемого являются:

- 1) антрацит, уголь каменный, уголь бурый и горючие сланцы;
- 2) торф;
- 3) углеводородное сырье (нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная, газовый конденсат из нефтегазоконденсатных месторождений и др.);
- 4) товарные руды (черных и цветных металлов, редких металлов, образующих собственные месторождения, многокомпонентные комплексные руды);
- 5) полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды, извлекаемые из нее, при их направлении на дальнейшую переработку (обогащение, технологический передел);
- 6) горно-химическое неметаллическое сырье (карбонатные породы и другие виды неметаллических полезных ископаемых для химической промышленности и производства минеральных удобрений);
- 7) битуминозные породы;
- 8) сырье редких металлов (рассеянных элементов), в частности индий, кадмий, теллур, таллий, галлий, а также другие извлекаемые полезные компоненты, являющиеся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых;
- 9) неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии (гипс, ангидрид, мел природный, доломит, флюс известняковый, известняк и известковый камень для изготовления извести и цемента, песок природный строительный, галька, гравий и др.);
- 10) кондиционный продукт пьезооптического и особо чистого кварцевого сырья, а также камнесамоцветного сырья (топаз, нефрит, жадеит, родонит, лазурит, аметист, бирюза, агаты, яшма и другие);
- 11) природные алмазы, другие драгоценные камни из коренных, россыпных и техногенных месторождений, включая необработанные, отсортированные и классифицированные камни;
- 12) концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений, осмий), получаемые при добыче драгоценных металлов;
- 13) соль природная и чистый хлористый натрий;

14) подземные воды, содержащие полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы (минеральные воды), а также терминальные воды.

Налоговая база, представляющая собой стоимость добытых полезных ископаемых, а при добыче попутного газа и горючего природного газа – количество добытого полезного ископаемого в натуральном выражении, определяется по добытому полезному ископаемому, которое в налоговом периоде прошло все стадии добычного процесса, предусмотренного проектной документацией по разработке месторождения.

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого (в том числе полезных компонентов, извлекаемых из недр попутно при добыче основного полезного ископаемого).

В соответствии с Федеральным законом от 29.05.2002 г. № 57-ФЗ в отношении добытых полезных ископаемых, для которых установлены различные налоговые ставки либо налоговая ставка рассчитывается с учетом коэффициента, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

Количество добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно в зависимости от вида добытого полезного ископаемого в единицах нетто массы или объема.

Количество добытого полезного ископаемого определяется прямым (посредством применения измерительных средств и устройств) или косвенным (расчетно, по показателям содержания добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье) методом.

В случае, если невозможно определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом, применяется косвенный метод определения количества добытых полезных ископаемых.

Применяемый налогоплательщиком метод определения количества добытого полезного ископаемого подлежит утверждению в учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения и применяется налогоплательщиком в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого. Метод определения количества добытого полезного ископаемого, утвержденный налогоплательщиком, подлежит изменению только в случае внесения изменений в технический проект разработки месторождения полезных ископаемых в связи с изменением технологии добычи, применяемой налогоплательщиком.

Оценка стоимости добытых полезных ископаемых определяется налогоплательщиком одним из следующих способов:

- 1) исходя из сложившихся за соответствующий налоговый период цен реализации без учета государственных субвенций;
- 2) исходя из сложившихся за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;
- 3) исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

При этом расчетная стоимость добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно на основе данных налогового учета. В этом случае налогоплательщик применяет тот порядок признания доходов и расходов, который он использует для определения налоговой базы по налогу на прибыль.

Налоговым периодом по уплате платежей за добычу полезных ископаемых признается календарный месяц.

Налоговые ставки установлены по видам добытых полезных ископаемых, по отдельным добытым полезным ископаемым, а также по полезным ископаемым, обладающим определенными признаками. НК РФ не предусмотрена возможность изменения налоговых ставок.

При определенных условиях полезные ископаемые *облагаются по нулевой ставке*. В частности, налогообложение производится по налоговой ставке 0% при добыче:

- 1) полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых;
- 2) попутного газа;
- 3) подземных вод, содержащих полезные ископаемые (промышленных вод), извлечение которых связано с разработкой других видов полезных ископаемых, и извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых, а также при строительстве и эксплуатации подземных сооружений (в ред. Федерального закона от 07.07.2003 № 117-ФЗ);
- 4) полезных ископаемых при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых (за исключением случаев ухудшения качества запасов полезных ископаемых в результате выборочной отработки месторождения). Отнесение запасов полезных ископаемых к некондиционным запасам осуществляется в порядке, устанавливаемом Правительством РФ;

5) полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих породах, в отвалах или в отходах перерабатывающих производств в связи с отсутствием в РФ промышленной технологии их извлечения;

б) минеральных вод, используемых исключительно в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации (в том числе после обработки, подготовки, переработки, розлива);

7) подземных вод, используемых исключительно в сельскохозяйственных целях, включая орошение земель сельскохозяйственного назначения, водоснабжение животноводческих ферм, животноводческих комплексов, птицефабрик, садоводческих, огороднических и животноводческих объединений граждан.

По другим объектам налогообложение производится *по ставкам* (согласно ст. 32 НК РФ), приведенным в табл. 9.7.

Таблица 9.7

Ставки налога на добычу полезных ископаемых
(в ред. Федерального закона от 18.08.2004 г. № 102-ФЗ)

Виды добытых полезных ископаемых	Ставка, %
Калийные соли	3,8
Торф, апатит, уголь каменный, уголь бурый и горючие сланцы	4,0
Руды черных металлов	4,8
Сырье радиоактивных металлов, горно-химическое неметаллическое сырье, соль природная и чистый хлористый натрий, теплоэнергетические и промышленные воды, неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии	5,5
Горнорудное неметаллическое сырье, битуминозные породы, концентраты и другие полупродукты, содержащие золото, а также иные полезные ископаемые, не включенные в другие группировки	6,0
Кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камне самоцветного сырья, концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (за исключением золота)	6,5
Подземные минеральные воды	7,5
Редкие металлы, многокомпонентная комплексная руда, а также полезные компоненты комплексной руды (за исключением драгоценных металлов), концентрированные руды цветных металлов, природные алмазы и другие драгоценные и полудрагоценные камни	8,0
Углеродородное сырье	16,5

При добыче природного газа из всех видов месторождений углеводородного сырья применяется налоговая ставка в размере 135 руб. за 1 тыс. м³ газа.

Налогоплательщики, осуществившие за счет собственных средств поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых и освобожденные по состоянию на 1 июля 2001 г. от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, уплачивают налог в отношении полезных ископаемых, добытых на соответствующем лицензионном участке, с коэффициентом 0,7.

Порядок исчисления и уплаты налога. Сумма налога по добытым полезным ископаемым, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода по видам добытых полезных ископаемых.

Налог уплачивается отдельно по каждому виду добытых полезных ископаемых. Сумма налога, подлежащая уплате по итогу налогового периода, уплачивается не позднее 25-го числа, следующего за истекшим налоговым периодом.

Обязанность представления налоговой декларации у налогоплательщиков возникает, начиная с того налогового периода, в котором начата фактическая добыча полезных ископаемых. Налоговая декларация представляется в налоговые органы не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. При этом налоговая декларация представляется в налоговые органы по месту нахождения налогоплательщика.

9.7.2. Водный налог

В целях рационального использования природных ресурсов в РФ с 1998 г. была введена *плата за пользование водными объектами*. Понятие «водный объект» определено Водным кодексом РФ: *водный объект* – сосредоточение вод на поверхности суши в формах ее рельефа либо в недрах, имеющих границы, объем и черты водного режима; *водный режим* – изменение во времени уровней, расходов и объемов воды в водных объектах.

В период с 1982 по 1998 г. в системе ресурсных платежей также существовала плата за воду. Однако ее бюджетообразующая роль была весьма низкой, так как взималась плата только за воду, забранную из водохозяйственной системы. Поскольку

тарифы за 1 м³ потребляемой воды были символическими по своей величине, этот платеж не оказывал влияние на финансовое состояние плательщика. Введение платы за воду было призвано устранить эти недостатки.

Плата за пользование водными объектами введена в соответствии с Федеральным законом «О плате за пользование водными объектами» от 06.05.1998 г. и призвана наряду с фискальной функцией (пополнения доходов бюджета) выполнять и экономическую (стимулирования рационального и эффективного использования водного пространства и водных ресурсов страны).

Федеральным законом «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О плате за пользование водными объектами» от 07.08.2001 г. № 111-ФЗ, а также Федеральным законом «О федеральном бюджете на 2002 год» от 30.12.2001 г. № 194-ФЗ в методику исчисления и порядок уплаты платежей за пользование водными объектами были внесены отдельные изменения.

Налогоплательщиками водного налога выступают юридические и физические лица, осуществляющие специальное или особое пользование водными объектами в соответствии с законом.

При передаче сооружений, технических средств или устройств, которыми осуществляется пользование водными объектами в аренду, *плательщиками* платы за пользование водными объектами являются лица, которым в соответствии с выданной лицензией предоставлено право пользования водными объектами.

Обновленный механизм исчисления и взимания платы за воду нашел отражение в гл. 25.2 «Водный налог» НК РФ, введенный в действие Федеральным законом от 28.07.2004 г. № 83-ФЗ.

Налогоплательщиками водного налога выступают юридические и физические лица, осуществляющие специальное или особое пользование водными объектами в соответствии с законодательством РФ.

При передаче сооружений, технических средств или устройств, которыми осуществляется пользование водными объектами в аренду, *плательщиками* платы за пользование водными объектами являются лица, которым в соответствии с выданной лицензией предоставлено право пользования водными объектами.

Объектами налогообложения водным налогом в соответствии со ст. 333.9 гл. 25.2. «Водный налог» НК РФ признаются следующие виды пользования водными объектами:

- забор воды из водных объектов;
- использование акваторий водных объектов, за исключением лесосплава в платах и кошелях;
- использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- использование водных объектов для целей лесосплава в платах и кошелях.

Не признаются *объектами налогообложения*:

- забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;
- забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных попусков;
- особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства и другие виды пользования водным режимом в соответствии с положениями п. 2 ст. 333.9 гл. 25.2. Налогового кодекса РФ.

Налоговой базой являются:

- объем воды, забранной из водного объекта;
- объем продукции (работ, услуг), произведенной при пользовании водными объектами без забора воды;
- площадь акватории используемых водных объектов (за исключением лесосплава в платах и кошелях).

При использовании водных объектов для целей лесосплава в платах и кошелях налоговая база определяется как произведение объема древесины, сплавляемой в платах и кошелях за налоговый период в тыс. куб. м., и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленная на 100.

Ставки водного налога установлены ст. 333.12 гл. 25.2 НК РФ. Ставки дифференцированы по категориям плательщиков по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам в зависимости от вида пользования водными объектами.

При пользовании водными объектами без соответствующей лицензии (разрешения) ставки платы увеличиваются в 5 раз по сравнению со ставками платы, установленными в отношении такого пользования на основании лицензии (разрешения).

Налоговым периодом по водному налогу признается квартал.

Сумма налога по итогам каждого налогового периода определяется как произведение налоговой базы на соответствующую ставку. Водный налог подлежит уплате в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Водный налог относится к федеральным платежам. В предыдущие годы (1998–2001 гг.) суммы налога зачислялись в федеральный бюджет и бюджеты субъектов РФ в следующих пропорциях: 40% – в федеральный бюджет и 60% – в бюджет субъекта РФ, на территории которого находятся водные объекты. С 2002 г. водный налог в полном объеме зачисляется *в бюджеты субъектов РФ*.

В целях установления на законодательном уровне платежей за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов, с 2004 г. в качестве самостоятельной главы НК РФ (глава 25.1.) введены сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов. Объектом обложения сборами признается пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании разрешений (лицензий) в соответствии с законодательством Российской Федерации. При этом установлены специфические ставки сборов, порядок исчисления и сроки их уплаты, а также сроки представления плательщиками сборов деклараций в налоговые органы. С введением в действие гл. 25.1 НК РФ «Сбор за право пользования объектами животного мира и пользование объектами водных биологических ресурсов» отменены аукционы по продаже промышленных квот на вылов водных биологических ресурсов, что не менее чем в два раза сокращает уровень изъятия средств у рыбопромысловых организаций.

В современных условиях необходимо более интенсивное налогообложение энергетического сектора экономики. В сфере добычи углеводородов (прежде всего, нефти) возникает значительная экономическая рента в виде сверхприбыли. В этой связи целесообразно налогообложение данного сектора по более высоким ставкам, что позволит пойти на облегчение налогового бремени в других отраслях экономики. В настоящее время в РФ государство получает от продажи нефти на экспорт менее половины ее мировой цены, что ниже, чем в некоторых европейских

странах (Великобритания, Норвегия), где государство получает примерно 70% от мировой цены. По оценке Минэкономразвития России, возможно некоторое увеличение доли налогового изъятия при высоких мировых ценах на нефть (в пределах до 3 млрд. долл. в год). Вместе с тем при переходе к рентному налогообложению недопустимо лишение предприятий собственного инвестиционного потенциала, а также переложения изымаемой ренты путем повышения отпускных цен на нефтепродукты на внутреннем рынке.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. *Какова природа платежей за пользование природными ресурсами?*
2. *Чем обусловлена необходимость увеличения фискальной роли ресурсов налогов в условиях РФ?*
3. *Какие налоги заменили налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ)?*
4. *Перечислите плательщиков НДПИ и нормативную основу его исчисления и взимания.*
5. *Сформулируйте объекты налогообложения по НДПИ.*
6. *Какая продукция признается полезным ископаемым? Перечислите его виды.*
7. *Назовите особенности исчисления налоговой базы по НДПИ.*
8. *Охарактеризуйте способы оценки стоимости добытых полезных ископаемых, используемые в РФ.*
9. *Какие виды полезных ископаемых облагаются НДПИ по ставке 0%?*
10. *Охарактеризуйте налоговый период по НДПИ.*
11. *Каковы цели введения водного налога?*
12. *Кто является плательщиком водного налога?*
13. *Какие виды пользования водными объектами являются объектами налогообложения по водному налогу?*
14. *Как определяется налоговая база по водному налогу, от каких факторов она зависит?*
15. *Каким образом дифференцированы ставки водного налога в соответствии со ст. 333. 12 главы 25.2 НК РФ?*
16. *Охарактеризуйте пропорции распределения сумм водного налога между бюджетами разных уровней.*
17. *Какова экономическая необходимость введения сбора за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами? Что является объектом налогообложения данным видом сбора?*
18. *Каковы перспективы налогового регулирования рационального природопользования в условиях РФ?*

Глава 10

РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

10.1. Налог на имущество организаций

При построении современной налоговой системы предусматривалось, что имущественные налоги должны были относиться к ведению региональных и местных органов власти, а также стать одним из существенных источников формирования доходной базы региональных и местных бюджетов. Данный подход обуславливался тем, что эти органы власти могли реально обеспечивать эффективный контроль над накопленным имуществом, полнотой учета и сбора имущественных налогов, оценивать необходимость предоставления налоговых льгот.

Налог на имущество юридических лиц введен в действие с 1 января 1992 г. на основе Федерального закона «О налоге на имущество предприятий» от 13.12.91 г. (с учетом изменений и дополнений) в качестве регионального налога. Порядок и сроки уплаты, а также конкретную ставку налога устанавливает законодательный орган власти субъекта РФ. На основе указанного выше Федерального закона действовала инструкция Госналогслужбы России «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий» (с учетом изменений и дополнений) от 08.06.1995 г. № 33. В связи с введением в действие гл. 30 НК РФ с 1 января 2004 г. налог на имущество организаций устанавливается НК РФ и законами субъектов РФ и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ с момента введения в действие. Сумма платежей по налогу зачисляется равными долями в республиканский бюджет республики в составе РФ и в местные бюджеты. Имеет статус закрепленных доходных источников. Например, в налоговых поступлениях республиканского бюджета РФ доля налога на имущество организаций составляла: в 2004 г. — 2,6%, а в 2005 г. — 3,8%.

В системе имущественного налогообложения налог на имущество организаций занимает центральное место. Его доля в общей сумме поступлений от имущественных налогов составляет более 95%, хотя удельный вес в доходах консолидированного

бюджета РФ невысок — около 5% и не имеет существенного значения, в отличие от налога на имущество корпораций за рубежом.

В связи с переходом к реальной оценке имеющегося в собственности предприятий имущества значение и роль налога на имущество в бюджетах регионов значительно возрастут. Главное назначение налога с точки зрения экономики состоит в стимулировании предприятий эффективно использовать имеющееся в их распоряжении имущество; ускорении оборачиваемости оборотных фондов и полной эксплуатации основных; снижении ресурсо- и материалоемкости в экономике; с точки зрения финансов — в обеспечении бюджетов регионов стабильным источником дохода.

Преимуществом данных видов налогов (имущественных) являются высокая степень стабильности налоговой базы в течение налогового периода и независимость от результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

В перспективе предполагается переход к налогообложению недвижимости, где в объект обложения также будет входить стоимость земельных участков.

В соответствии с действующим законодательством (ст. 373 НК РФ) субъектами налогообложения установлены:

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

Плательщиками налога становятся кредитные учреждения, бюджетные организации; внебюджетные фонды; органы законодательной и исполнительной власти.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории РФ, обязана встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе как по своему месту нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения. Из состава налогоплательщиков исключены филиалы и обособленные подразделения российских организаций, они лишь исполняют обязанности организации по уплате налога.

Объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное пользование, владение, распо-

ряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств. Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, объектом налогообложения признается движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств.

При осуществлении деятельности без наличия постоянного представительства объектом налогообложения является недвижимое имущество, принадлежащее иностранным организациям на праве собственности.

Не признаются объектами налогообложения:

- земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты, другие природные ресурсы);
- имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в РФ.

В соответствии со ст. 375 НК РФ *налоговая база* определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.

При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, согласно учетной политике организации.

В случае, если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость указанных объектов по данным органов технической инвентаризации.

Уполномоченные лица, осуществляющие учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, обязаны сообщать в налоговый орган по местонахождению указанных объектов сведения об инвентаризационной стоимости каждого объекта в течение 10 дней со дня их оценки (переоценки).

Налоговой базой считается среднегодовая стоимость имущества, определяемая налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого объекта за налоговый период как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу.

Налоговая база в отношении каждого объекта недвижимого имущества иностранных организаций согласно п. 2 ст. 375 НК РФ принимается равной инвентаризационной стоимости данного объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

В соответствии со ст. 377 НК РФ при определении налоговой базы в рамках договора о совместной деятельности существуют некоторые особенности. Налоговая база при этом определяется исходя из остаточной стоимости имущества, признаваемого объектом налогообложения, внесенного налогоплательщиком по договору, а также исходя из остаточной стоимости иного признаваемого объектом налогообложения имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, составляющее общее имущество, учитываемого на отдельном балансе. Каждый участник простого товарищества производит исчисление и уплату налога в отношении признаваемого объектом налогообложения имущества, переданного им в совместную деятельность. В отношении имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплата налога производятся участниками договора простого товарищества, пропорционально стоимости их вклада в общее дело. Что касается имущества, переданного в доверительное управление или приобретенного в рамках договора доверительного управления, то оно подлежит налогообложению у учредителя доверительного управления.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года.

Согласно ст. 380 гл. 30 НК РФ налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ и не могут превышать 2,2%. При этом у субъектов РФ появилась возможность дифференцировать налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества. На территории Республики Дагестан ставка налога на имущество организаций составляет 2%.

С введением в действие гл. 30 НК РФ с 2004 г. отменяются многие налоговые льготы по налогу на имущество организаций. В то же время освобождаются от налогообложения:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Минюста России — в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;
- религиозные организации — в отношении имущества, используемого для осуществления религиозной деятельности;
- общественные организации инвалидов — в отношении имущества, используемого для осуществления их уставной деятельности;
- организации — в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения;
- организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции;
- организации — в отношении ядерных установок, используемых для научных целей, а также объектов особого назначения (испытательные полигоны, аэродромы, ледоколы, суда с ядерными энергетическими установками, космические объекты);
- организации — в отношении железнодорожных путей, автомобильных дорог общего пользования, магистральных трубопроводов, линий электропередачи. Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством РФ;
- имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий; коллегий адвокатов, юридических консультаций, государственных научных центров;
- организации — в отношении имущества, учитываемого на балансе организации-резидента особой экономической зоны, созданного или приобретенного в целях ведения деятельности на территории особой экономической зоны и расположенного на данной территории в течение 5 лет с момента постановки на учет указанного имущества (с 01.01.2007 г.).

С 1 января 2004 г. изменился порядок исчисления налога на имущество организаций, кроме того, законодательный орган субъекта РФ вправе не устанавливать отчетные периоды.

В настоящее время сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной за налоговый период и суммой авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Подлежащая уплате в бюджет сумма налога исчисляется в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации, в отношении имущества каждого обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс и расчетный счет или по месту постановки на учет в налоговых органах предприятий иностранных организаций, а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере $\frac{1}{4}$ произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период, а в отношении объектов недвижимости иностранных государств — по истечении отчетного периода как $\frac{1}{4}$ инвентаризационной стоимости объекта по состоянию на 01.01 года налогового периода, умноженной на ставку налога.

Уполномоченные органы власти субъектов РФ при установлении налога вправе предусматривать для отдельных категорий налогоплательщиков возможность не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

В отношении имущества, находящегося на балансе российской организации, налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются по местонахождению данной организации.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность через постоянные представительства, в отношении имущества постоянных представительств уплачивают налог и авансовые платежи по налогу в бюджет по месту постановки на учет в налоговых органах. В отношении иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства и имеющих объекты недвижимого имущества на территории РФ, налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению объекта налогообложения.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, исчисляет, уплачивает налог и авансовые платежи в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, признаваемого объектом налогообложения, в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой они расположены, и налоговой базы (средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в установленном ст. 376 гл. 30 НК РФ порядке.

Налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периодов представлять в налоговые органы по своему местонахождению, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода и не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом соответственно.

В ходе проводимой налоговой реформы отменены некоторые виды налогов и сборов и существенно трансформированы сохраняющиеся налоги. Определенные изменения произошли и в системе имущественного налогообложения организаций. В составе региональных сохраняется налог на имущество организаций. При этом база этого налога скорректирована таким образом, чтобы вывести из-под налогообложения товарные запасы, готовую продукцию и некоторые другие части актива баланса организации, а объектом обложения данным налогом является непосредственно амортизируемое имущество, учитываемое на балансе организации по его остаточной стоимости.

Учитывая региональный характер налога, передача территориям полномочий на предоставление дополнительных налоговых льгот должна сопровождаться значительным сокращением льгот по этому налогу, устанавливаемых на федеральном уровне.

В рамках реформирования имущественного налогообложения юридических и физических лиц предусматривалось введение нового регионального налога — налога на недвижимость, который должен заменить налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц и земельный налог по мере создания необходимых условий для его введения, к которым

в первую очередь относится разработка механизма рыночной оценки объектов недвижимости для целей налогообложения.

Для этих целей можно привлекать профессиональных оценщиков, имеющих соответствующие квалификационные аттестаты, но так как в России лицензирование деятельности оценщиков находится на стадии становления, ответственность за достоверность результатов переоценки несут сами предприятия.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

- 1. Какова роль налога на имущество организаций в налоговой системе и в доходах бюджета?*
- 2. Перечислите категории налогоплательщиков и облагаемые объекты налога на имущество организаций.*
- 3. Как определяется налоговая база по налогу на имущество организаций?*
- 4. Перечислите льготы и ставку налога на имущество организаций.*
- 5. Каков порядок исчисления налога и авансовых платежей? Укажите сроки уплаты налога на имущество организаций.*

10.2. Налог на игорный бизнес

Федеральным законом от 31.07.1998 г. № 142-ФЗ в качестве регионального введен налог на игорный бизнес. До этого периода соответствующие категории плательщиков уплачивали налог на доходы от игорного бизнеса на основе Федерального закона «О налоге на прибыль предприятий и организаций», ставка которого в федеральный бюджет РФ достигала 90% суммы дохода. В настоящее время налог на игорный бизнес является федеральным, а с 1 января 2004 г., с момента вступления в действие гл. 29 НК РФ, он становится региональным.

Необходимость принятия самостоятельного закона вызвана тем, что в указанной сфере деятельности сложно контролировать правильность введения бухгалтерского учета и формирования налоговой базы. Несмотря на большие денежные обороты и высокий уровень доходности, поступления от этой сферы налоговых платежей были низкими.

Налог построен на принципе вмененного дохода, т.е. исходя из расчета возможного дохода различных видов игровых управлений, принуждая плательщиков уплачивать налог исходя из условно определенного дохода. Объектом обложения выступают показатели, напрямую не связанные с финансово-хозяйственной деятельностью.

Плательщиками налога являются организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в области игорного бизнеса на территории РФ.

Налогом на игорный бизнес облагаются следующие виды объектов:

- игровые столы;
- игровые автоматы;
- кассы тотализаторов;
- кассы букмекерских контор.

Налогоплательщик обязан зарегистрировать в налоговом органе по месту своей регистрации каждый объект налогообложения не позднее чем за два рабочих дня до даты установки каждого объекта налогообложения. Регистрация производится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика о регистрации объектов с обязательной выдачей свидетельства о регистрации объектов налогообложения. Кроме того, налогоплательщик обязан зарегистрировать любое изменение количества объектов налогообложения не позднее чем за два рабочих дня до даты установки или выбытия.

Налогоплательщики, не состоящие на учете в налоговых органах на территории того субъекта РФ, где устанавливается объект налогообложения, обязаны встать на учет по месту установки объекта в срок не позднее чем за два дня до даты установки каждого объекта налогообложения.

Объект считается зарегистрированным (выбывшим) с даты представления налогоплательщиком заявления о регистрации (об изменении количества) объекта налогообложения в налоговый орган лично либо через представителя, либо в виде почтового отправления с описью вложения. В течение 5 дней с даты получения заявления от налогоплательщика о регистрации (об изменении количества) объекта налогообложения налоговым органом выдается свидетельство о регистрации или вносятся изменения, связанные с изменением количества объектов налогообложения в ранее выданное свидетельство.

Обнаружение в ходе налоговой проверки на территории игорного заведения незарегистрированных объектов или неуплата налога более 2 раз в году является основанием для отзыва лицензии.

Налоговая база определяется как общее количество соответствующих объектов налогообложения, отдельно по видам объектов. Налоговый период составляет календарный месяц.

С 1 января 2004 г. ставки налога установлены (ст. 369 НК РФ) в следующих пределах:

- 1) за один игровой стол — от 25 000 до 125 000 руб.;
- 2) за один игровой автомат — от 1500 до 7500 руб.;
- 3) за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — от 25 000 до 125 000 руб.

Если ставки налогов не установлены законами субъектов РФ, то применяются минимальные ставки, указанные выше.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы, установленной по каждому объекту налогообложения, и ставки налога.

Налоговая декларация за истекший налоговый период представляется налогоплательщиком ежемесячно, не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным. В течение 5 дней со дня представления расчета производится уплата налога в соответствующий бюджет равными долями в размере $\frac{1}{12}$ годовой суммы установленного налога с учетом изменений количества и видов объектов налогообложения. Сумма налога включается в состав расходов, связанных с осуществлением данного вида предпринимательской деятельности.

При осуществлении игорным заведением других видов предпринимательской деятельности, не относящихся к игорному бизнесу, необходимо вести раздельный учет доходов и производить по ним обязательные платежи.

При установке нового объекта налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения и ставки налога, установленной для этих объектов.

При установке нового объекта налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения и $\frac{1}{2}$ ставки налога, установленной для данного объекта.

В случае выбытия объекта налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая выбывший объект) и $1/2$ ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При выбытии объекта налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая выбывший объект) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

Налог, подлежащий уплате по итогам налогового периода, уплачивается налогоплательщиком не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

- 1. Назовите плательщиков и облагаемые объекты налога на игорный бизнес.*
- 2. Каков порядок регистрации и снятия с учета объектов игорного бизнеса?*
- 3. Определите налоговую базу и ставки налога на игорный бизнес.*
- 4. Каковы порядок исчисления и сроки уплаты налога на игорный бизнес?*

10.3. Транспортный налог

С 1 января 2003 г. вступила в действие гл. 28 «Транспортный налог» (Федеральный закон от 24.07.2002 г. № 110-ФЗ).

Транспортный налог устанавливается НК РФ и законами субъектов РФ. При введении в действие налога законодательные органы определяют его ставку в пределах, установленных НК РФ, а также порядок и сроки уплаты, форму отчетности по данному налогу, льготы и основания по их использованию.

Плательщиками налога являются юридические и физические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства на территории РФ.

Объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины

и механизмы на пневмоходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, катера, мотосани, снегоходы, буксируемые суда и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в соответствии с законодательством РФ согласно ст. 358 НК РФ.

Не являются объектом налогообложения:

- весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не выше 5 лошадиных сил;
- легковые автомобили, специально оборудованные для использования инвалидами;
- промысловые морские и речные суда;
- пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и грузовых перевозок;
- тракторы, самоходные комбайны всех марок. Специальные автомашины, зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые для производства сельскохозяйственной продукции;
- транспортные средства, принадлежащие федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и приравненная к ней служба;
- транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта угона документом, выдаваемым уполномоченным органом;
- самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы.

Налоговая база определяется в зависимости от транспортного средства:

- в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, — мощность двигателя в лошадиных силах;
- в отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, — как паспортная статистическая тяга реактивного двигателя воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях (в кг. силы).
- в отношении водных несамоходных транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, — валовая вместимость в регистровых тоннах;
- в отношении водных и воздушных транспортных средств, не имеющих двигателей, — единица транспортного средства. По

каждому транспортному средству налоговая база определяется отдельно.

Согласно ст. 360 НК РФ налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков, являющихся организациями, признаны I квартал, II квартал, III квартал. Законодательные органы субъектов РФ вправе не устанавливать эти отчетные периоды.

Таблица 10.1

Наименование объекта налогообложения	Размер годового налога в рублях
Автомобили легковые с мощностью двигателя: (с каждой лошадиной силы)	
до 100 л.с. включительно	5
от 100 л.с. – до 150 л.с. включительно	7
от 150 л.с. до 200 л.с. включительно	10
от 200 л.с. до 250 л.с. включительно	15
от 250 л.с.	30
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой л.с.)	
до 20 л.с.	2
от 20 л.с. до 35 л.с.	4
свыше 35 л.с.	10
Грузовые автомобили и автобусы с мощностью двигателя (с каждой л.с.)	
от 100 л.с. до 150 л.с.	8
от 150 л.с. до 200 л.с.	10
от 200 л.с. до 250 л.с.	13
свыше 250 л.с.	17
Самоходные машины и механизмы	5
Катера, моторные лодки с мощностью двигателя до 100 л.с.	10
Яхты, парусные суда с моторными двигателями	
до 100 л.с.	20
свыше 100 л.с.	40
Самолеты, вертолеты и другие воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой л.с.)	25
Самолеты, имеющие реактивные двигатели (с каждой силы тяги) (введено Федеральным законом от 20.08.2004 г. № 108-ФЗ)	20
Водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей	200

Ставки налога установлены в зависимости от: мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя, один кг силы реактивного двигателя, одну регистрационную тонну или единицу транспортного средства.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении одной категории транспортных средств.

Ставки налога могут быть увеличены или уменьшены законами субъектов, но не более чем один раз.

Организации исчисляют сумму налога самостоятельно по итогам налогового периода в отношении каждого транспортного средства как произведение налоговой базы и установленной ставки.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет организациями, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, подлежащих уплате в течение налогового периода.

Суммы авансовых платежей исчисляют налогоплательщики по налогу организации по истечении каждого отчетного периода в размере 1/4 произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

Юридические лица, имеющие в своем составе филиалы, уплачивают налог по месту их нахождения по ставкам, действующим на данной территории. По транспортным средствам, находящимся в долевой собственности, налог уплачивается каждым из собственников соразмерно их доле собственности на эти средства.

Исчисление налога осуществляется исходя из вида объекта налогообложения, а также размера годового налога.

В случае регистрации транспортного средства или снятия с учета в течение налогового периода исчисление налога производится 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 или снятия с регистрации принимается за полный месяц.

Налогоплательщикам – физическим лицам сумму налога исчисляют налоговые органы. Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщить

в налоговый орган по месту своего нахождения о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации в этих органах, о лицах, на которых они зарегистрированы, в течение 10 дней их регистрации или снятия с регистрации, а также представлять по утвержденным формам сведения по состоянию на 31 декабря истекшего календарного года до 1 февраля текущего года.

Лица, приобретающие транспортные средства в течение года, налог уплачивают полностью. По выбывшим транспортным средствам налог плательщику не возвращается. Если транспортные средства приобретены во втором полугодии, налог уплачивается в половинном размере независимо от того, уплатил ли налог их прежний владелец.

Уплата налога производится ежегодно по месту нахождения транспортных средств в сроки, установленные законами субъектов РФ. Налоговую декларацию организация представляет в срок не позднее одного месяца по истечении налогового периода.

Налоговое уведомление о подлежащей уплате суммы налога вручается налогоплательщику — физическому лицу налоговым органом в срок не позднее 1 июня года налогового периода.

Суммы платежей по налогу включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией товаров (работ, услуг), или в состав расходов деклараций о доходах.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

- 1. Назовите облагаемые объекты и субъекты транспортного налога.*
- 2. Перечислите льготы по транспортному налогу.*
- 3. Каков порядок определения налоговой базы и налогового периода?*
- 4. Кто определяет ставки транспортного налога, их дифференциация?*
- 5. Каковы порядок исчисления и сроки уплаты транспортного налога?*

Глава 11

МЕСТНЫЕ НАЛОГИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

11.1. Экономическая роль и эволюция местного налогообложения

Система местных налогов и сборов является составной частью налоговой системы РФ. *Основная задача местных налогов* — создание стабильных источников формирования доходов местных бюджетов.

Говоря об экономическом значении местных налогов, нужно отметить, что местное налогообложение наряду с мобилизацией финансовых ресурсов в бюджет должно обеспечить в условиях рыночной экономики достижение поставленных экономических и социальных целей в процессе местного развития.

Налоговая практика в РФ показала, что со своей ролью система местного налогообложения не справляется. Поступления местных налогов и сборов в местные бюджеты незначительны, их доля на протяжении последних лет не превышает 2–6% общей суммы доходных источников бюджетов разных уровней. Это свидетельствует о серьезном ослаблении налоговой базы, высокой доле централизации доходов, формируемых на местах.

Для оздоровления местных бюджетов большое теоретическое и практическое значение имеет изучение исторического опыта функционирования местных налогов.

В России с начала XIX в. с ростом количества городов возникла потребность в особом способе налогового обеспечения их функционирования. Уже в 1823 г. был введен налог с недвижимого имущества в размере 0,5%. По мере развития городского хозяйства стали возникать новые доходы за счет введения налогов с торговых и ремесленных заведений, акцизных сборов с частных бань, трактиров и т.д. В марте 1859 г. специальная комиссия, созданная при министерстве внутренних дел, пришла к выводу о необходимости передать ведение местных дел выборным учреждениям — земствам.

Земские учреждения для покрытия расходов получили право взимать специальный налог, или земский сбор. Земствам было разрешено также взимать налог с имущества, земель, лесов, доходных домов, фабрик, заводов и т. д.

Когда земства занялись раскладкой налога, они столкнулись с полным отсутствием сведений о стоимости и доходности имущества, что привело к созданию специальной статистической службы, которая занялась оценкой и описанием имущества. Земства имели право для покрытия своих расходов облагать жителей налогами. Основную часть поступлений земства получали от налогов на недвижимое имущество: земли, леса, фабрики, доходные дома.

Следует отметить, что именно в рамках деятельности земств впервые в российской империи были составлены достаточно полные документы, которые описывали недвижимое имущество как объект налогообложения.

В Российской империи местные налоги имели те же основные черты, что и в большинстве других государств. Основным объектом обложения было недвижимое имущество. Однако для финансирования деятельности местных органов не хватало собственных источников, и приходилось прибегать к дотациям из государственной казны.

После Октябрьской революции наступил короткий период полной самостоятельности местных бюджетов. В 1921 г. обособление местного бюджета от государственного было вызвано потребностью разгрузить последний. Расширялся круг расходов, переносимых на местный бюджет. Главной целью после восстановительного периода были удовлетворение местных потребностей, развитие местного хозяйства. Для усиления доходной базы местных бюджетов был значительно увеличен размер отчислений от общегосударственных доходов и надбавок к ним.

С 1930 г. начался период лишения местных Советов финансовой самостоятельности. В 1930-е гг. сложилась структура налогов местных бюджетов. 1/3 составляли закрепленные налоги, а 2/3 — регулирующие налоги. Последние фактически выступали формой косвенных дотаций.

В доперестроечное время (в бывшем СССР) также существовали местные налоги и сборы; однако их перечень был существенно уже, чем в большинстве государств. Для местных налогов в СССР были характерны следующие особенности: основ-

ные поступления по местным налогам в сельской местности шли от налога со строений и земельной ренты; собранные средства составляли незначительную часть в местных бюджетах.

Рассмотрим эволюцию местного налогообложения на примере одного из субъектов Северного Кавказа – Республики Дагестан. При отсутствии какой-либо государственности, единой финансово-кредитной системы в каждом ханстве и сельских общинах Дагестана налоги взимались не единые и не систематические, а только при чрезвычайных обстоятельствах, связанных в основном с войнами.

С момента вхождения Дагестана в состав России в 1860 г. последняя стала проводить единую налоговую (податную) политику на его территории с учетом местных реалий, традиций и обычаев. При этом налоговый оклад подати соразмерялся с экономическим положением жителей. В 60–70-е гг. XIX в. в Дагестане существовали следующие виды податей: подомная подать; земской сбор; сбор с пастбищ; арбная повинность; милицейская повинность.

Налоговая система Дагестана постоянно совершенствовалась, вводились новые элементы в механизме налогообложения. Города и округа разделялись на разряды с учетом местоположения, качества земель, специализации и т.д. для дифференциации ставок налогов. В 1887 г. в Дагестанской области были введены следующие виды налогов: поземельный налог с землевладельцев, временный военный налог с мусульманского народа взамен отбывания воинской повинности и 20%-ный сбор с фабрично-заводских помещений. Введение новых налогов позволило унифицировать налоговые системы Дагестана и России.

В Дагестане, кроме денежной формы налогообложения населения, широко применялись натуральные повинности, такие, как: дорожная, квартирная, воинская, подводная. Натуральная форма налогообложения сохранила свое значение и в первые годы после становления Советской власти в Дагестане. В 1921 г. был установлен продовольственный налог.

Из-за низкого уровня развития материального производства важную роль в формировании доходов местных бюджетов в 1930-е гг. играли поступления прямых и косвенных налогов с населения. Среди обязательных платежей с населения ведущее место занимал культсбор – 9,3%, на втором месте находился сельхозналог – 8,4%. Добровольные платежи занимали 47% объема платежей с населения¹.

¹ См.: Сомоев Р.Г. Местные бюджеты Дагестана. – С. 44.

В 1942 г. Указом Президиума Верховного Совета СССР «О местных налогах и сборах» были установлены:

- 1) налог со строений;
- 2) земельная рента;
- 3) сбор с владельцев транспортных средств;
- 4) сбор с владельцев скота;
- 5) разовый сбор на колхозных рынках.

С выходом данного Указа местные Советы Дагестана не принимали решения по местным налогам. Это было связано с тем, что в условиях войны и послевоенного восстановления народного хозяйства страны государство нуждалось в концентрации денежных средств в целях централизованного их использования.

Дальнейшее развитие бюджетное законодательство в области местного налогообложения получило в конце 50-х – начале 60-х гг. В 1959 г. был издан Закон о бюджетных правах Союза ССР и союзных республик, который четко регламентировал бюджетные права Союза и республик, подвел под законодательную основу бюджетный процесс. В 1960–1961 гг. такие же законы были приняты в РСФСР и Дагестане, они являлись основой бюджетного права до 1991 г.¹ В них было отмечено главное назначение местных налогов, заключающееся в обеспечении необходимыми денежными средствами финансирования хозяйственного и культурного строительства, осуществляемого местными органами власти на соответствующей территории.

В современных условиях местные налоги теоретически являются основным элементом экономического регулирования местного образования. Введение местных налогов и сборов позволяет более полно учесть разнообразные потребности и виды доходов для местных бюджетов.

В большинстве зарубежных стран местными налогами являются налоги, которые устанавливаются самостоятельно местными органами самоуправления, и платежи, которые полностью поступают в местные бюджеты. В этом смысле в России местные налоги не являются местными в полном смысле этого понятия, так как они устанавливаются федеральными органами власти и, более того, в ряде случаев поступают в местные бюджеты не в полном объеме.

¹ См.: Сомоев Р.Г. Местные бюджеты Дагестана. – С. 45.

В последние годы в условиях формирования рыночных отношений система местных налогов и сборов в РФ неоднократно изменялась как в сторону увеличения их количества, так и в сторону сокращения. В 1992 г. Законом РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» было установлено право республиканских (в составе РФ), краевых, областных органов представительной власти на введение 3 видов региональных налогов и местных органов – на введение 21 вида местных налогов.

В 1993 г. в связи с принятием Закона РФ «О внесении изменений и дополнений в отдельные законы Российской Федерации о налогах» от 22.12.1992 г. № 4178-1 общее допустимое количество местных налогов составило 23 наименования. К ним, в частности, были отнесены:

- 1) налог на имущество физических лиц;
- 2) земельный налог;
- 3) регистрационный сбор за предпринимательскую деятельность;
- 4) налог на рекламу;
- 5) налог на строительство объектов производственного назначения в курортной местности;
- 6) налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы;
- 7) курортный сбор;
- 8) сбор за право торговли;
- 9) налог на перепродажу автомобилей;
- 10) лицензионный сбор за право проведения местных аукционов;
- 11) сбор за выдачу ордера на квартиру;
- 12) сбор за право использования местной символики;
- 13) целевые сборы на содержание милиции, благоустройство территорий и другие цели;
- 14) лицензионный сбор за право торговли винно-водочными изделиями;
- 15) сбор за парковку автотранспорта;
- 16) сбор с владельцев собак;
- 17) сбор за участие в бегах на ипподроме;
- 18) сбор за выигрыш на бегах;
- 19) сбор с лиц, участвующих в игре на тотализаторе;
- 20) сбор со сделок, совершаемых на биржах;
- 21) сбор за право проведения кино- и телесъемок;
- 22) сбор за уборку территории населенных пунктов;
- 23) сбор за открытие игорного бизнеса.

Три местных налога носили общеобязательный характер и взимались на всей территории РФ: налог на имущество физических лиц, земельный налог и регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью.

Попытка использовать в качестве решения проблемы формирования доходной базы местных бюджетов расширение прав налоговой инициативы не дала желаемого результата. Только за 1994 г. в 57 субъектах Федерации и 482 органах местного самоуправления было введено более 60 дополнительных налогов. Произошла сегментация налогового пространства, однако доходы, полученные от введения этих налогов, составили незначительную часть.

Указом Президента РФ «О признании утратившим силу п. 7 Указа Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2248 «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Федерации в 1994 году» от 18.08.1996 г. № 1214 было отменено право местных органов власти на введение дополнительных налогов и сборов. Но, невзирая на это, в 1997–1999 гг. в 24 регионах продолжали действовать местные налоги, не предусмотренные налоговым законодательством РФ.

Таким образом, можно сделать вывод, что установление местных налогов и сборов должно базироваться в первую очередь на общих системных принципах и методологии исчисления и взимания. Практика показала, что бесконтрольное введение новых налогов может привести к установлению непосильного налогового бремени для налогоплательщиков, уменьшению предпринимательской активности. К тому же неограниченное количество местных налогов способствует нарушению единого экономического пространства, дискриминации плательщиков из других регионов, а также налоговому произволу на местах.

С принятием Федерального закона «О налоге с продаж» от 31.07.1998 г. (с 2004 г. данный вид налога отменен) на территориях субъектов Федерации, в которых был введен налог с продаж, не взимались следующие виды местных налогов, предусмотренные п.1 ст. 21 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»:

- 1) сбор за право торговли;
- 2) налог на перепродажу автомобилей;

3) лицензионный сбор за право проведения местных аукционов;

- 4) сбор за выдачу ордера на квартиру;
- 5) сбор за право использования местной символики;
- 6) сбор за парковку автотранспорта;
- 7) сбор за участие в бегах на ипподроме;
- 8) сбор за выигрыш в бегах на ипподроме;
- 9) сбор с лиц, участвующих в игре на тотализаторе;
- 10) сбор со сделок, совершаемых на биржах;
- 11) сбор за право проведения кино- и телесъемок;
- 12) сбор за уборку территории населенных пунктов;
- 13) сбор за открытие игорного бизнеса.

С введением в действие НК РФ местные налоги подвергаются крупным изменениям, главное из которых — *сокращение их общего количества*. Так, в соответствии с НК РФ количество местных налогов и сборов было сокращено до 5 наименований. К ним в частности были отнесены такие налоги и сборы, как:

- земельный налог;
- налог на рекламу;
- налог на имущество физических лиц;
- налог на наследование или дарение;
- местные лицензионные сборы.

Однако в новой редакции НК РФ (введена Федеральным законом от 29.11.2004 г. №141-ФЗ) к местным отнесены только 2 налога: земельный и налог на имущество физических лиц. Таким образом, тенденция снижения фискальной роли местной системы налогообложения продолжает усиливаться. В современных условиях налог на имущество физических лиц и земельный налог не могут покрывать значительную часть расходов местных бюджетов из-за отсутствия развитых рынков недвижимости на территориях большинства муниципальных образований РФ.

Наиболее актуальный вопрос, нашедший разрешение в НК РФ, — распределение полномочий федеральных органов власти, субъектов РФ и органов местного самоуправления, т.е. налоговый федерализм. Полномочия распределены между уровнями власти и местным самоуправлением исходя из положения, что все федеральные, региональные и местные налоги и сборы — элементы единой налоговой системы РФ.

Органам законодательной власти субъектов Федерации и органам местного самоуправления предоставляется право са-

мостоятельно вводить и отменять действие региональных и местных налогов (сборов), изменять их ставки, предоставлять налоговые льготы.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. *Какова основная задача местных налогов?*
2. *Перечислите причины, по которым система местных налогов в условиях РФ не справляется со своей основной ролью.*
3. *Охарактеризуйте эволюцию становления и развития местного налогообложения в РФ и в РД.*
4. *На каких принципах должна базироваться система местного налогообложения?*
5. *Каков перечень местных налогов в соответствии с новой редакцией Налогового кодекса РФ?*
6. *Какие недостатки присущи действующей системе местного налогообложения, и что необходимо предпринять для ее дальнейшего совершенствования?*

11.2. Земельный налог

Одним из самых распространенных в России местных налогов является *земельный налог*. Следует отметить, что в современных условиях земельный налог – наиболее фискальный в структуре местных налогов (после отмены с 2001 г. налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы).

Федеральным законом от 29.11.2004 г. № 441-ФЗ была принята глава 31 «Земельный налог» Налогового кодекса РФ. Однако полномасштабно данная глава начала действовать лишь в 2006 г.

В соответствии с Федеральным законом «О федеральном бюджете на 2003 год» отменена централизация земельного налога на федеральном уровне, при этом налог подлежит зачислению в равных пропорциях в бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты (за исключением городов Москвы и Санкт-Петербурга), в бюджеты которых земельный налог подлежит зачислению в полном объеме).

Необходимо отметить, что с введением в действие главы 31 «Земельный налог» НК РФ механизм исчисления и взимания земельного налога изменился существенным образом. Отсутствие

различий в местоположении и плодородии земельных участков, а также наличие значительного количества льгот не создавало стимулов к эффективному использованию земель.

В обновленном законодательстве (гл. 31 НК РФ) по земельному налогу предусмотрен максимальный размер налоговой ставки, которая дифференцируется по категориям земель. Решения о конкретных размерах налоговых ставок (в пределах их максимального размера) по отдельным категориям земель и (или) категориям налогоплательщиков, равно как и о налоговых льготах, принимаются представительными органами местного самоуправления. Одновременно по земельному налогу значительно сокращен перечень ранее действовавших налоговых льгот.

В соответствие с главой 31 НК РФ земельный налог устанавливается Налоговым кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

В городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге налог устанавливается Налоговым кодексом и законами указанных субъектов Российской Федерации и обязателен к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации.

Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований (законодательные (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 (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) могут также устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Налогоплательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользо-

вания или праве пожизненного наследуемого владения. Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного, срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Объектами налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог.

Не признаются объектом налогообложения:

1) земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) 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;

3) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

4) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, в пределах лесного фонда;

5) 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 в соответствии со статьей 389 НК РФ. *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.

В соответствии с гл. 31 НК РФ *налогоплательщики-организации* определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом зе-

мельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Налогоплательщики – физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, определяют налоговую базу самостоятельно в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности, на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Налоговая база уменьшается на не облагаемую налогом сумму в размере 10 000 рублей 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, имеющих III степень ограничения способности к трудовой деятельности, а также лиц, которые имеют I и II группу инвалидности, установленную 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 воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС» (в редакции Закона Российской Федерации от 18 июня 1992 г. № 3061-1), в соответствии с Федеральным законом от 26 ноября 1998 г. № 175-ФЗ «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» и в соответствии с Федеральным законом от 10 января 2002 г. № 2-ФЗ «О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному

воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне»;

б) 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 технику¹.

Порядок и сроки представления налогоплательщиками документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга).

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков—организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. При установлении налога представительный орган муниципального образования вправе не устанавливать отчетный период.

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, приходящейся 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.

¹ Местные налоги Налогового кодекса РФ // Все о налогах. – 2005. – № 1.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

В завершение обзора местного налогообложения РФ отметим, что с введением в действие НК РФ в законодательстве реализован принцип единства налоговой политики государства, проявляющийся в установлении закрытого перечня как региональных, так и местных налогов и сборов (не допускается устанавливать налоги и сборы, не предусмотренные ст. 14 и ст. 15 НК РФ). Данное направление реализации налоговой реформы можно оценить положительно. Установление исчерпывающего перечня региональных и местных налогов и сборов должно способствовать сохранению единства Российского государства.

Однако предусмотренное НК РФ резкое сокращение количества местных налогов ослабляет и без того низкую доходную базу местных бюджетов. В зарубежной практике общепринятым критерием распределения компетенции по налогам между органами власти является мобильность объектов. К исключительной компетенции местных органов власти принадлежит налоговое регулирование земли, собственности, недвижимого имущества, поскольку оно наименее мобильно.

Необходимо отнести в состав местных налогов на имущество организаций и отказаться от практики централизации части земельного налога не только на федеральном, но и на региональном уровне. С 2003 г. на федеральном уровне такая централизация не предусматривается. Это позволит смягчить проблему формирования доходов местных бюджетов.

Нуждается в корректировке и нормативная основа взимания местных налогов. НК РФ существенно ограничивает права местного самоуправления по установлению местных налогов, поскольку лишает их возможности устанавливать иные элементы, кроме налоговых ставок и льгот. Предоставление местным органам власти прав по регулированию всех элементов по местным налогам обеспечит конституционные права и реальную самостоятельность муниципальных образований в формировании финансовой основы.

В Республике Дагестан по земельному налогу, помимо льгот, предусмотренных федеральным законодательством, введены дополнительные налоговые освобождения. Так, от уплаты земель-

ного налога, *поступающего в республиканский бюджет Республики Дагестан*, освобождаются:

- 1) государственные скотопрогоны;
- 2) государственные органы, осуществляющие контроль за использованием земель;
- 3) земли отгонного животноводства, переданные в установленном порядке для коренного улучшения, а также вновь осваиваемые под террасное земледелие участки — сроком на 5 лет;
- 4) граждане, впервые организующие крестьянские (фермерские) хозяйства на бросовых землях — в течение 10 лет с момента предоставления им земельных участков;
- 5) военнослужащие — за предоставленные им земельные участки для строительства индивидуального жилья в соответствии с Указом Президента РФ «О мерах по усилению социальной защиты военнослужащих и лиц, уволенных с военной службы».

Перспективные направления изменения налогообложения земельных ресурсов связаны с объединением земельного налога, налога на имущество организаций и налога на имущество физических лиц в единый налог на недвижимость. Однако эксперименты по его введению, проведенные в Новгороде и в Твери, показали ряд серьезных проблем. В частности, необходимо выполнить значительную по объему и срокам подготовительную работу, включая обеспечение информационного взаимодействия налоговых органов с органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, наладить учет всех объектов недвижимости, разработать техническую базу. В этой связи вопрос о введении налога на недвижимость может рассматриваться как задача на более позднюю перспективу.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. *Какова цель введения земельного налога и его роль в системе местного налогообложения?*
2. *Кто является плательщиком земельного налога?*
3. *Охарактеризуйте основные льготы по земельному налогу. Какова тенденция их развития?*
4. *Что является объектами обложения по земельному налогу?*

5. Каковы особенности определения налоговой базы по земельному налогу? Каким образом определяется кадастровая стоимость земли?

6. Каковы права представленных органов муниципальных образований по установлению ставок земельного налога?

7. Сформулируйте налоговый период, порядок и сроки уплаты в бюджет земельного налога.

8. По каким причинам полномасштабное введение налога на недвижимость необходимо рассматривать как задачу на дальнюю перспективу?

11.3. Налог на имущество физических лиц

Одним из распространенных местных налогов на территориях муниципальных образований РФ является *налог на имущество физических лиц*. Порядок налогообложения водно-воздушных транспортных средств, принадлежащих физическим лицам на праве собственности, в данной главе не рассмотрен, поскольку он регулируется транспортным налогом, являющимся региональным налогом.

В странах с развитой рыночной экономикой имущественные налоги являются основными источниками формирования доходов местных бюджетов и обладают высокой фискальной значимостью.

Следует отметить, что налогообложение имущества физических лиц в налоговой системе РФ — наиболее слабо отрегулированная область налоговых отношений и как результат — крайне низкий уровень налоговых поступлений (его удельный вес в доходах консолидированного бюджета РФ в последние годы составлял менее 1%). В общей структуре налоговых поступлений, мобилизованных в бюджетную систему Управлением Федеральной налоговой службы по Республике Дагестан за 1998—2004 гг., удельный вес налога на имущество физических лиц не превышал 1%.

В перспективе в нашей стране фискальная роль налога на имущество физических лиц должна возрасти. Реформирование данного налога предполагается вести в направлении значительного роста ставки, дифференциации ее в зависимости от вида строений, целей использования (жилое или хозяйственное назначение) и исчисления объекта обложения в оценке рыночной

стоимости. Кроме того, этот налог будет трансформирован в налог на недвижимость (слияние с земельным налогом).

В настоящее время механизм налогообложения имущества физических лиц регулируется Законом РФ «О налоге на имущество физических лиц» от 09.12.1991 г. № 1 с последующими дополнениями и изменениями. Конкретизирует положения данного Закона Инструкция МНС России от 02.11.1999 г. № 54, изданная на основе первой части НК РФ.

Плательщиками налога на имущество физических лиц являются граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства, имеющие на территории РФ в собственности имущество, признаваемое объектом налогообложения.

Объекты налогообложения, находящиеся на праве собственности у физических лиц, — жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения. До введения в действие *транспортного налога* объектом налогообложения налогом на имущество граждан являлись также самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, катера, моторные лодки и другие водно-воздушные транспортные средства (за исключением весельных лодок). В соответствии с Федеральным законом от 24.07.2002 г. № 110-ФЗ порядок налогообложения всех видов транспортных средств регулируется гл. 28 НК РФ «Транспортный налог» (введен в действие с 1 января 2003 г.).

Ставки налога на имущество физических лиц установлены в зависимости от объекта налогообложения. На протяжении 1992—1998 гг. максимальная ставка налога не превышала 0,1% инвентаризационной стоимости имущества. В условиях дальнейшего развития рыночных отношений усиливается социальная дифференциация граждан, формируется класс собственников, обладающих имуществом с высокой стоимостью. В целях обеспечения социальной справедливости налогообложения и увеличения доходов местных бюджетов был предусмотрен переход к дифференцированным прогрессивным ставкам обложения недвижимого имущества на основе Закона РФ «О внесении изменений и дополнений в Закон РФ «О налоге на имущество физических лиц» от 17.07.1999 г. № 168-ФЗ.

Конкретные налоговые ставки устанавливаются органами местного самоуправления, но в определенных вышеназванным Законом пределах. В табл. 11.1 указаны предельные ставки налога на имущество по строениям, помещениям и сооружениям.

**Ставки налога на имущество физических лиц
по строениям, помещениям и сооружениям**

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

Источни к. Закон РФ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О налоге на имущество физических лиц»» от 17.07.1999 г. № 168-ФЗ.

Исчисление налога производится налоговыми органами по месту нахождения имущества, при этом выписывается платежное извещение и вручается плательщику налога. Лица, имеющие право на льготы, самостоятельно представляют необходимые документы в налоговые органы. Налог на строения, помещения и сооружения начисляется по данным об их инвентаризационной стоимости по состоянию на 1 января каждого года. При этом учитывается суммарная инвентаризационная стоимость объектов налогообложения.

Под инвентаризационной стоимостью строений, помещений и сооружений понимается их восстановительная стоимость с учетом износа и динамики цен на строительную продукцию, работы и услуги. *Суммарная инвентаризационная стоимость* объектов налогообложения определяется как совокупность стоимости всех строений, помещений и сооружений, признаваемых объектами налогообложения на территории представительного органа местного самоуправления. Ставка налогообложения применяется к суммарной стоимости всех объектов.

Если строение, помещение или сооружение отчуждено в течение года одним гражданином-плательщиком в пользу другого, то налог исчисляется и предъявляется к уплате первоначальному владельцу с 1 января текущего года до начала того месяца, в котором он утратил право собственности на указанное имущество.

Каждому новому собственнику налог предъявляется к уплате с месяца вступления в право собственности на строение, помещение или сооружение и до конца налогового периода или до момента его отчуждения.

За вновь возведенные гражданами строения, помещения и сооружения налог уплачивается с начала года, следующего за годом их возведения. В случае уничтожения или разрушения построек взимание налога прекращается с месяца, в котором оно было уничтожено (разрушено). Налог со строений, помещений и сооружений уплачивается независимо от того, эксплуатируется это имущество или нет.

Льготы предоставляются *в виде полного освобождения от уплаты налога следующим категориям граждан:*

- Героям СССР и Российской Федерации, лицам, награжденным орденом Славы трех степеней;
- инвалидам I и II групп, инвалидам детства;
- участникам двух войн, боевых операций по защите СССР, Российской Федерации;
- лицам, пострадавшим от радиации (согласно законодательству).

Кроме того, *налог на помещения и сооружения не уплачивают:*

- члены семей военнослужащих, потерявших кормильца;
- граждане из подразделений особого риска;
- пенсионеры Российской Федерации;
- уволенные с военной службы и призывавшиеся на военные сборы воины-интернационалисты;
- родители и супруги погибших военнослужащих и государственных служащих;
- творческие мастерские деятелей культуры, искусства и народных мастеров;
- собственники жилого строения жилой площадью до 50 м² и хозяйственных строений и сооружений общей площадью до 59 м², расположенных на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан.

Представительные органы местного самоуправления имеют право устанавливать дополнительные льготы по налогу на имущество для некоторых категорий плательщиков. В Республике Дагестан дополнительные налоговые освобождения по налогу на имущество физических лиц не предусмотрены.

Налоговым периодом является календарный год. Налоговые органы, исчисляющие налог на строения, помещения и сооружения, вручают гражданам платежные извещения на уплату указанных налогов не позднее 1 августа. Уплата налога на имущество физических лиц производится в два срока равными долями не позднее 15 сентября и 15 ноября.

Лица, своевременно не привлеченные к уплате налога, уплачивают его не более чем за 3 предыдущих года. Пересмотр неправильно произведенного налогообложения допускается также не более чем за 3 предыдущих года. Налог на имущество физических лиц в полном объеме зачисляется в местные бюджеты.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

- 1. Какова экономическая сущность имущественного налогообложения граждан?*
- 2. Какими причинами объясняется низкая фискальная роль налога на имущество физических лиц в РФ?*
- 3. Кто является плательщиком налога на имущество физических лиц в РФ?*
- 4. Перечислите объекты налогообложения по налогу на имущество физических лиц.*
- 5. Сформулируйте особенности исчисления и уплаты налога на имущество физических лиц.*
- 6. Какие льготы существуют по налогу на имущество физических лиц?*
- 7. Какая стоимостная оценка принимается для исчисления налога на имущество физических лиц?*
- 8. Назовите действующие ставки налога на имущество физических лиц. Каким образом они дифференцированы?*
- 9. Охарактеризуйте налоговый период по налогу на имущество физических лиц и сроки его уплаты в бюджет.*

Глава 12

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

12.1. Понятие и виды специальных налоговых режимов

В условиях развития рыночных отношений введение необходимого налогового режима, отличающегося от общего порядка налогообложения может благоприятно сказаться на развитии экономики отдельных регионов или на финансовую деятельность хозяйствующих субъектов. При этом специальное законодательство по налогообложению может гибко учитывать особенности объекта налогообложения, формирования налоговой базы и обеспечить развитие предпринимательской активности налогоплательщиков. Специальный налоговый режим позволяет попутно с льготным налогообложением упростить порядок исчисления и уплаты налога.

Характерной особенностью налоговой системы РФ является наличие специальных налоговых режимов. Согласно ст. 18 НК РФ специальным налоговым режимом признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и порядке, установленных НК, и принимаемыми в соответствии с ним федеральными законами.

Специальные налоговые режимы предусматривают особенности ведения бухгалтерского учета, особенности исчисления и уплаты налогов и льготирование, т.е. это законно установленный порядок применения налогового механизма для реализации налоговой политики.

Специальные налоговые режимы имеют следующие характерные особенности:

- регламентируются общегосударственными или региональными законами;
- устанавливаются на определенный период времени;
- имеют конкретную целевую направленность и льготный характер действия налогового механизма;
- установление и введение в действие специальных налоговых режимов не означает введение в действие новых налогов;

- цели и механизмы их введения должны соответствовать налоговой политике.

Согласно действующему в настоящее время в РФ законодательству к специальным налоговым режимам относятся:

1. Упрощенная система налогообложения.
2. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.
3. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.
4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Законодательно не ограничена возможность вводить новые виды специальных налоговых режимов. Российская теория и практика налогообложения имеет достаточный опыт экономически необоснованного введения особых режимов налогообложения, отдельные из которых были отменены.

Как показывает мировая практика, особые налоговые режимы предоставляются только в исключительных случаях, обусловленных экономическими, экологическими, этическими и другими проблемами. Более широкое их применение вызывает негативные последствия. Это нарушает основополагающие принципы налогообложения, обостряются проблемы межбюджетных отношений, усиливаются тенденции к сепаративности регионов.

12.2. Упрощенная система налогообложения

Данный вид специального налогового режима применяется в РФ одним из первых. В 1995 г. был принят Закон РФ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства», который предусматривал его введение законами соответствующих субъектов.

До 2003 г. упрощенная система налогообложения была предназначена для субъектов малого предпринимательства, предельная численность работающих которых не превышала 15 человек и годовой выручкой не более 100 тыс. МРОТ. Причем на «упрощенку» можно было перейти в любом квартале.

В настоящее время согласно главе 26² НК РФ налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, которые перешли на упрощенную систему налогообложения в соответствии с НК РФ.

С 2003 г. переходить на упрощенную систему налогообложения могут организации и индивидуальные предприниматели, добровольно подав заявление в налоговый орган по месту своего нахождения с 1 октября по 30 ноября текущего года для перехода на «упрощенку» со следующего года. Этот режим налогообложения устанавливается только Налоговым кодексом. Переход на упрощенную систему налогообложения с 2003 г. осуществляется при выполнении следующих условий:

- доход от реализации по итогам 9 месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе, не должен превышать 15 млн руб. (без НДС);
- средняя численность работников за налоговый (отчетный) период не должна превышать 100 человек;
- стоимость амортизируемого имущества, находящегося в собственности организации, не должна превышать 100 млн руб.;
- доля непосредственного участия в организации других предприятий не должна превышать 25%.

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

- организации, имеющие филиалы или представительства;
- банки, страховщики, негосударственные пенсионные фонды, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- ломбарды;
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством и реализацией подакцизной продукции, игорным бизнесом;
- участники соглашений о разделе продукции;
- нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты;
- организации и предприниматели, переведенные на другие виды специальных режимов налогообложения.

Применение упрощенной системы налогообложения предусматривает уплату единого налога, который заменяет уплату следующих налогов:

- для организаций: налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость, налога на имущество и единого социального налога;
- для индивидуальных предпринимателей: налога на доходы физических лиц, в части доходов от предпринимательской деятельности, налога на добавленную стоимость, налога на имущество и единого социального налога.

Налогоплательщики, перешедшие на упрощенную систему налогообложения производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также иных налогов в соответствии с общим режимом налогообложения. Кроме того, при ввозе товаров на таможенную территорию РФ уплачивается НДС.

Объектом налогообложения при применении упрощенной системы признаются:

- доходы, определяемые в соответствии со ст. 249 и 250 НК РФ;
- доходы, уменьшенные на величину расходов. Расходы учитываются в соответствии со ст. 346¹⁶ НК РФ.

Налогоплательщикам предоставляется право выбора одного из этих объектов до начала налогового периода.

Выбрав один из этих объектов налогообложения, налогоплательщик не имеет права изменять его в течение трех лет с начала применения упрощенной системы налогообложения.

При любом из двух возможных объектов налогообложения организации и индивидуальные предприниматели должны определять размер полученного дохода. При этом учитываются следующие виды доходов:

- от реализации товаров, работ и услуг, от реализации имущества и имущественных прав;
- внереализационные доходы.

Размер доходов определяется в порядке, установленном Налоговым кодексом для расчета доходов от реализации и внереализационных доходов по налогу на прибыль организаций.

При определении размера доходов индивидуальными предпринимателями должны учитываться все доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

Если выбрана вторая форма объекта обложения налогом, то возникает потребность учета произведенных налогоплательщиком расходов. В этом случае при определении объекта налогообложения налогоплательщик имеет право уменьшить полученные доходы на следующие виды расходов.

В первую очередь — это расходы на приобретение и ремонт основных средств, на приобретение нематериальных активов, на оплату труда, а также расходы на обязательное страхование работников и имущества.

Налогоплательщик вправе также уменьшить доходы на сумму арендных (лизинговых) платежей за арендуемое или принятое в лизинг имущество и на сумму материальных расходов.

Полученные доходы уменьшаются, кроме того, на следующие суммы: НДС по приобретаемым товарам, работам, услугам и другим налогам; процентов, уплачиваемых по кредитам и займам, а также расходов, связанных с оплатой услуг кредитных организаций.

Исключаются из дохода также суммы таможенных платежей, уплаченных при ввозе товаров на российскую таможенную территорию, которые согласно таможенному законодательству не подлежат возврату налогоплательщику.

Расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика и на услуги по охране его имущества также могут быть вычтены из полученных налогоплательщиком доходов.

Налогоплательщик имеет право вычесть из доходов расходы на командировки (проезд, наем жилого помещения, суточные в пределах утвержденных норм, оформление виз, паспортов, приглашений и других аналогичных документов, консульские, аэродромные и другие аналогичные платежи и сборы).

В вычитаемые из доходов расходы включаются платежи за нотариальное оформление документов (в пределах утвержденных тарифов), расходы на аудиторские услуги, на публикацию бухгалтерской отчетности, хозяйственные расходы (на приобретение канцелярских товаров, на оплату почтовых, телефонных, телеграфных услуг, услуг связи и других подобных услуг), а также суммы расходов на рекламу и подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов.

При этом Налоговым кодексом установлено, что при определении сумм, принимаемых к вычету из полученных доходов, налогоплательщик обязан руководствоваться порядком, предусмотренным для исчисления налога на прибыль организаций соответствующими статьями Налогового кодекса.

Кроме того, для определения суммы расходов на приобретение основных средств Кодексом установлены дополнительные правила.

В частности, расходы по основным средствам, приобретенным в период применения налогоплательщиком упрощенной системы налогообложения, принимаются в полной сумме в момент ввода этих основных средств в эксплуатацию.

Если же основные средства приобретены налогоплательщиком до перехода на упрощенную систему налогообложения, то стоимость основных средств включается в расходы на приобретение основных средств в другом порядке.

Расходы на приобретение основных средств со сроком полезного использования до трех лет включительно должны включаться в расходы налогоплательщика в течение одного года применения упрощенной системы налогообложения.

Что касается основных средств со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно, то расходы на их приобретение включаются в расходы, подлежащие вычету из доходов, в течение первого года применения упрощенной системы налогообложения в размере 50% стоимости, в течение второго года – 30% и третьего года – 20%.

Расходы на приобретение основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет включаются в сумму расходов в течение 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями от стоимости основных средств.

Во всех случаях стоимость основных средств должна приниматься равной остаточной стоимости этого имущества на момент перехода на упрощенную систему налогообложения.

Следует иметь в виду, что сроки полезного использования основных средств установлены утвержденной Правительством РФ Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы. Для тех же видов основных средств, которые не указаны в данной Классификации, сроки их полезного использования могут применяться налогоплательщиками в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций изготовителей.

Для расчета сумм единого налога при упрощенной системе налогообложения важно установить **порядок признания доходов и расходов**.

В соответствии с положениями Налогового кодекса датой получения доходов при упрощенной системе налогообложения считается день поступления средств на счета в банках или в кассу, получения другого имущества, работ и услуг или имущественных прав, т.е. кассовый метод, при котором расходы налогоплательщиков **признаются** после их фактической оплаты.

Организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого налога, обязаны соблюдать порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности. На них возложена также обязанность ведения налогового учета показателей своей деятельности, которые необходимы для исчисления налоговой базы и суммы налога.

Налоговый учет ведется на основании книги учета доходов и расходов, форма которой и порядок отражения в ней хозяйственных операций утверждены ФНС России по согласованию с Минфином России.

Порядок расчета налоговой базы зависит от того, какой объект налогообложения выбран налогоплательщиком.

Если объектом налогообложения установлены доходы организации или индивидуального предпринимателя, то налоговой базой считается денежное выражение доходов.

В случае, если объектом налогообложения приняты доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, то налоговой базой является денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Если доходы получены налогоплательщиком в натуральной форме, то их учет в целях налогообложения должен осуществляться по рыночным ценам.

При определении налоговой базы доходы и расходы учитываются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Для налогоплательщиков, применяющих в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, установлена **сумма минимального налога** в размере 1% от суммы полученных ими доходов.

Введение минимального налога вызвано необходимостью обеспечить выплаты в государственные социальные внебюджетные фонды: Пенсионный, обязательного медицинского страхования и социального страхования.

Минимальный налог уплачивается в том случае, если сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Налогоплательщику предоставлено право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущие периоды.

Эти же налогоплательщики имеют право уменьшать налоговую базу на сумму убытков, полученных по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых они применяли упрощенную систему налогообложения и использовали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Установлено, что убыток при этом не может уменьшать налоговую базу более чем на 30%, а оставшаяся часть убытка может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 налоговых периодов.

Убыток, полученный налогоплательщиком при общем режиме налогообложения, не может быть принят при переходе его на упрощенную систему налогообложения, как и убыток, полученный при упрощенной системе налогообложения, не может быть принят при возврате налогоплательщика на общий режим налогообложения.

Налоговым периодом при упрощенной системе налогообложения является календарный год, а отчетными периодами признаны I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

Размер применяемых **налоговых ставок** зависит от выбранного налогоплательщиком объекта обложения.

В том случае, если объектом налогообложения являются доходы, то налоговая ставка составляет 6%.

Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, то налоговая ставка равна 15%.

Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Налогоплательщик обязан самостоятельно по итогам налогового периода определить сумму налога.

Порядок уплаты единого налога установлен Налоговым кодексом также в зависимости от выбранного налогоплательщиком объекта налогообложения.

Налогоплательщики, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, обязаны по итогам каждого отчетного периода исчислять сумму квартального авансового платежа по налогу исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно I квартала, полугодия, 9 месяцев с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Сумма налога и соответствующих квартальных авансовых платежей по налогу, исчисленная за налоговый или отчетный период, должна быть уменьшена указанными налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных за этот же период времени. При этом сумма налога или квартальных авансовых платежей по налогу не может быть уменьшена более чем на 50%.

Авансовые платежи по налогу засчитываются затем в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

Уплата налога и квартальных авансовых платежей производится по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Квартальные авансовые платежи должны быть осуществлены налогоплательщиком не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Подлежащая уплате по истечении налогового периода сумма налога должна быть внесена в бюджет не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период.

Налоговые декларации представляются налогоплательщиками—организациями по истечении налогового или отчетного периода в налоговые органы по месту их нахождения. При этом налоговые декларации по итогам налогового периода представляются указанными налогоплательщиками не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налогоплательщики — индивидуальные предприниматели по истечении налогового периода представляют налоговые декларации в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются ими не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Форма налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждаются Министерством финансов РФ.

Суммы налога зачисляются на счета органов федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты соответствующего уровня и бюджеты государственных социальных внебюджетных фондов.

Доходы от уплаты налога при упрощенной системе налогообложения распределяются органами федерального казначейства по уровням бюджетной системы по следующим нормативам отчислений:

- в бюджеты субъектов Федерации — 45%;

- в местные бюджеты – 45%;
- в федеральный фонд обязательного медицинского страхования – 0,5%;
- в территориальные фонды обязательного медицинского страхования – 4,5%;
- в фонд социального страхования РФ – 5%.

12.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Согласно главе 26³ НК РФ система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД) для отдельных видов деятельности устанавливается Налоговым кодексом и вводится в действие законами субъектов РФ и применяется наряду с общей системой налогообложения.

Особенностью системы налогообложения в виде ЕНВД является то, что переход на нее осуществляется в обязательном порядке. При этом ЕНВД уплачивается по месту осуществления предпринимательской деятельности налогоплательщика. Поэтому если организации или индивидуальные предприниматели осуществляют предпринимательскую деятельность, подпадающую под ЕНВД, на территории субъекта Федерации, где издан соответствующий закон, то они обязаны встать на учет в налоговой инспекции по месту осуществления этой деятельности в течение 5 дней со дня ее начала.

Законы субъектов Федерации устанавливают следующие характеристики налога на вмененный доход:

- порядок введения системы на территории соответствующего субъекта Федерации;
- виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится ЕНВД, в пределах перечня, установленного ст. 346²⁶ НК РФ;
- значения коэффициента K_2 , учитывающего особенности ведения предпринимательской деятельности, в пределах, установленных НК РФ.

В ст. 346²⁶ закреплён перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых по решению субъекта РФ

данная система налогообложения может применяться. К такому относятся:

- оказание бытовых услуг (ремонт обуви, изделий из меха, металлоизделий, одежды, часов, ювелирных изделий; ремонт и обслуживание бытовой техники, компьютеров и оргтехники; услуги прачечных, химчисток и фотоателье, по чистке обуви; оказание парикмахерских услуг и др.);
- оказание ветеринарных услуг;
- оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автомобилей;
- розничная торговля через магазины с площадью торгового зала до 150 м²;
- оказание услуг общественного питания с использованием зала обслуживания посетителей площадью до 150 м²;
- оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов организациями и индивидуальными предпринимателями, использующими для этих целей не более 20 автомобилей.

Налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории РФ вышеперечисленные виды предпринимательской деятельности, облагаемые ЕНВД.

Все юридические и физические лица, занимающиеся установленными на территории субъекта федерации видами деятельности, облагаемыми ЕНВД, обязаны перейти на его уплату независимо от их желания.

Налогоплательщики, осуществляющие наряду с деятельностью, подлежащей обложению единым налогом, иные виды деятельности, обязаны вести отдельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций по этим видам деятельности.

Уплата единого налога заменяет уплату следующих налогов:

- для организаций – налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость, налога на имущество предприятий и единого социального налога;
- для индивидуальных предпринимателей – налога на доходы физических лиц, НДС, налога на имущество физических лиц и ЕСН.

Освобождение от указанных видов налогов осуществляется только в отношении доходов и других объектов налогообло-

жения, связанных с предпринимательской деятельностью, по которым уплачивается единый налог на вмененный доход.

Плательщики ЕНВД обязаны вносить в бюджет НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Все остальные налоги и сборы плательщики единого налога на вмененный доход уплачивают в соответствии с действующим законодательством.

Кроме того, плательщики ЕНВД должны уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование. Затем на их сумму уменьшается сумма единого налога, подлежащего уплате в бюджет. Это связано с необходимостью сохранения социальных гарантий работниками в связи с переходом на накопительную систему пенсионного страхования.

Объектом налогообложения признается вмененный доход — потенциально возможный доход налогоплательщика, рассчитанный с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на его получение.

Налоговой базой является величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по виду деятельности и величины физических показателей, характеризующих тот или иной вид деятельности.

Базовая доходность — условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя (единица площади, численность работающих, количество автомобилей, единица производственной мощности и т. д.).

Для начисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности установлены физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности и базовую доходность в месяц (табл. 12.1).

Базовая доходность корректируется на коэффициенты K_1 , K_2 .

K_1 — коэффициент-дефлятор, устанавливаемый на календарный год и учитывающий изменения потребительских цен на товары (работы, услуги) в РФ в предшествующем периоде.

K_2 — корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности.

Для исчисления суммы вмененного дохода в зависимости от вида предпринимательской деятельности НК РФ установил физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности и базовую доходность в месяц.

Таблица 12.1

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц, руб.
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	12000
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала кв.м.	1800
Развозная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, и розничная торговля, осуществляемая через объекты нестационарной торговой сети	Торговое место	9000
Общественное питание	Площадь зала обслуживания посетителей, кв.м.	1000
Оказание автотранспортных услуг	Количество автомобилей, используемых для перевозок пассажиров и грузов	6000
Разносная торговля, осуществляемая индивидуальными предпринимателями (за исключением торговли подакцизными товарами, лекарственными препаратами, изделиями из драгоценных камней, оружием и патронами к нему, меховыми изделиями и технически сложными товарами бытового назначения)	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500

Сумма вмененного дохода рассчитывается как произведение значения базовой доходности единицы физического показателя, характеризующего данную сферу деятельности, величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности и корректирующих коэффициентов.

Сумма налога определяется как произведение величины вмененного дохода на ставку налога.

Ставка единого налога устанавливается в размере 15% вмененного дохода.

Налоговым периодом признаются квартал. Единый налог уплачивается налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода. Льготы по единому налогу на вменяемый доход не установлены.

12.4. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)

Единый сельскохозяйственный налог был введен в действие с 2002 г., чтобы учесть особенности сельского хозяйства как отрасли, привязанной к конкретным участкам земли. С его вводом планировалось повысить эффективность сельскохозяйственного производства, стимулируя сельских производителей к рациональному использованию сельхозугодий.

Вместе с тем практическое применение его оказалось затрудненным из-за наличия в Федеральном законе противоречий. При весьма запутанной схеме утверждения ставки налога ее величина была привязана к кадастровой стоимости гектара сельхозугодий, а кадастр не был утвержден. Кроме того, закон не позволял перевести на уплату налога производителей животноводческой, рыбной продукции и других многопрофильных комплексов.

В связи с этим в 2004 г. вступил в силу новый закон, принципиально изменивший концепцию единого сельскохозяйственного налога.

На уплату единого сельскохозяйственного налога могут перейти все организации агропромышленного комплекса, включая сельскохозяйственные организации индустриального типа, многопрофильные организации, а также организации, осуществляющие производство рыбной продукции.

При переходе на указанную систему налогообложения сельскохозяйственных организаций (индивидуальных предпринимателей) они освобождаются от уплаты:

- налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц);
- НДС (за исключением НДС уплачиваемого при вводе товаров на российскую таможенную территорию);
- налога на имущество организаций (физических лиц, в части имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности);
- единого социального налога.

Уплата указанных налогов заменяется уплатой единого сельскохозяйственного налога, который начисляется за налоговый период.

Плательщики данного налога обязаны уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, а также все другие налоги и сборы в соответствии с общим режимом налогообложения.

Перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога могут и крестьянские (фермерские) хозяйства.

Переход на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей осуществляется добровольно.

Налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога являются организации и индивидуальные предприниматели — сельскохозяйственные товаропроизводители, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ.

В связи с этим важно дать определение понятию «сельскохозяйственный товаропроизводитель». К таковым Налоговый кодекс относит организации и индивидуальных предпринимателей, производящих сельскохозяйственную продукцию или выращивающих рыбу, осуществляющих ее первичную и последующую, в том числе промышленную, переработку и реализующих эту продукцию или рыбу. Непременным условием отнесения организаций и индивидуальных предпринимателей к указанной категории является то, чтобы в их общем доходе от реализации товаров, работ и услуг доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции или выращенной ими рыбы, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья

собственного производства или выращенной ими рыбы, составляла не менее 70%.

При этом указанная доля дохода определяется по итогам работы за календарный год, предшествующий году, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Не могут перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога и поэтому не являются плательщиками налога организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Организации, имеющие филиалы или представительства, также не вправе перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Налоговым кодексом РФ установлен определенный **порядок и условия перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога и возврата к общему режиму налогообложения.**

Те сельскохозяйственные товаропроизводители, которые изъявили желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, должны подать заявление в налоговый орган по своему местонахождению в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего переходу на эту систему налогообложения.

При этом вновь созданные организации и физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей и изъявившие желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, имеют право подать заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговый орган. В этом случае они могут перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога в текущем календарном году, с момента постановки на учет в налоговом органе.

Одновременно с этим, Кодексом установлено, что перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога налогоплательщики не могут до окончания налогового периода вернуться на общий режим налогообложения.

Вместе с тем, если по итогам налогового периода окажется, что доля дохода налогоплательщиков от реализации произведе-

денной ими сельскохозяйственной продукции или выращенной ими рыбы, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства или выращенной ими рыбы, в общем доходе от реализации товаров, работ и услуг составит менее 70%, то в этом случае налогоплательщики обязаны произвести перерасчет налоговых обязательств, исходя из общего режима налогообложения за весь указанный налоговый период. При этом указанные налогоплательщики не должны уплачивать пени и штрафы за несвоевременную уплату налогов и авансовых платежей по налогам. Одновременно Кодекс возложил на налогоплательщиков обязанность подать в налоговый орган соответствующее заявление о перерасчете налоговых обязательств и переходе на общий режим налогообложения в течение 20 календарных дней по истечении налогового периода.

Налогоплательщикам, уплачивающим единый сельскохозяйственный налог, предоставлено право по их желанию вернуться на общий режим налогообложения. Для этого они должны уведомить об этом соответствующий налоговый орган не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на общий режим налогообложения.

Вновь же перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога они в этом случае могут не ранее чем через один год после того, как они утратили право на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Объектом налогообложения по единому сельскохозяйственному налогу являются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Налоговым кодексом установлен соответствующий **порядок определения и признания доходов и расходов**.

Организации при определении объекта налогообложения должны учитывать **доходы** от реализации товаров, работ и услуг и имущественных прав, а также внереализационные доходы в соответствии с порядком определения доходов, установленных Кодексом при расчете налога на прибыль организаций.

Таким же образом определяются доходы, не учитываемые при определении объекта налогообложения.

Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения должны учитывать доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

При определении объекта налогообложения налогоплательщики могут уменьшить полученные ими доходы на следующие виды **расходов**:

- приобретение основных средств и нематериальных активов;
- ремонт основных средств, в том числе арендованных, а также арендные, в том числе лизинговые, платежи за арендуемое, в том числе принятое в лизинг, имущество;
- материальные расходы;
- оплата труда, выплата пособий по временной нетрудоспособности, 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 российским законодательством;
- суммы НДС по приобретенным товарам, работам и услугам, суммы таможенных платежей, уплаченных при ввозе товаров на российскую таможенную территорию и не подлежащие возврату налогоплательщикам, а также суммы других налогов и сборов, уплаченных в соответствии с российским законодательством;
- суммы процентов, уплаченных за предоставление в пользование денежных средств, кредитов или займов, а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказанных кредитными организациями;
- обеспечение пожарной безопасности в соответствии с законодательством РФ, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;
- содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах установленных правительством норм;
- оплата командировок, включая проезд, наем жилого помещения, суточные (в пределах установленных норм) и др.;
- оплата аудиторских услуг, опубликования бухгалтерской отчетности;
- оплата канцелярских товаров, почтовых, телефонных, телеграфных и других подобных услуг, услуг связи;
- реклама, подготовка и освоение новых производств, цехов и агрегатов;

- питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах;
- оплата информационно-консультационных услуг;
- расходы на повышение квалификации кадров и некоторые другие расходы.

Налоговый кодекс установил единую для всех организаций и индивидуальных предпринимателей, переведенных на уплату единого сельскохозяйственного налога, **учетную политику** в целях налогообложения.

Датой получения доходов установлен день поступления средств на счета в банках или в кассу, получения иного имущества, работ и услуг или имущественных прав, т.е. используется кассовый метод.

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты в течение налогового периода равными долями.

Налоговой базой для исчисления налога является денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, должны учитываться в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях. Они должны пересчитываться в рубли по официальному курсу Банка России, установленному соответственно на дату получения доходов или дату осуществления расходов.

Доходы, полученные в натуральной форме, должны учитываться исходя из рыночных цен в порядке, предусмотренном Кодексом при расчете налоговой базы налога на прибыль и других налогов, без включения в них НДС.

При определении налоговой базы доходы и расходы должны определяться нарастающим итогом с начала налогового периода.

На налогоплательщиков возложена обязанность вести учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы единого сельскохозяйственного налога, на основании данных бухгалтерского учета.

Так же как и по налогу на прибыль, налогоплательщикам предоставлено право уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. При этом указанный убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30%. Оставшаяся сумма убытка может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 налоговых периодов.

Вместе с тем следует иметь в виду, что убыток, полученный налогоплательщиками при применении общего режима налогообложения, не может быть принят при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога. Так же и убыток, полученный налогоплательщиками при уплате единого сельскохозяйственного налога, не может быть принят при переходе на общий режим налогообложения.

Налоговым периодом по единому сельскохозяйственному налогу установлен календарный год, а отчетным периодом — полугодие.

Налоговая ставка установлена в размере 6%.

Налоговый кодекс установил следующий **порядок исчисления и уплаты** в бюджет единого сельскохозяйственного налога.

Указанный налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

По итогам отчетного периода налогоплательщик обязан исчислить сумму авансового платежа, исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия.

Уплаченные авансовые платежи затем засчитываются в счет уплаты единого сельскохозяйственного налога по итогам налогового периода.

Уплата налога и авансового платежа по налогу производится по местонахождению организации или по месту жительства индивидуального предпринимателя.

Единый сельскохозяйственный налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, должен быть внесен в бюджет не позднее срока, установленного для подачи **налоговых деклараций** за соответствующий отчетный период.

Налоговые декларации представляются в налоговые органы организациями по истечении налогового или отчетного периода по своему местонахождению.

Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода.

По итогам налогового периода налоговые декларации должны быть представлены организациями не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Индивидуальные предприниматели по истечении налогового периода должны представить налоговые декларации в нало-

говые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Форма налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждаются Министерством финансов РФ.

Суммы единого сельскохозяйственного налога распределяются по уровням бюджетной системы РФ по следующим нормативам отчислений.

В федеральный бюджет отчисляется 30% суммы налога, в бюджеты субъектов РФ – 30 и в местные бюджеты – 30%.

Оставшиеся 10% суммы налога подлежат зачислению в государственные социальные внебюджетные фонды. При этом в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования поступает 0,2%, в территориальные фонды обязательного медицинского страхования – 3,4 и Фонд социального страхования РФ – 6,4%.

Суммы единого сельскохозяйственного налога в городах Москве и Санкт-Петербурге распределяются по уровням бюджетной системы, по несколько иным нормативам отчислений исходя из статуса этих субъектов Федерации. В федеральный бюджет направляется 30%, в бюджеты городов Москвы и Санкт – Петербурга – 60%.

12.5. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

Отношения, возникающие в процессе осуществления российских и иностранных инвестиций в поиск, разведку и добычу минерального сырья на российской территории, а также континентальном шельфе и в пределах исключительной экономической зоны нашей страны на условиях соглашений о разделе продукции (СРП), регулируются Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции», принятым в 1995 г.

Соглашение о разделе продукции – это договор, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности, т.е. инвестору, на возмездной основе и на конкретный срок исключительные права на поиск, разведку и добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, а также на проведение связанных с этим работ.

Такие соглашения заключаются в каждом конкретном случае по отдельному участку недр минерального сырья. Полученная в результате разработки данного участка недр продукция подлежит разделу между государством и соответствующим инвестором.

В соглашении определяются условия, связанные с использованием недрами, в том числе между сторонами соглашения. Устанавливается порядок определения общего объема произведенной продукции и ее стоимости. Особое место в соглашении занимает определение доли произведенной продукции, которая должна быть передана в собственность инвестора для возмещения его расходов при выполнении работ по соглашению. Эту часть продукции называют «компенсационная продукция». Состав возмещаемых расходов инвестора также определяется в соглашении.

Основные параметры соглашений о разделе продукции формируются в ходе переговоров органов исполнительной власти и потенциального инвестора по каждому конкретному участку недр. При этом в соответствии с законодательством может быть выбран предельный уровень компенсационной продукции, а также схема раздела прибыльной продукции. Перед подписанием каждого конкретного соглашения о разделе продукции должен проводиться анализ его экономической эффективности, т.е. анализ его влияния на доходную и расходную части бюджетов всех уровней.

По соглашениям, которые заключены в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях и разделе продукции» применяется специальный налоговый режим, введенный в действие с 1 января 2004 г. гл. 26 НК РФ.

Введение этого режима налогообложения вызвано необходимостью более четко и полно определить особенности налогообложения при выполнении СРП в целях создания стабильных условий работы инвесторов и соблюдения интересов государства при реализации таких соглашений. Кроме того, принятие этой главы НК позволило дифференцировать в одном законодательном акте все вопросы налогообложения при реализации СРП.

Налогоплательщиками при выполнении СРП признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения. Инвестор — это юридическое лицо или создаваемое на основе договора о совместной деятельности объединение юридических лиц, осу-

шествующие вложения собственных, заемных или привлеченных средств на поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющиеся пользователями недр на условиях СРП.

Для применения указанного налогового режима налогоплательщик должен представить в налоговый орган соответствующее письменное уведомление и подписанное соглашение о разделе продукции.

До подписания соглашения по соответствующему участку недр должен быть проведен аукцион на представление права пользования им не на условиях раздела продукции, а на общих основаниях, определенных законом о недрах. И только в том случае, если аукцион на этих условиях будет признан недействительным, в связи с отсутствием желающих принять в нем участие, по данному участку может быть заключено соглашение о разделе продукции. В связи с этим в налоговый орган представляется решение об утверждении результатов данного аукциона и признании его несостоявшимся в связи с отсутствием участников.

Важнейшей характерной особенностью системы налогообложения при выполнении СРП является замена уплаты части налогов и сборов, установленных российским налоговым законодательством, разделом произведенной продукции в соответствии с условиями конкретного соглашения.

Налоговым кодексом РФ предусмотрена возможность применения двух вариантов раздела продукции.

Согласно первому основному варианту в соглашении должны быть предусмотрены условия и порядок распределения между государством и инвестором как произведенной продукции, так и прибыльной продукции.

При этом предельный уровень передаваемой в собственность инвестора доли произведенной продукции для возмещения его затрат (т.е. компенсационная продукция) не должен превышать 75%, а при добыче на континентальном шельфе — 90% общего объема произведенной продукции.

Прибыльная продукция представляет собой произведенную продукцию за минусом той ее части, эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, а также за вычетом компенсационной продукции. Законом не предусмотрены предельные нормы распределения прибыльной продукции. Порядок и условия ее распределения должен устанавливаться в каждом конкретном соглашении.

Согласно Закону **второй вариант** может применяться лишь в отдельных случаях как исключение. При использовании этого варианта в соглашении должны быть предусмотрены порядок и условия определения принадлежащих государству и инвестору долей произведенной продукции. Причем пропорции такого распределения определяются в зависимости от геолого-экономической и стоимостной оценки участка недр, от показателей технико-экономического обоснования соглашения, а также от технического проекта. В то же время Кодексом предусмотрено, что доля инвестора в этом случае не должна превышать 68% произведенной продукции, и соответственно доля государства должна быть не ниже 32%.

В том случае, когда раздел продукции производится согласно первому варианту, налогоплательщик обязан уплачивать следующие налоги и сборы: НДС, налог на прибыль организаций, единый социальный налог, налог на добычу полезных ископаемых, платежи за пользование природными ресурсами, плату за негативное воздействие на окружающую среду, плату за пользование водными объектами, государственную пошлину, таможенные сборы, земельный налог и акцизы.

Суммы уплаченных выше налогов, за исключением налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, должны в дальнейшем быть возмещены инвестору в составе возмещаемых расходов.

Одновременно с этим налогоплательщик может быть освобожден от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного или представительного органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

Федеральным законодательством установлено, что вне зависимости от принятия или непринятия региональными и местными органами таких решений, налогоплательщик, в случае применения первого варианта раздела продукции, не должен уплачивать налог на имущество организаций в отношении основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат, которые находятся на его балансе и используются исключительно для осуществления предусмотренной соглашением деятельности. В том случае, если это имущество используется не для целей, связанных с выполнением работ по соглашению, оно должно облагаться указанным налогом в общеустановленном порядке.

Налогоплательщик освобождается также от уплаты налога на имущество организаций, транспортного налога в части принадлежащих ему транспортных средств (за исключением легковых автомобилей), используемых исключительно для целей соглашения.

В случае использования транспортных средств не для целей соглашения уплата транспортного налога должна осуществляться налогоплательщиком в общеустановленном порядке.

При выполнении соглашения, предусматривающего второй вариант раздела произведенной продукции, инвестор должен уплачивать единый социальный налог, государственную пошлину, таможенные сборы, НДС и осуществлять платежи за негативное воздействие на окружающую среду. При этом Налоговый кодекс не предусматривает в данном случае последующего возмещения уплаченных налогов.

Так же как и в первом варианте, налогоплательщик может быть освобожден от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного или представительного органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

Вне зависимости от применяемых вариантов раздела продукции, налогоплательщик освобождается от уплаты таможенной пошлины в части товаров, ввозимых на российскую таможенную территорию для выполнения работ по соглашению, предусмотренных программами работ и сметами расходов, утвержденными в установленном соглашением порядке, а также в части продукции, произведенной в соответствии с условиями соглашения и вывозимой с российской таможенной территории.

Если инвестор не освобожден от уплаты региональных и местных налогов и сборов, то его затраты по уплате указанных налогов и сборов должны возмещаться на сумму фактически уплаченных налогов и сборов за счет соответствующего уменьшения доли произведенной продукции, передаваемой соответствующему субъекту Федерации.

Таким образом, обобщая перечень уплачиваемых при выполнении СРП налогов, можно сделать следующие выводы.

По **первому варианту** соглашения налогоплательщик реально уплачивает в части федеральных налогов налог на прибыль и налог на добычу полезных ископаемых.

Исходя из Налогового кодекса РФ он не должен платить таможенную пошлину, налог на имущество и транспортный налог (с оборотов и имущества, связанных с выполнением соглашения). Затраты налогоплательщика по уплате всех остальных налогов (если он не освобожден от уплаты региональными или местными органами) должны быть ему возмещены в составе компенсационной продукции.

По второму варианту налогоплательщик реально уплачивает, без дальнейшего возмещения, единый социальный налог, государственную пошлину, таможенные сборы, НДС и плату за негативное воздействие на окружающую среду. От всех остальных федеральных налогов он освобожден.

Уплаченные им региональные и местные налоги, если он не освобожден от их уплаты, в дальнейшем должны быть возмещены налогоплательщику.

Как уже отмечалось, специальный режим налогообложения при выполнении СРП с принятием соответствующей главы Налогового кодекса может применяться только в том случае, когда в результате проведения аукциона на разработку конкретного участка недр на общеустановленных условиях уплаты налогов не выявились желающие принять в нем участие. Тем самым должно быть подтверждено, что данный участок недр экономически невыгодно разрабатывать на общих основаниях, т.е. для его разработки требуются значительно большие финансовые ресурсы, чем для разработки иных месторождений. При разработке на условиях СРП удлиняются сроки разработки таких участков, а соответственно и сроки окупаемости вложенных средств. В связи с этим система налогообложения при выполнении СРП является более льготной, чем общий режим налогообложения. Но вместе с тем потенциальным инвесторам необходимы государственные гарантии стабильности данного специального налогового режима.

При уплате НДС в случае изменения в течение срока действия СРП ставки этого налога исчисление и уплата НДС должны осуществляться налогоплательщиком по измененной налоговой ставке.

Кодексом установлено также, что система налогообложения при выполнении СРП должна применяться в течение всего срока действия соответствующего соглашения.

В том случае, если в течение срока действия соответствующего соглашения произойдут изменения наименований каких-либо налогов и сборов, уплачиваемых при выполнении СРП, без изменения при этом элементов налогообложения, такие налоги и сборы должны исчисляться и уплачиваться при выполнении соглашения с новым наименованием.

В том же случае, если в течение срока действия соответствующего соглашения изменились порядок уплаты налогов и сборов, а также формы, порядок заполнения и сроки представления налоговых деклараций без изменения налоговой базы, налоговой ставки и порядка исчисления налога, то уплата налогов и сборов, а также представление налоговых деклараций должно производиться в соответствии с измененным законодательством о налогах и сборах.

Возникает вопрос о применении налогового законодательства при выполнении СРП, заключенных до вступления в силу Закона «О соглашениях о разделе продукции», а также соответствующей главы Налогового кодекса.

В этом случае Налоговый кодекс РФ дает однозначный ответ: должны применяться условия освобождения от уплаты налогов и сборов, а также порядок исчисления, уплаты и возмещения уплаченных налогов и сборов, которые предусмотрены в соответствующих соглашениях.

При выполнении СРП объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка и порядок исчисления ряда налогов определяются с учетом отдельных особенностей.

В первую очередь следовало бы отметить характерные особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых, а также налога на прибыль организаций при выполнении первого варианта соглашений, предусматривающего раздел не только произведенной продукции, но и прибыльной продукции.

Сумма **налога на добычу полезных ископаемых**, подлежащая уплате в бюджет, должна определяться налогоплательщиком исходя из положений соответствующей главы Кодекса, посвященной этому налогу. Но при этом налогоплательщик обязан учитывать следующие особенности.

Налоговая база при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений должна определяться как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении отдельно по каждому соглашению.

Налоговая ставка при этом установлена в размере 340 руб. за 1 т с учетом коэффициента, характеризующего динамику мировых цен на нефть ($K_{ц}$).

Указанный коэффициент должен ежемесячно определяться налогоплательщиком самостоятельно по следующей формуле:

$$K_{ц} = (Ц - 8) \times P : 252,$$

где $Ц$ – средний за налоговый период уровень цен на нефть сырую марки «Юралс» в долларах США за один баррель;

P – среднее значение за налоговый период курса доллара США к российскому рублю, устанавливаемого Банком России.

Показатель « P » налогоплательщик определяет самостоятельно как среднеарифметическое значение устанавливаемого Банком России курса доллара к российскому рублю за все дни в соответствующем налоговом периоде.

Показатель « $Ц$ » определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде.

При этом средние уровни цен нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья должны ежемесячно доводиться в срок не позднее 15-го числа следующего месяца через официальные источники информации.

При отсутствии указанной информации в официальных источниках показатель « $Ц$ » может определяться налогоплательщиком самостоятельно.

Определенная в изложенном выше порядке налоговая ставка при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений должна применяться с коэффициентом 0,5 до достижения установленного соглашением предельного уровня коммерческой добычи нефти и газового конденсата. После достижения такого предельного уровня налоговая ставка должна применяться с коэффициентом 1,0, который в дальнейшем не должен изменяться в течение всего срока действия соответствующего соглашения.

Сумма налога на добычу полезных ископаемых при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки, исчисленной с учетом коэффициента ($K_{ц}$), и величины соответствующей базы.

При определении суммы **налога на прибыль** организаций, подлежащей уплате в бюджет, налогоплательщик должен руководствоваться соответствующей главой Кодекса, посвященной налогу на прибыль, с учетом установленных особым режимом налогообложения особенностей.

Объектом налогообложения при этом считается прибыль, полученная налогоплательщиком в связи с выполнением соглашения, т.е. его доход от выполнения соглашения, уменьшенный на величину расходов.

При этом **доходом** налогоплательщика от выполнения соглашения считаются стоимость прибыльной продукции, принадлежащей инвестору, а также полученные им внереализационные доходы, определяемые в общеустановленном порядке.

Стоимость прибыльной продукции определяется как произведение объема прибыльной продукции и цены произведенной продукции, установленной в соглашении. При этом цена нефти не может быть ниже среднего за отчетный период уровня цен сырой нефти марки «Юралс», определяемого как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем отчетном периоде.

Расходами налогоплательщика считаются обоснованные и документально подтвержденные расходы, произведенные им при выполнении соответствующего соглашения.

Состав расходов, размер и порядок их признания должны определяться в общеустановленном порядке, но с учетом следующих особенностей.

Обоснованными расходами при этом являются расходы, произведенные налогоплательщиком в соответствии с программой работ и сметой расходов, утвержденными в установленном порядке, а также внереализационные расходы, непосредственно связанные с выполнением данного соглашения.

Характерной особенностью исчисления расходов налогоплательщика при выполнении СРП является их разделение на расходы, возмещаемые за счет компенсационной продукции (возмещаемые расходы), и на расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль.

Как уже отмечалось, возмещаемыми расходами считаются затраты, понесенные налогоплательщиком в отчетном или налоговом периоде в целях выполнения работ по соглашению в соответствии с программой работ и сметой расходов.

Они подразделяются на затраты, произведенные налогоплательщиком до и после вступления конкретного соглашения в силу.

Расходы, произведенные до вступления соглашения в силу, могут быть признаны возмещаемыми, если соглашение заключено по ранее не разрабатываемым месторождениям полезных ископаемых и эти расходы не были предъявлены ранее недропользователем участка недр для целей исчисления в общеустановленном порядке налога на прибыль.

Указанные расходы должны быть отражены налогоплательщиком в смете расходов, предъявляемой одновременно со сметой расходов на первый год работ по соглашению.

В части признания возмещаемыми расходов, произведенных налогоплательщиком после вступления соглашения в силу, Налоговым кодексом установлены следующие особенности.

Расходы на освоение природных ресурсов, перечень которых определен для всех налогоплательщиков налога на прибыль в Налоговом кодексе, включаются в состав расходов равномерного в течение 12 месяцев.

Затраты на приобретение, сооружение, изготовление, доставку и подготовку к использованию амортизируемого имущества включаются в состав возмещаемых расходов в сумме фактических расходов при условии их включения в программу работ и смету расходов. При этом начисление амортизации по таким расходам не производится.

Произведенные налогоплательщиком расходы в форме отчислений в ликвидационный фонд должны учитываться в целях налогообложения в размере и порядке, которые установлены соответствующим соглашением. Вместе с тем порядок формирования и использования ликвидационного фонда должен быть установлен Правительством РФ.

Управленческие расходы, связанные с выполнением соглашения (расходы на оплату аренды и содержание офисов налогоплательщика, в том числе расположенных за пределами России, информационные и консультационные услуги, представительские расходы, расходы на рекламу и др.), подлежат возмещению в размере норматива этих расходов, установленного соглашением, но не более 2% общей суммы расходов, возмещаемых налогоплательщику в отчетном или налоговом периоде. Превышение суммы управленческих расходов над установленным нормати-

вом должно быть учтено при формировании налоговой базы инвестора по налогу на прибыль. Подлежат возмещению также фактически уплаченные налогоплательщиком перечисленные выше федеральные, региональные и местные налоги.

Российским налоговым законодательством установлен также конкретный перечень расходов, которые не могут быть признаны возмещаемыми.

К ним в первую очередь относятся расходы, осуществленные налогоплательщиком до вступления в силу соответствующего соглашения.

Сюда, в частности, отнесены затраты на приобретение пакета геологической информации для участия в аукционе, а также на оплату сбора за участие в аукционе, на право пользования участком недр на условиях соглашения.

Одновременно не признаются возмещаемыми и отдельные виды расходов, понесенных налогоплательщиком после вступления соглашения в силу.

Среди них – налог на добычу полезных ископаемых, а также оговоренные в соглашении разовые платежи за пользование недрами.

К этой категории относятся платежи, включая 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.

Кроме того, не подлежат возмещению налогоплательщику расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития и других отраслевых и межотраслевых фондов финансирования, научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, на судебные расходы и арбитражные сборы, расходы на уплату на основании решений суда штрафов, пеней и других санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба. Не могут быть возмещены налогоплательщику также расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах предприятий торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены.

Как уже отмечалось, размер возмещаемых расходов предусматривается в соответствующем соглашении исходя из предельного уровня компенсационной продукции, но не может быть выше установленного Кодексом предельного уровня.

В том случае, если размер возмещаемых расходов не достиг предельного уровня, налогоплательщику возмещается вся их сумма. Если же размер возмещаемых расходов превышает установленный уровень, то возмещение производится в размере установленного предельного уровня. При этом невозмещенные в отчетном или налоговом периоде возмещаемые расходы подлежат включению в состав возмещаемых расходов следующего отчетного или налогового периода.

Следует особо подчеркнуть, что расходы капитального характера принимаются к возмещению при условии соблюдения установленного Законом «О соглашениях о разделе продукции» требования об использовании доли товаров российского происхождения при проведении работ по соглашению. Этим законом, в частности, предусмотрено, что не менее 70% технологического оборудования для добычи, транспортировки и переработки полезных ископаемых, используемого при исполнении СРП, должно быть российского происхождения. Несоблюдение указанного требования является основанием для отказа в возмещении соответствующих затрат инвестора.

Расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, включают в себя общеустановленные для всех налогоплательщиков по данному налогу затраты, учитываемые в целях налогообложения и не включенные в состав возмещаемых расходов. При этом в указанные расходы не должны включаться суммы налога на добычу полезных ископаемых.

Как и по любому другому налогу, налоговой базой которого служит доход, при налогообложении дохода, полученного налогоплательщиком в виде части прибыльной продукции, важно определить **дату получения дохода**. Ею признается последний день отчетного или налогового периода, в котором был осуществлен раздел прибыльной продукции.

По всем другим видам доходов и расходов налогоплательщика применяется общеустановленный порядок их признания.

Налоговой базой для налога на прибыль при реализации СРП является денежное выражение подлежащей налогообложению прибыли. При этом налоговая база должна определяться раздельно по каждому соглашению.

Если налоговая база для соответствующего налогового периода является величиной отрицательной, то для этого налогового периода она признается равной нулю. В этом случае налогоплательщику предоставлено право уменьшить налоговую базу на величину полученной отрицательной величины в последующие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получена отрицательная величина, но не более срока действия соглашения.

Налоговая ставка устанавливается при подписании соглашения и должна соответствовать действующей на тот момент ставке налогообложения прибыли организаций. Действующая на дату вступления в силу конкретного соглашения налоговая ставка должна применяться в течение всего срока действия этого соглашения.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. **Налоговый учет** осуществляется в общеустановленном порядке.

В том случае, если налог исчисляется в иностранной валюте, налогоплательщик должен уплачивать этот налог в этой или другой иностранной валюте, котируемой Банком России, или же может уплачивать эквивалентную сумму в рублях, исчисленную исходя из официального курса этой валюты на дату уплаты налога.

Налоговый кодекс обязывает налогоплательщика вести **раздельный учет доходов и расходов** по операциям, возникающим при выполнении СРП. В случае же отсутствия раздельного учета должен применяться общий порядок налогообложения, установленный Кодексом для налогообложения прибыли, без учета особенностей, установленных специальным налоговым режимом.

Доходы и расходы налогоплательщика по другим видам деятельности, не связанным с выполнением СРП, должны облагаться в общем порядке, установленном для налогообложения прибыли.

В таком же общеустановленном порядке облагается прибыль, полученная инвестором от реализации компенсационной продукции. Она определяется как выручка от реализации компенсационной продукции, уменьшенная на величину расходов, связанных с реализацией указанной продукции и не учтенных в стоимости компенсационной продукции, уменьшенная на стоимость самой компенсационной продукции.

Определенные особенности имеются в порядке уплаты **налога на добавленную стоимость** при выполнении СРП.

Основой для исчисления и уплаты НДС, как и для всех других налогов, при выполнении СРП, является глава 21 Налогового кодекса РФ.

При этом, в отличие от налога на прибыль, уплачиваемого при реализации СРП, налоговая ставка по НДС в соответствующем налоговом периоде применяется та, которая фактически действует в этот период исходя из положений Налогового кодекса, посвященных НДС.

При реализации СРП установлены следующие дополнительные **операции, не подлежащие налогообложению** по НДС.

Освобождается от налогообложения, в частности, передача на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ по утвержденному в установленном порядке соглашению между инвестором и оператором, т.е. организацией, непосредственно осуществляющей выполнение работ по соглашению.

Не подлежит обложению также передача организацией, являющейся участником не имеющего статуса юридического лица объединения организаций, выступающих в качестве инвесторов в соглашении, другим участникам такого объединения соответствующей доли произведенной продукции, полученной инвестором по условиям соглашения.

Налог на добавленную стоимость не уплачивается и при передаче налогоплательщиком в собственность государства вновь созданного или приобретенного им имущества, использованного для выполнения работ по соглашению и подлежащего передаче государству в соответствии с условиями соглашения.

При реализации СРП реальна ситуация, когда по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов при выполнении работ по соглашению превысит общую сумму НДС, начисленную по реализованным, переданным, выполненным или оказанным товарам, работам и услугам, в том числе при отсутствии указанной реализации. В этом случае полученная разница подлежит возмещению, зачету или возврату налогоплательщику в общеустановленном порядке.

При несоблюдении налоговым органом установленных Налоговым кодексом сроков возмещения или возврата подлежащие возврату налогоплательщику суммы увеличиваются исходя из 1/360 ставки рефинансирования Банка России за каждый день

просрочки (при ведении учета в рублях) или 1/360 ставки ЛИБОР, действующей в соответствующем периоде, за каждый день просрочки (при ведении учета в иностранной валюте).

При выполнении СРП за налогоплательщиком сохраняется обязанность предоставления в налоговые органы соответствующих **налоговых деклараций**.

Налогоплательщик должен представлять налоговые декларации по утвержденной Министерством финансов РФ форме в налоговые органы по местонахождению участка недр, предоставленного в пользование на условиях соглашения. Декларации при этом составляются по каждому налогу, по каждому соглашению, отдельно от других видов деятельности налогоплательщика.

В том же случае, если участок недр, предоставляемый в пользование на условиях соглашения, расположен на континентальном шельфе РФ или же в пределах ее исключительной экономической зоны, налогоплательщик должен представлять налоговые декларации по указанным налогам в налоговые органы по местонахождению налогоплательщика.

Кроме того, налогоплательщик обязан ежегодно не позднее 31 декабря года, предшествующего планируемому, представлять в соответствующие налоговые органы утвержденные в установленном соглашением порядке программу работ и смету расходов по соглашению на следующий год.

В случае внесения изменений или дополнений в программу работ и смету расходов налогоплательщик обязан представить указанные изменения или дополнения не позднее 10 дней с даты их утверждения.

Определенные особенности имеются и **в постановке налогоплательщика на налоговый учет** при выполнении СРП. Он подлежит постановке на учет, как правило, в налоговом органе по месту нахождения участка недр, предоставленного в пользование на условиях соглашения.

В том случае, если в качестве инвестора по соглашению выступает объединение организаций, не имеющих статуса юридического лица, на учет по месту нахождения участка недр, предоставляемого в пользование на условиях соглашения, обязаны встать все организации, входящие в состав указанного объединения.

Исключение сделано лишь при разработке предоставленных в пользование на условиях соглашения участков недр, располо-

женных на континентальном шельфе РФ или в пределах ее исключительной экономической зоны. В этом случае постановка налогоплательщика на учет производится в налоговом органе по месту нахождения данного налогоплательщика.

Налогоплательщик обязан подать заявление о постановке на учет в налоговом органе в течение 10 дней с даты вступления в силу соответствующего соглашения и получить свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

В свидетельстве содержатся следующие данные: наименование соглашения, дата вступления соглашения в силу и срок его действия, наименование участка недр, предоставленного в пользование в соответствии с условиями соглашения, и указание его местонахождения, а также указание на то, что данный налогоплательщик является инвестором по соглашению или оператором соглашения и что в отношении этого налогоплательщика применяется специальный налоговый режим.

Существенные особенности установлены в условиях проведения **выездных налоговых проверок** при выполнении СРП.

В частности, выездной налоговой проверкой может быть охвачен любой период в течение срока действия соглашения начиная с года вступления соглашения в силу. В связи с этим Налоговым кодексом установлена обязанность инвестора по соглашению или оператора соглашения хранить первичные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, в течение всего срока действия соглашения.

Сроки осуществления выездной налоговой проверки инвестора или оператора соглашения в связи с деятельностью по соглашению установлены в пределах до шести месяцев. При проведении выездных налоговых проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц для проведения проверки каждого филиала и представительства.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

- 1. Охарактеризуйте необходимость, сущность и особенности специальных налоговых режимов.*
- 2. Каковы условия и порядок перехода на упрощенную систему налогообложения?*
- 3. От уплаты каких налогов освобождаются субъекты, перешедшие на упрощенную систему налогообложения?*

4. *Что признается объектом обложения единым налогом при упрощенной системе налогообложения?*
5. *Упрощается ли система бухгалтерского налогового учета при переходе на упрощенную систему налогообложения и каким образом?*
6. *Какие виды расходов вычитываются из полученных налогоплательщиком доходов?*
7. *Что является налоговой базой единого налога при упрощенной системе налогообложения?*
8. *С какой целью введено понятие минимальный налог?*
9. *Каков порядок и сроки уплаты единого налога при упрощенной системе налогообложения?*
10. *Каков порядок введения единого налога на вмененный доход?*
11. *В чем заключается принципиальное отличие этого налога и общеустановленной системы налогообложения?*
12. *Какие виды налогов уплачивает налогоплательщик, переведенный на уплату единого налога на вмененный доход?*
13. *Что является объектом налога на вмененный доход?*
14. *Кто и каким образом устанавливает базовую доходность?*
15. *Как определить сумму вмененного дохода?*
16. *Какова цель введения единого сельскохозяйственного налога?*
17. *Какие субъекты относятся к сельскохозяйственным товаропроизводителям?*
18. *Каковы порядок и условия перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога?*
19. *Что является объектом обложения единым сельскохозяйственным налогом?*
20. *Какова ставка по ЕСН?*
21. *Каковы порядок исчисления и уплаты ЕСН?*
22. *Какова необходимость введения специального налогового режима при выполнении соглашений о разделе продукции?*
23. *Поясните экономическую сущность СРП.*
24. *Кто является налогоплательщиком при реализации СРП?*
25. *Какие налоги уплачивает налогоплательщик при выполнении СРП и от уплаты каких налогов освобожден?*
26. *Каковы особенности исчисления и уплаты НДС и налога на прибыль при реализации СРП?*
27. *Каковы особенности постановки на учет налогоплательщика при данной системе налогообложения?*

Глава 13

ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

13.1. Понятие, формы и виды налогового контроля

В соответствии с п. 1 ст. 82 НК РФ налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра территорий и помещений, используемых для извлечения дохода (прибыли, а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

Содержание налогового контроля включает:

1) проверку выполнения организациями и физическими лицами обязанностей по исчислению и уплате налогов;

2) проверку постановки на налоговый учет организаций и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью;

3) проверку правильности ведения учета доходов и расходов и объектов налогообложения, своевременности представления налоговых деклараций и достоверности содержащихся в них сведений;

4) проверку исполнения налоговыми агентами своих обязанностей по своевременному удержанию и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов и сборов;

5) проверку соблюдения банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, проверку правильности и своевременности исполнения ими платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, а также инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сумм налогов и пеней;

6) проверку правильности применения контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением;

7) предупреждение и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах;

8) выявление нарушителей законодательства о налогах и сборах и привлечение их к ответственности;

9) выявление проблемных категорий налогоплательщиков;

10) принятие соответствующих мер по возмещению материального ущерба, причиненного государству в результате неисполнения налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами своих налоговых обязанностей.

Классификация налогового контроля по видам может быть осуществлена по различным основаниям.

1. В зависимости от стадии проведения налогового контроля выделяют:

а) предварительный налоговый контроль – предполагает профилактику и предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах;

б) текущий налоговый контроль – носит оперативный характер, проводится в отчетном периоде в основном в виде камеральных налоговых проверок;

в) последующий налоговый контроль – предполагает проверку реального исполнения соответствующих решений, предписаний контролирующих органов, проводится по окончании отчетных периодов. Последующий контроль, отличающийся углубленным изучением хозяйственной и финансовой деятельности предприятия за истекший период, позволяет вскрыть недостатки предварительного и текущего контроля.

2. В зависимости от объема контролируемой деятельности объекта налогового контроля (организаций или физических лиц) выделяют:

а) комплексный налоговый контроль – подразумевает обследование всего комплекса деятельности подконтрольного объекта по уплате налогов и сборов;

б) тематический (специальный) налоговый контроль – подразумевает осуществление проверки подконтрольного объекта по уплате определенного перечня налогов (например, только федеральных, только региональных или только местных налогов и сборов; только прямых или только косвенных налогов).

3. В зависимости от используемых методов и приемов проверки документов выделяют:

а) сплошной налоговый контроль – проверяются все имеющиеся документы, связанные с уплатой налогов и сборов;

б) выборочный налоговый контроль – проверка проводится на основании выборки документов.

4. *В зависимости от источников данных и места проведения мероприятий налогового контроля выделяют:*

а) камеральный налоговый контроль, основанный на изучении данных о проверяемом объекте, содержащихся в учетных документах. Осуществляется по месту нахождения налогового органа путем формальной, логической и арифметической проверки документов и использования других приемов. При необходимости могут быть истребованы у налогоплательщика дополнительные сведения, объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов;

б) выездной налоговый контроль осуществляется, как правило, по месту нахождения налогоплательщика с применением разнообразных методов контрольной деятельности, таких, как инвентаризация имущества, осмотр (обследование) помещений и территорий, проведение экспертиз и т. д.

5. *В зависимости от графика проведения контрольных мероприятий выделяют:*

а) плановый налоговый контроль;

б) внеплановый налоговый контроль – в установленных налоговым законодательством случаях (при реорганизации, ликвидации организации-налогоплательщика и др.).

6. *В зависимости от подведомственности и подчиненности налоговых органов, осуществляющих налоговый контроль, выделяют:*

а) налоговый контроль, осуществляемый налоговыми органами, в которых налогоплательщик состоит на учете;

б) налоговый контроль, осуществляемый вышестоящими налоговыми органами в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

13.2. Учет налогоплательщиков

В соответствии со ст. 83 НК РФ в целях проведения налогового контроля налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах.

Учет налогоплательщиков – это комплекс установленных налоговым законодательством мероприятий, осуществляемых налоговыми органами с целью регистрации всех налогоплательщиков (или налоговых агентов) в налоговых органах, и аккумуляция сведений о налогоплательщиках в едином государственном реестре налогоплательщиков.

Без постановки на налоговый учет, т.е. без представления соответствующей информации, налоговые органы не имеют реальной возможности осуществлять в отношении такого налогоплательщика мероприятия налогового контроля и, как следствие, привлечь такого налогоплательщика к ответственности. Осуществление учета налогоплательщиков является важнейшей функцией деятельности налоговых органов. В результате его осуществления налоговые органы получают информацию, необходимую для проведения налоговых проверок: юридический адрес, адрес фактического места нахождения (места жительства) налогоплательщика, сведения о руководителях и организационно-правовой форме организации-налогоплательщика и др.

Постановка на учет в налоговом органе организаций и индивидуальных предпринимателей в качестве налогоплательщиков осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми связано возникновение обязанностей по уплате того или иного налога.

Учет налогоплательщиков является основой для ведения единого государственного реестра налогоплательщиков и осуществления документооборота по уплате налогов и сборов (на всех документах по уплате налогов и сборов необходимо наличие идентификационного номера налогоплательщика – ИНН).

За нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе установлена ответственность в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью, подлежат обязательной постановке на учет в налоговых инспекциях по месту жительства. Юридические лица – плательщики налогов и сборов подлежат обязательной постановке на учет по месту нахождения:

- организации;
- обособленных подразделений организации;
- недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, обязана встать на учет в налоговом органе по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Министерство финансов Российской Федерации вправе определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков и иностранных организаций.

Постановка на учет организации или индивидуального предпринимателя в налоговом органе по месту нахождения или по месту жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в едином государственном реестре юридических лиц, едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

При осуществлении деятельности в Российской Федерации через обособленное подразделение заявление о постановке на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения подается в течение одного месяца после создания обособленного подразделения.

Постановка на учет частного нотариуса и адвоката осуществляется налоговым органом по месту их жительства на основании сведений, сообщаемых уполномоченными органами.

Органы юстиции, выдающие лицензии на право нотариальной деятельности и наделяющие нотариусов полномочиями, обязаны сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения о физических лицах, получивших лицензии на право нотариальной деятельности и (или) назначенных на должность нотариуса, занимающегося частной практикой, или освобожденных от нее, в течение пяти дней со дня издания соответствующего приказа.

Советы адвокатских палат субъектов Российской Федерации обязаны не позднее 30-го числа каждого месяца сообщать в налоговый орган по месту нахождения адвокатской палаты субъекта Российской Федерации сведения об адвокатах, являющихся членами адвокатской палаты субъекта Российской Федерации, об избранной ими форме адвокатского образования, а также о принятых решениях о приостановлении (возобновлении) или прекращении статуса адвоката.

Органы, осуществляющие регистрацию физических лиц по месту жительства либо регистрацию актов гражданского состояния физических лиц, обязаны сообщать соответственно о фактах регистрации физического лица по месту жительства либо о фактах рождения и смерти физических лиц в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после регистрации указанных лиц или фактов.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы, осуществляю-

щие регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации.

Органы опеки и попечительства, воспитательные, лечебные учреждения, учреждения социальной защиты населения и иные аналогичные учреждения, которые в соответствии с федеральным законодательством осуществляют опеку, попечительство или управление имуществом подопечного, обязаны сообщать об установлении опеки над физическими лицами, признанными судом недееспособными, об опеке, попечительстве и управлении имуществом малолетних, иных несовершеннолетних физических лиц, физических лиц, ограниченных судом в дееспособности, дееспособных физических лиц, над которыми установлено попечительство в форме патронажа, физических лиц, признанных судом безвестно отсутствующими, а также о последующих изменениях, связанных с указанной опекой, попечительством или управлением имуществом, в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее пяти дней со дня принятия соответствующего решения.

Органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия, и нотариусы, осуществляющие частную практику, обязаны сообщать о нотариальном удостоверении права на наследство и договоров дарения в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее пяти дней со дня 1 соответствующего нотариального удостоверения, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом.

Органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием этими ресурсами, обязаны сообщать о предоставлении прав на такое пользование, являющихся объектом налогообложения, в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после регистрации (выдачи соответствующей лицензии, разрешения) природопользователя.

Органы, осуществляющие выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина Российской Федерации на территории Российской Федерации, обязаны сообщать в налоговый орган по месту жительства гражданина сведения:

- о фактах замены документа, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации на территории Российской Федерации, и об изменениях персональных данных, содержащихся во вновь выданном документе, в течение пяти дней со дня выдачи иного документа;

- о фактах подачи гражданином в эти органы заявления об утрате документа, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации на территории Российской Федерации, в течение трех дней со дня его подачи.

Налоговый орган обязан в течение пяти дней со дня получения документов поставить на учет юридическое или физическое лицо и выдать ему соответствующее свидетельство. После этого каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов, в том числе и таможенным пошлинам, и на всей территории Российской Федерации идентификационный номер налогоплательщика (ИНН). ИНН должен указываться в уведомлениях, направляемых налогоплательщику, декларациях, отчетах и других документах, подаваемых им в налоговые органы.

13.3. Налоговая проверка как основная форма осуществления налогового контроля

Налоговая проверка является важнейшим инструментом налогового контроля, позволяющим наиболее полно и обстоятельно проверить соблюдение налогоплательщиком (плательщиком сбора) требований законодательства о налогах и сборах.

В соответствии со ст. 87 НК РФ налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.

Камеральные проверки проводятся по месту нахождения налоговых органов на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся в распоряжении налоговых органов. Для проведения камеральной налоговой проверки должностным лицам налогового органа не требуется какого-либо специального разрешения или распоряжения руководителя налогового органа. Если законодательством о налогах

и сборах не установлено иное, то камеральная налоговая проверка без какого-либо специального решения руководителя налогового органа может быть проведена уполномоченными лицами налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога (ст. 88 НК РФ).

При выявлении проверкой ошибок в заполнении документов или противоречий в сведениях, содержащихся в документах, об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести в установленный срок необходимые исправления. На суммы доплат по налогам, выявленных по результатам камеральной проверки, налоговый орган направляет налогоплательщику требование об их уплате с начислением соответствующих пени.

В связи с расширением полномочий налоговых органов при проведении камеральных налоговых проверок Налоговым кодексом не предусмотрена обязательность проведения в отношении каждого конкретного налогоплательщика выездных (в соответствии с ранее действовавшей терминологией — (документальных) налоговых проверок, которые согласно Закону РФ «Об основах налоговой системы в РФ» должны были проводиться не реже одного раза в два года. Исключения допускались только при соблюдении определенных условий. С введением в действие первой части НК РФ выездные налоговые проверки проводятся лишь в тех случаях, когда налоговый орган сочтет это необходимым.

С введением в действие первой части НК РФ (с 01.01.1999 г.) существенно изменилось как само содержание налоговых проверок, так и их роль в общей системе налогового контроля. В соответствии с действовавшим ранее Законом РФ «Об основах налоговой системы в РФ» камеральные проверки проводились только с использованием представленной налогоплательщиком налоговой и бухгалтерской отчетности и сводились преимущественно к контролю за своевременностью представления и правильностью оформления отчетности, а также проверке ее на предмет наличия арифметических ошибок в подсчетах. Основной же формой контроля за соблюдением налогового законодательства и правильностью исчисления налогов были документальные проверки, которые должны были проводиться по месту нахождения налогоплательщика регулярно, не реже одного раза в два года.

Уже в первые годы функционирования налоговой системы России практический опыт показал нерациональность подобной системы контроля. Регулярный всеобщий охват выездными налоговыми проверками всех без исключения налогоплательщиков был практически невозможен и в Закон «Об основах налоговой системы в РФ» была внесена поправка, допускающая более редкие документальные проверки налогоплательщиков, в отношении которых нет оснований полагать наличие существенных нарушений налогового законодательства. Вместе с тем тотальный охват налогоплательщиков выездными налоговыми проверками не только нереален с точки зрения ограниченности ресурсов налоговых органов, но и нецелесообразен и неэффективен с чисто экономической точки зрения. Увеличение численности работников налоговых органов с целью обеспечения всеобщих выездных проверок по месту нахождения налогоплательщиков неизбежно приводит к снижению экономической эффективности контрольной работы. Во многих случаях затраты на ее проведение значительно выше суммы дополнительных бюджетных поступлений.

Безусловно, целью налоговых проверок является не только (и даже не столько) обеспечение дополнительных доходов бюджета, но, в первую очередь, предупреждение возможных налоговых правонарушений и преступлений. Однако эта цель может быть обеспечена и более экономичными, а главное, более эффективными с точки зрения ее достижения методами. В частности, проведением информационно-разъяснительной работы с налогоплательщиками, воспитанием налоговой культуры, а также эффективностью камеральных проверок.

Основными целями камеральной проверки являются:

- контроль за соблюдением налогоплательщиками налогового законодательства;
- выявление и предотвращение налоговых правонарушений;
- взыскание сумм неуплаченных или не полностью уплаченных налогов по выявленным нарушениям;
- привлечение виновных лиц к налоговой и административной ответственности за совершение правонарушений;
- подготовка информации для обеспечения рационального отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

НК РФ значительно расширил права налоговых органов в части проведения камеральных налоговых проверок, предоставив им возможность затребовать у налогоплательщика дополнительно необходимые для проведения проверки документы, получать объяснения налогоплательщиков по поводу исчисления налогов, проводить опрос свидетелей, встречные проверки связанных с налогоплательщиком лиц и т. п. Фактически камеральная проверка начинается уже с приема налоговой отчетности.

Выездные налоговые проверки проводятся лишь выборочно при наличии достаточных оснований полагать наличие существенных нарушений налогового законодательства со стороны данного налогоплательщика. При этом именно камеральные проверки позволяют провести рациональный отбор налогоплательщиков для проведения выездных проверок.

Перенос центра тяжести в сфере налогового контроля на камеральные налоговые проверки не только рационален с точки зрения оптимизации работы самих налоговых органов, но и способствует повышению эффективности налогового контроля с точки зрения профилактики налоговых правонарушений и преступлений. Осознание того, что вся налоговая отчетность подвергается регулярному контролю со стороны налоговых органов, дисциплинирует налогоплательщиков и заставляет их более ответственно подходить к ее составлению. Налогоплательщик должен быть готов к тому, что налоговый орган может потребовать документального подтверждения любых содержащихся в представленной отчетности данных.

Центральным аппаратом ФНС России установлено требование к территориальным налоговым органам: обеспечить регулярный полный охват камеральными налоговыми проверками всей представляемой налогоплательщиками налоговой отчетности. Таким образом, периодичность проведения камеральных проверок каждого налогоплательщика определяется периодичностью представления налоговой отчетности.

Выполнение поставленной ФНС России перед территориальными налоговыми органами задачи в полном объеме возможно лишь на базе создания унифицированных методик компьютерной обработки представляемой бухгалтерской и налоговой отчетности с целью выявления возможного несоответствия отдельных показателей и освобождения сотрудников налоговых органов от необходимости рутинной работы по проверке пра-

вильности арифметических подсчетов. Разработке таких методик способствует сам характер проверяемых в ходе проверки документов, имеющих унифицированную форму.

В отдельных работах кроме выездных и камеральных проверок как самостоятельный вид налоговой проверки, определенный НК РФ, рассматривается встречающая проверка¹. Однако встречающая проверка в ст. 87 НК РФ употребляется лишь для обозначения определенного процессуального действия: истребования у третьих лиц документов, относящихся к деятельности проверяемого налогоплательщика. Назначение встречающей проверки возможно, если при проведении камеральных или выездных проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика, связанной с иными лицами. При этом, налоговыми органами могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика.

По своей сути встречающая проверка не имеет самостоятельного значения, всегда носит вспомогательный характер, поскольку невозможна без основной проверки (камеральной или выездной) «главного» налогоплательщика (плательщика сбора).

Следует отметить, что в НК РФ отсутствует определение выездной налоговой проверки. Однако из ее описания следует, что эта проверка проводится по решению руководителя (заместителя руководителя) налоговой инспекции, в ходе которой сведения, указанные плательщиками в налоговых декларациях, проверяются путем анализа первичных бухгалтерских документов предприятия, а также иной информации о деятельности предприятия, имеющейся у налоговых органов. Место проведения проверки в налоговом законодательстве не оговорено, поэтому при отсутствии у проверяемого предприятия условий для проверки она может проводиться и в помещении налоговой инспекции.

Выездные налоговые проверки являются эффективной формой налогового контроля, и многие налоговые правонарушения могут быть выявлены только в ходе таких проверок. Вместе с тем данная форма налогового контроля является и наиболее трудоемкой, требующей больших затрат рабочего времени со-

¹ См.: Березова О.А., Зайцев Д.А. Налоговые проверки. — М.: Главбух, 2000. — С. 6.

трудниками налоговых органов и высокой квалификации самих сотрудников. В связи с этим проведение выездных налоговых проверок целесообразно в первую очередь в тех случаях, когда затраты на них многократно перекрываются суммами дополнительно начисленных в результате проверки налогов.

Основными задачами *выездной налоговой проверки* являются:

- всестороннее исследование финансово-экономической деятельности проверяемого лица, с целью определения правильности исчисления, полноты и своевременности перечисления в бюджеты и государственные внебюджетные фонды установленных законодательством налогов и сборов;
- выявление искажений и несоответствий в содержании исследуемых документов, фактов нарушения порядка ведения бухгалтерского учета, составления отчетности и налоговых деклараций;
- анализ влияния выявленных нарушений на формирование налоговой базы по различным видам налогов и сборов;
- формирование доказательной базы по фактам выявленных налоговых правонарушений и обеспечение документального отражения этих нарушений;
- доначисление сумм налогов и сборов, не уплаченных или не полностью уплаченных в результате занижения налогоплательщиком налоговой базы либо неправильного исчисления налогов;
- формирование предложений об устранении выявленных нарушений и привлечении налогоплательщика (плательщика сбора) к ответственности за выявленные налоговые правонарушения.

Камеральные налоговые проверки изначально могли проводиться в отношении всех налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов). Выездные налоговые проверки в период с 1 января по 15 августа 1999 г. были возможны только в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей и запрещались в отношении иных физических лиц. Начиная с 15.08.99 г. выездные налоговые проверки могут проводиться в отношении всех налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.

Несмотря на ряд прогрессивных элементов, внесенных налоговым законодательством в процесс налогового администрирования, необходимо отметить, что НК РФ значительно ограничивает полномочия налоговых органов в осуществлении

налогового контроля, поскольку низводит камеральную налоговую проверку до уровня проверки правильности заполнения отдельных граф в поданных налогоплательщиками налоговых декларациях, причем в течение крайне ограниченного времени. Камеральная налоговая проверка проводится налоговыми органами по месту своего нахождения на основе налоговых деклараций, представленных налогоплательщиками документов, связанных с исчислением и уплатой налогов, а также иной информации, накопленной налоговыми органами в собственной базе данных.

Такая проверка проводится как текущая работа сотрудников налоговых органов без специального решения руководителя налогового органа. Это может означать либо всеобщую проверку налоговых деклараций, либо наличие и использование каких-то методик, позволяющих каждому, задействованному в этом процессе сотруднику самостоятельно выбрать из общей массы заслуживающие наиболее тщательной проверки налоговые декларации и уделить им основное внимание. В этих условиях на практике происходит тотальная проверка налоговых деклараций без какого-либо глубокого их анализа. Нестыковка (арифметическая ошибка) в представленных налогоплательщиком расчетах является единственным основанием для привлечения других источников информации или затребования дополнительных документов либо объяснений.

НК РФ не предусматривает, что по результатам камеральной налоговой проверки может быть составлен акт, на основании которого может быть начата процедура привлечения налогоплательщика к ответственности за обнаруженные налоговые правонарушения. В этой связи, выявленные при камеральной налоговой проверке ошибки и расхождения можно квалифицировать как технические ошибки, иными словами, полагать, что налогоплательщик добросовестно представил все данные, но при заполнении декларации допустил арифметические или другие непреднамеренные ошибки, возможно, повлиявшие на результат. В этом случае налоговый орган исполняет роль своеобразного фильтра, проверяющего налогоплательщика, а при обнаружении ошибки и информирующего его.

Важнейшим фактором повышения эффективности контрольной работы налоговых органов является совершенствование действующих процедур налоговых проверок. Из практического опыта,

накопленного зарубежными странами следует, что необходимыми признаками любой высокоразвитой системы контроля за соблюдением налогового законодательства являются:

- наличие эффективной системы отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, дающей возможность при ограниченных кадровых и материальных ресурсах налоговых органов, добиться максимальной результативности проверок при минимальных затратах усилий и средств, расходуемых на их проведение, за счет отбора для проверок таких налогоплательщиков, вероятность обнаружения налоговых правонарушений у которых представляется наибольшей;

- применение эффективных форм, приемов и методов налоговых проверок, основанных как на разработанной налоговым органом единой стандартной комплексной процедуре организации контрольных проверок, так и на прочной законодательной базе, предоставляющей налоговым органам широкие полномочия в сфере налогового контроля для воздействия на недобросовестных налогоплательщиков.

Рациональный целенаправленный отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок может быть обеспечен путем комплексного использования различных методов отбора. Следует отметить, что эффективным является только комплексное применение этих методов, основанное на использовании всей имеющейся в налоговом органе информации о состоящих на учете налогоплательщиках, которая может быть получена из разных источников.

Проблема рационального отбора налогоплательщиков для проведения контрольных проверок приобретает особую значимость в условиях частых нарушений налогового законодательства, характерных для современного этапа экономического развития РФ, в условиях трансформационных преобразований. В данной ситуации необходимым условием повышения эффективности системы налогового контроля является максимальная концентрация усилий налоговых органов на проверках тех категорий налогоплательщиков, вероятность обнаружения нарушений у которых представляется наиболее реальной.

Выбор объектов проверок должен осуществляться на основании углубленного анализа всей совокупности имеющейся у налогового органа информации о налогоплательщиках — от бухгалтерской отчетности и расчетов по налогам до информации,

поступающей от правоохранительных органов, органов исполнительной власти, средств массовой информации и от населения. Систематизация, обработка и анализ данного массива информации дают, как правило, веские основания для вывода о степени вероятности обнаружения у соответствующего налогоплательщика нарушений законодательства.

В процессе отбора налогоплательщиков для выездных проверок необходимо применение самых разнообразных приемов анализа информации о налогоплательщике: изучение уровня и динамики основных показателей финансово-хозяйственной деятельности организаций, в том числе их сравнительный анализ с данными, полученными по аналогичным предприятиям; проверка логической связи между различными отчетными и расчетными показателями, предварительная оценка бухгалтерской отчетности и налоговых расчетов с точки зрения достоверности отдельных отчетных показателей, обнаружение сомнительных моментов или несоответствий, указывающих на возможное нарушение налоговой дисциплины.

Эффективность процедур налоговых проверок является непременным условием обеспечения четкого функционирования всей системы налогового контроля. В связи с этим совершенствование применяемых в процессе контрольной работы методик является одной из важнейших задач. Разработка единой комплексной процедуры контрольных проверок, охватывающей все этапы их проведения — от выбора объектов проверок до оформления и реализации их результатов — позволит улучшить организацию контрольной работы налоговых органов.

В *перспективе* необходимо сделать камеральные проверки основной формой налогового контроля, в связи с тем, что:

- камеральная проверка является наименее трудоемкой формой налогового контроля (трудозатраты на ее проведение на несколько порядков ниже, чем на проведение выездной проверки) и в наибольшей степени поддается автоматизации;
- камеральными проверками охватываются практически все налогоплательщики, представившие налоговую отчетность в налоговые органы, в то время как выездными проверками ежегодно охватываются только часть налогоплательщиков.

Другой важной проблемой повышения эффективности налогового контроля является *отсутствие культуры уплаты налогов*. При наличии такой культуры хозяйствующие субъекты и

население должны были бы рассматривать уплату налогов как строгое обязательство, отступление от которого вызывало бы серьезные негативные последствия.

Одной из основных задач государства должно быть целенаправленное воспитание у населения налоговой культуры, формирование общественного мнения на изменение менталитета налогоплательщика. Честный налогоплательщик — порядочный гражданин, а уклоняющийся от уплаты налогов — преступник, который не может пользоваться хорошей репутацией в обществе.

Необходимо использовать все возможные средства (телевидение и радиовещание, периодическую печать и т. д.) для постоянного и повсеместного разъяснения гражданам положений налоговой политики государства, убедить их в необходимости и выгоды добровольного и сознательного соблюдения налогового законодательства.

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя налогового органа или его заместителя.

Помимо номера, даты, наименования налогового органа, налогоплательщика и лица, принявшего решение, в нем в обязательном порядке должны содержаться перечень вопросов (видов налогов) и указание налоговых периодов, по которым и за которые проводится проверка, а также перечисление всех входящих в состав проверяющей группы лиц, включая сотрудников правоохранительных и контролирующих органов в случае их привлечения к проверке. Аналогичные решения принимаются в случаях проведения выездных налоговых проверок в связи с реорганизацией или ликвидацией организации и повторных проверок в порядке контроля со стороны вышестоящего налогового органа. Постановление о проведении повторной выездной проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, помимо всех указанных выше реквизитов, должно содержать ссылку на обстоятельства, послужившие основанием для назначения этой проверки.

Налоговые органы вправе проводить выездные налоговые проверки филиалов и представительств независимо от проведения проверок самого налогоплательщика.

Доступ непосредственно проводящих проверку должностных лиц налогового органа на территорию или в помещения налогоплательщика осуществляется при предъявлении ими служебных удостоверений и решения руководителя налогового органа о проведении выездной налоговой проверки.

В ходе проведения выездной налоговой проверки, непосредственно проводящие проверку должностные лица налоговых органов вправе производить осмотр используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий и помещений налогоплательщика, либо осмотр объектов налогообложения, с целью определения соответствия фактических данных об этих объектах, представленных налогоплательщиком, документальным данным. В случае воспрепятствования доступу должностных лиц на указанные территории или в указанные помещения (кроме жилых) руководитель проверяющей группы составляет акт, подписываемый им и налогоплательщиком, на основании которого налоговый орган вправе самостоятельно определить суммы налога, подлежащие уплате, на основании оценки имеющихся у него данных о налогоплательщике или по аналогии.

При выездной налоговой проверке проводящие ее должностные лица налоговых органов вправе требовать предоставления необходимых документов, а в случае отказа налогоплательщика — производить выемку документов принудительно, согласно положениям ст. 94 НК РФ (ч. 1).

Под выемкой документов понимается принудительное обеспечение доступа должностных лиц налогового органа к документации налогоплательщика и изъятие копий необходимых документов.

В случаях, когда для проведения проверки недостаточно выемки копий документов налогоплательщиков и есть основание полагать, что подлинники документов будут уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностные лица налоговых органов вправе изъять подлинники документы. В этом случае с подлинных документов изготавливаются копии, заверяются должностными лицами налоговых органов и передаются лицу, у которого они изымаются. Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Указанное постановление подлежит утверждению руководителем налогового органа или его заместителем (п. 1 ст. 94 НК РФ).

Выемка документов и предметов производится в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка. Не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время.

О производстве выемки, изъятия документов составляется соответствующий протокол, который подписывается составившим его должностным лицом налогового органа, всеми участвующими и присутствовавшими лицами. Копия протокола вручается под расписку лицу, у которого произведена выемка документов.

К проведению выездной налоговой проверки могут быть привлечены эксперты и специалисты. Экспертиза назначается постановлением проводящего проверку должностного лица налогового органа в случаях, когда для разъяснения возникших вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Эксперт вправе заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов. Привлекаемые к проверке эксперты и специалисты должны быть не заинтересованными в исходе дела. При назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо в соответствии с п. 7 ст.95 НК РФ имеет право:

- 1) заявить отвод эксперту;
- 2) просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;
- 3) представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;
- 4) присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать пояснения эксперту;
- 5) знакомиться с заключением эксперта.

Налоговый кодекс устанавливает ряд ограничений на проведение выездных налоговых проверок.

1. Запрещается проведение повторных выездных проверок по одним и тем же налогам и сборам за налоговые периоды, охваченные предыдущей выездной проверкой (ст. 87 НК РФ). Исключения составляют выездные проверки, проводимые в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, а также проводимые вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. При этом повторная выездная налоговая проверка в порядке контроля проводится вышестоящим налоговым органом на основании мотивированного постановления этого органа, исходя из наличия достаточных оснований для сомнения в объективности проведенной проверки нижестоящим налоговым органом.

2. Выездные налоговые проверки данного налогоплательщика по одним и тем же налогам за один и тот же период проводятся не более одного раза в течение календарного года. Исключением являются выездные налоговые проверки, осуществляемые в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика и в порядке контроля со стороны вышестоящего налогового органа, которые могут проводиться независимо от времени проведения предыдущей проверки (ст. 89 НК РФ). При этом днем окончания предыдущей проверки считается дата подписания акта этой проверки проводившими ее лицами.

3. Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Этот срок может быть увеличен не более чем до трех месяцев лишь в исключительных случаях и только вышестоящим налоговым органом, но не налоговым органом, проводящим проверку. При проведении выездной налоговой проверки организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства. Указанные сроки включают время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика и не засчитывают периоды между вручением налогоплательщику требования о представлении документов и представлением запрашиваемых документов (ст. 98 НК РФ).

4. Выездной налоговой проверкой могут быть охвачены не более чем три календарных года, предшествующие году проведения проверки (ст. 87 НК РФ).

По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет соответствующую справку, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения. Затем не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме *акт выездной налоговой проверки*.

В соответствии с Инструкцией Министерства РФ по налогам и сборам от 10.04.2000 г. № 60 указанный акт должен содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и применению санкций за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Акт выездной налоговой проверки должен быть составлен на бумажном носителе, на русском языке и иметь сквозную нумерацию страниц, в нем не допускаются помарки, подчистки и иные исправления, за исключением исправлений, оговоренных и заверенных подписями лиц, подписывающих акт. Все стоимостные показатели, выраженные в иностранной валюте, подлежат отражению в акте выездной налоговой проверки с одновременным указанием в соответствии с действующим порядком их рублевого эквивалента по курсу Банка России для соответствующей иностранной валюты по отношению к рублю.

Акт выездной налоговой проверки должен состоять из трех частей: вводной, описательной и итоговой.

Вводная часть акта выездной налоговой проверки представляет собой общие сведения о проводимой проверке и проверяемом налогоплательщике. Во вводной части акта содержатся:

- номер акта проверки (присваивается акту при его регистрации в налоговом органе);
- полное и сокращенное наименование проверяемой организации, согласно учредительным документам, или фамилия, имя и отчество индивидуального предпринимателя;
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- наименование места проведения проверки (населенного пункта, на территории которого проводилась проверка);
- дату акта проверки (под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими проверку);
- Ф.И.О., должности, классные чины лиц, проводивших проверку, с указанием наименования налогового органа, который они представляют (в случае привлечения к проведению налоговой проверки сотрудников органов внутренних дел во вводной части акта указываются фамилии, имена, отчества, должности, специальные звания этих лиц, а также наименование органа внутренних дел, который они представляют);
- дату и номер решения постановления руководителя (заместителя руководителя) налогового органа на проведение выездной (повторной выездной) налоговой проверки;
- указание на вопросы проверки;
- период, за который проведена проверка;
- даты начала и окончания проверки;
- фамилии, имена и отчества всех руководителей и главных бухгалтеров организации, либо лиц, исполняющих их обязанности в проверяемом периоде;

- адрес места нахождения организации (постоянного места жительства индивидуального предпринимателя), а также места осуществления ее (его) хозяйственной деятельности;

- сведения о наличии лицензируемых видов деятельности (номер и дата выдачи лицензии, наименование органа, выдавшего лицензию, сроки начала и окончания действия лицензии);

- сведения о фактически осуществляемых организацией (индивидуальным предпринимателем) видах финансово-хозяйственной деятельности, в том числе о видах деятельности, запрещенных действующим законодательством или осуществляемых без наличия необходимой лицензии;

- сведения о методе проведения проверки по степени охвата ею первичных документов (сплошной, выборочный) с указанием на то, какие разделы документации были проверены сплошным, а какие – выборочным методом;

- сведения о встречных налоговых проверках, о производстве выемки (изъятия) документов и предметов, проведении экспертизы, инвентаризации имущества налогоплательщика, осмотра его территорий и помещений и иных действиях, произведенных при осуществлении налоговой проверки.

Описательная часть акта выездной налоговой проверки содержит систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки, или указание на отсутствие таковых, и связанных с этими фактами обстоятельств, имеющих значение для принятия правильного решения по результатам проверки. В случае выявления в ходе проверки фактов нарушений действующего законодательства, не относящихся к налоговым правонарушениям, например, нарушения порядка ведения кассовых операций и условий работы с денежной наличностью, нарушения валютного законодательства, указанные факты также подлежат отражению в описательной части акта.

Содержание описательной части акта выездной налоговой проверки должно отвечать требованиям объективности, обоснованности, полноты, комплексности, четкости, лаконичности, доступности и системности.

Отражаемые в акте факты должны являться результатом тщательно проведенной проверки, исключать фактические неточности, обеспечивать полноту вывода о несоответствии законодательству о налогах и сборах совершенных налогоплательщи-

ком деяний. По каждому отраженному в акте факту налогового правонарушения должны быть четко изложены:

- вид налогового правонарушения, способ и иные обстоятельства его совершения, налоговый период, к которому данное правонарушение относится;

- оценка количественного и суммового расхождения между заявленными в налоговых декларациях организацией (индивидуальным предпринимателем) данными, связанными с исчислением и уплатой налогов, и фактическими данными, установленными в ходе проверки;

- ссылки на первичные бухгалтерские документы (с указанием в случае необходимости бухгалтерских проводок по счетам и порядка отражения соответствующих операций в регистрах бухгалтерского учета) и иные доказательства, подтверждающие наличие факта нарушения;

- квалификация совершенного правонарушения со ссылкой на соответствующие нормы законодательства о налогах и сборах, которые нарушены налогоплательщиком;

- ссылки на заключения экспертов (в случае проведения экспертизы), протоколы опроса свидетелей, а также иные протоколы, составленные при производстве необходимых действий по осуществлению налогового контроля.

Акт не должен содержать субъективных предположений проверяющих, не основанных на достаточных доказательствах. Каждый установленный в ходе проверки факт налогового правонарушения должен быть проверен полно и всесторонне. Изложение в акте обстоятельств допущенного налогоплательщиком нарушения должно основываться на результатах проверки всех документов, которые могут иметь отношение к излагаемому факту, а также на результатах проведения всех иных необходимых действий по осуществлению налогового контроля.

В случае если до момента вручения акта налоговой проверки налогоплательщик внес в установленном порядке дополнения и изменения в налоговую декларацию, а также уплатил недостающую сумму налога и пени, то указанные дополнения и изменения должны быть учтены налоговым органом при подготовке акта выездной налоговой проверки. При этом в акте проверки следует указать дату представления в налоговый орган заявления о дополнении и изменении налоговой декларации, суть внесенных дополнений и изменений, период, к которому они от-

носятся, а также данные об уплате причитающихся сумм налогов и пени.

Содержащиеся в акте формулировки должны исключать возможность двоякого толкования; изложение должно быть кратким, четким, ясным, последовательным и, по возможности, доступным для лиц, не имеющих специальных познаний в области бухгалтерского учета.

Выявленные в процессе проверки нарушения должны быть сгруппированы в акте по разделам, пунктам и подпунктам в соответствии с характером нарушений и видами налогов, на уплату (неполную уплату) которых данные нарушения повлияли, в разрезе соответствующих налоговых периодов. Факты однородных массовых нарушений могут быть сгруппированы в ведомости, таблицы и другие материалы, прилагаемые к акту (приложения).

Итоговая часть акта выездной налоговой проверки (заключение) содержит сведения об общих суммах, выявленных при проведении проверки неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов в результате занижения налогооблагаемой базы или не правильного исчисления налога по итогам налогового периода и (или) исчисленных в завышенных размерах налогов с разбивкой по видам налогов и налоговым периодам, а также обобщенные сведения о других установленных проверкой фактах налоговых и иных правонарушений. В итоговой части приводятся также конкретные предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и полному возмещению понесенного государством ущерба. Кроме того, излагаются выводы проверяющих о наличии в деяниях налогоплательщика признаков налоговых правонарушений.

Акт выездной налоговой проверки составляется в двух экземплярах, один из которых остается на хранении в налоговом органе, а другой — передается руководителю (лицу, исполняющему его обязанности) проверяемой организации либо индивидуальному предпринимателю. При выявлении налоговым органом обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, акт проверки составляется в трех экземплярах. В указанном случае третий экземпляр акта приобщается к материалам, направляемым в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Содержащиеся в акте выездной

налоговой проверки сведения, относящиеся к налоговой тайне, не подлежат разглашению налоговыми органами и их сотрудниками, а также передаче в другие органы, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

К акту выездной налоговой проверки должны быть приложены:

- решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (к акту, вручаемому налогоплательщику, прилагается копия указанного решения);

- копия требования налогоплательщику о предоставлении необходимых для проверки документов;

- уточненные расчеты по видам налогов, составленные в связи с выявлением налоговых правонарушений (за исключением случаев, когда указанные расчеты приведены в тексте акта), подписанные проверяющими, руководителем (лицом, исполняющим его обязанности) организации или индивидуальным предпринимателем;

- акты инвентаризации имущества организации или индивидуального предпринимателя — (данное приложение приводится, если при проверке была произведена инвентаризация);

- материалы встречных проверок (в случае их проведения);

- заключение эксперта (в случае проведения экспертизы);

- протоколы опроса свидетелей, осмотра (обследования) производственных, складских, торговых и иных помещений, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения и т. д.;

- протоколы, составленные при производстве иных действий по осуществлению налогового контроля (в случае производства соответствующих действий), а также постановления о назначении экспертизы и производстве выемки документов и предметов (в случае их назначения (производства));

- справка о проведенной проверке, составленная по ее окончании.

К акту выездной налоговой проверки также могут прилагаться:

- копии (в случаях производства выемки или изъятия у налогоплательщика документов — подлинники) документов, подтверждающих наличие фактов нарушения законодательства о налогах и сборах;

- справка о наличии расчетных, текущих и иных счетов в банках (других кредитных учреждениях), подписанная проверяющими и руководителем проверяемой организации или индивидуальным предпринимателем либо их представителями;
- справка о размере уставного капитала на момент образования (перерегистрации) организации и на дату начала проверки, а также о полноте его формирования;
- справка о составе учредителей с указанием доли участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов, иностранных юридических и физических лиц и т. д., подписанная проверяющими и руководителем проверяемой организации (его представителем);
- справка о месте нахождения филиалов и иных обособленных подразделений, представительств (их адреса, ИНН), дислокации производственных и складских помещений, торговых точек, расположенных за пределами основной территории организации, наличии в собственности налогоплательщика земельных участков, подписанная проверяющим и руководителем проверяемой организации или индивидуальным предпринимателем либо их представителями.

Акт выездной налоговой проверки должен быть подписан участвовавшими в проверке уполномоченными должностными лицами налогового органа, а также руководителем проверяемой организации или индивидуальным предпринимателем. При отказе руководителя организации-налогоплательщика, индивидуального предпринимателя (их представителей) от подписания акта должностным лицом налогового органа, возглавляющим проверяющую группу, на последней странице акта также производится соответствующая запись.

Оформленный таким образом акт выездной налоговой проверки вручается руководителю организации-налогоплательщика, индивидуальному предпринимателю (их представителям), о чем на последней странице экземпляра акта, остающегося на хранении в налоговом органе, делается соответствующая запись за подписью руководителя организации или индивидуального предпринимателя, получившего акт, с указанием его фамилии и инициалов, а также даты вручения акта. В случае когда указанные выше лица уклоняются от получения акта налоговой проверки, это должно быть также отражено в акте. Акт налоговой

проверки может быть направлен налогоплательщику по почте заказным письмом, при этом датой вручения считается 6 день после его отправки. В этом случае к экземпляру акта, остающемуся на хранении в налоговом органе, прилагаются документы, подтверждающие факт почтового отправления или иного способа передачи акта налогоплательщику.

В соответствии с п. 5 ст. 100 НК РФ налогоплательщик вправе в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих, в двухнедельный со дня получения акта проверки срок, представить в соответствующий налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа, подписать акт или возражения по акту и приложить к объяснению (возражению) документы, подтверждающие обоснованность возражений или мотивы неподписания акта проверки.

По истечении указанного срока, в течение не более 14 дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком. В случае представления налогоплательщиком (плательщиком сбора) или налоговым агентом письменных объяснений или возражений по акту налоговой проверки материалы проверки рассматриваются в присутствии должностных лиц организации-налогоплательщика либо индивидуального предпринимателя или их представителей. О времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган извещает указанных лиц заблаговременно. Если налогоплательщик (плательщик сбора) или налоговый агент, несмотря на извещение, не явился, то материалы проверки, включая представленные налогоплательщиком возражения, объяснения, другие документы и материалы, рассматриваются в его отсутствие.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит одно из следующих решений:

- о привлечении налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения;

- о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В соответствии с Инструкцией МНС РФ от 10 апреля 2000 г. № 60 «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах» решение налогового органа о привлечении налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения должно состоять из трех частей: вводной, описательной и резолютивной.

Вводная часть постановления должна содержать:

- номер решения, дату его вынесения;
- наименование населенного пункта; наименование налогового органа, классный чин (при его наличии), фамилию, имя и отчество руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, от имени которого вынесено решение;
- дату и номер акта выездной налоговой проверки, по материалам которой выносится решение;
- полное наименование организации (фамилия, имя и отчество индивидуального предпринимателя), идентификационный номер налогоплательщика, в отношении которого вынесено решение.

В описательной части постановления излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, а также обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность; оценка представленных налогоплательщиком доказательств, опровергающих факты, выявленные проверкой.

Резолютивная часть постановления должна содержать:

- ссылку на ст. 101 НК РФ, предоставляющую право руководителю (заместителю руководителя) налогового органа выносить решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- суммы налогов, подлежащих уплате в бюджет;
- суммы начисленных пени за несвоевременную уплату налогов;
- суммы исчисленных в завышенных размерах налогов;
- указания на статьи НК РФ, предусматривающие меры ответственности за конкретные налоговые правонарушения и при-

меняемые меры ответственности, а также предложения по устранению выявленных налоговых правонарушений и добровольной уплате соответствующих сумм и налоговых санкций.

На основании вынесенного решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения в десятидневный срок ему направляется требование об уплате недоимки по налогу и пени. Согласно ст. 69 НК РФ требованием об уплате налога и сбора признается направленное налогоплательщику или налоговому агенту письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени. Требование должно содержать сведения о сумме задолженности по налогу, размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке уплаты налога, установленного законодательством о налогах и сборах, сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком. Во всех случаях требование должно содержать подробные данные об основаниях взимания налога, а также ссылку на положения закона о налогах, которые устанавливают обязанность налогоплательщика уплатить налог.

Копия решения налогового органа и требование вручаются налогоплательщику либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате его получения. Если указанными выше способами вручить налогоплательщику (плательщику сбора) или налоговому агенту либо его представителю решение налогового органа невозможно, оно отправляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении 6 дней после его отправки.

Производство по делам о налоговых правонарушениях, совершенных лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сбора или налоговыми агентами, осуществляется в соответствии с процедурами, предусмотренными ст. 101 НК РФ. При обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушении указанными лицами законодательства о налогах и сборах (в том числе о совершении налоговых правонарушений), должностным лицом налогового органа, так же как и в случаях, когда нарушителем является налогоплательщик, составляется акт. Порядок принятия налоговыми органами решений (постанов-

лений) и предъявления требований, их содержание, а также порядок вручения их копий соответствует тем, которые были рассмотрены выше. Отличие заключается в том, что в требовании может содержаться указание лишь на обязанность по уплате пеней.

После вынесения решения о привлечении налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента или иного лица к ответственности за совершение налогового правонарушения налоговый орган, согласно ст. 104 НК РФ, обязан предложить налогоплательщику (иному лицу) добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. В случае если налогоплательщик (иное лицо) отказался добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустил срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с иском о взыскании с данного лица налоговой санкции за совершение данного налогового правонарушения.

Налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее 6 месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности взыскания санкции). В случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения срок подачи искового заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела (ст. 115 НК РФ).

Что касается пени, то их принудительное взыскание с организаций осуществляется в бесспорном порядке, а с физических лиц – в судебном (п. 6 ст. 75 НК РФ).

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, – в суд общей юрисдикции. К исковому заявлению прилагаются решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в ходе налоговой проверки. В необходимых случаях одновременно с подачей искового заявления о взыскании налоговой санкции с лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговый орган может направить в суд ходатайство об обеспечении иска.

13.4. Иные контрольные функции налоговых органов

13.4.1. Контроль за применением контрольно-кассовой техники

Организации (за исключением кредитных организаций) и индивидуальные предприниматели, применяющие контрольно-кассовую технику, обязаны:

- осуществлять регистрацию контрольно-кассовой техники в налоговых органах;
- применять при осуществлении наличных денежных расчетов с использованием платежных карт исправную контрольно-кассовую технику, опломбированную в установленном порядке, зарегистрированную в налоговых органах и обеспечивающую надлежащий учет денежных средств при проведении расчетов (фиксацию расчетных операций на контрольной ленте и в фискальной памяти);
- выдавать покупателям (клиентам) при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в момент оплаты отпечатанные контрольно-кассовой техникой кассовые чеки;
- обеспечивать ведение и хранение в установленном порядке документации, связанной с приобретением и регистрацией, вводом в эксплуатацию и применением контрольно-кассовой техники, а также обеспечивать должностным лицам налоговых органов, осуществляющих проверку в соответствии с п. 1 ст. 7 настоящего Закона, беспрепятственный доступ к соответствующей контрольно-кассовой технике, представлять им указанную документацию;
- производить при первичной регистрации контрольно-кассовой техники введение в фискальную память контрольно-кассовой техники информации и замену накопителей фискальной памяти с участием представителей налоговых органов.

При осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт на территории Российской Федерации применяются модели контрольно-кассовой техники, включенные в Государственный реестр.

Порядок ведения Государственного реестра, требования к его структуре и составу сведений, а также федеральный орган ис-

полнительной власти, уполномоченный осуществлять ведение Государственного реестра, определяются Правительством Российской Федерации.

Центральный банк Российской Федерации направляет в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный осуществлять ведение Государственного реестра, сведения о контрольно-кассовой технике, разрешенной к применению кредитными организациями, а также об используемых в ней программных продуктах.

Государственный реестр подлежит официальному опубликованию в установленном порядке. Изменения и дополнения, вносимые в Государственный реестр, подлежат официальному опубликованию в 10-дневный срок со дня их принятия.

В случае исключения из Государственного реестра ранее применявшихся моделей контрольно-кассовой техники их дальнейшая эксплуатация осуществляется до истечения нормативного срока их амортизации.

Требования к контрольно-кассовой технике, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями, порядок, условия ее регистрации и применения определяются Правительством Российской Федерации.

При этом контрольно-кассовая техника, используемая организациями (за исключением кредитных организаций) и индивидуальными предпринимателями, должна быть:

- зарегистрирована в налоговых органах по месту учета организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика;
- исправна, опломбирована в установленном порядке.

Организации и индивидуальные предприниматели в соответствии с порядком, определяемым Правительством Российской Федерации, могут осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники в случае оказания услуг населению при условии выдачи соответствующих бланков строгой отчетности.

Порядок утверждения формы бланков строгой отчетности, приравненных к кассовым чекам, а также порядок их учета, хранения и уничтожения устанавливается Правительством Российской Федерации.

Организации и индивидуальные предприниматели в силу специфики своей деятельности либо особенностей своего местонахождения могут производить наличные денежные расчеты и

(или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники при продаже газет и журналов, а также сопутствующих товаров в газетно-журнальных киосках при условии, если доля продажи газет и журналов в их товарообороте составляет не менее 50%, а ассортимент сопутствующих товаров утвержден органом власти субъекта Российской Федерации.

13.4.2. Контроль за производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции

Порядок производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции на территории России установлен Федеральным законом «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» от 22.11.1995 г. № 171-ФЗ.

В соответствии с этим Законом:

- деятельность по производству и обороту этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции осуществляется только на основании лицензий, выдаваемых уполномоченными Правительством РФ федеральными органами исполнительной власти и органами государственной власти, определенными законодательствами субъектов РФ (в пределах полномочий каждого из них). При этом индивидуальные предприниматели могут заниматься только розничной продажей алкогольной и спиртосодержащей продукции. Лицензии на все остальные виды деятельности, связанные с производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, выдаются только юридическим лицам;

- основное технологическое оборудование, используемое для производства этилового спирта и алкогольной продукции, подлежит государственной регистрации в порядке, устанавливаемом Правительством РФ. Сдача в аренду основного технологического оборудования для производства этилового спирта и алкогольной продукции не допускается;

- оборудование для производства этилового спирта должно быть оснащено контрольными спиртоизмеряющими приборами, а оборудование для производства алкогольной продукции — счет-

чиками спиртосодержащих жидкостей, измеряющими концентрацию и объем абсолютного алкоголя в готовой продукции;

- закупка и поставка этилового спирта разрешаются только в пределах установленных квот. Розничная продажа этилового спирта (за исключением питьевого, производство, поставки и розничная продажа которого разрешены в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях) запрещается;

- организации, осуществляющие производство, закупку и поставки этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей пищевой продукции, обязаны представлять декларации об объеме их производства и оборота.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. *Раскройте сущность налогового контроля и его место в системе государственного финансового контроля.*

2. *В каких формах проводится налоговый контроль?*

3. *Охарактеризуйте методы налогового контроля.*

4. *В чем отличие форм налогового контроля от его методов? Как они соотносятся?*

5. *Дайте классификацию налогового контроля по видам.*

6. *Опишите содержание налогового контроля.*

7. *Каков порядок постановки на учет налогоплательщиков в налоговых органах?*

8. *Виды налоговых проверок.*

9. *Приоритетные направления совершенствования налогового контроля и повышения его эффективности.*

10. *Какие ограничения предусмотрены Налоговым кодексом на проведение выездных налоговых проверок?*

11. *Каков порядок оформления результатов выездной налоговой проверки?*

12. *Опишите порядок вынесения решения по результатам выездной налоговой проверки.*

13. *В каких случаях проводится выемка документов и предметов и каков порядок ее проведения?*

14. *В каком порядке осуществляется контроль за применением налогоплательщиками контрольно-кассовой техники при осуществлении денежных расчетов с населением?*

15. *Охарактеризуйте порядок осуществления контроля за производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции.*

Глава 14

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ

14.1. Понятие и виды ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах

В соответствии с законодательством РФ за невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на налогоплательщика (плательщика сборов) обязанностей последний несет определенную ответственность.

Традиционно правовая наука выделяет следующие виды юридической ответственности: гражданскую; административную; уголовную; дисциплинарную; материальную.

Однако в последнее время ряд авторов начали выделять понятие финансовой ответственности, разновидностью которой является налоговая ответственность, обладающая всеми основными признаками юридической ответственности.

Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах наступает только при наличии соответствующих оснований:

- налоговых правонарушений;
- нарушений законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административных правонарушений;
- налоговых преступлений.

В зависимости от наличия указанных оснований лица, виновные в нарушениях законодательства о налогах и сборах, могут привлекаться к налоговой, административной и уголовной ответственности.

В свою очередь налоговая ответственность включает:

- ответственность за налоговые правонарушения;
- ответственность за иные предусмотренные законодательством о налогах и сборах правонарушения (нарушение банками обязанностей, возникающих в связи с обслуживанием клиентов — налогоплательщиков (плательщиков сборов) и налоговых агентов).

Законодательной основой налоговой ответственности выступает исключительно НК РФ. В соответствии с п. 1 ст. 108 НК РФ никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ. Никакие иные нормативно-правовые акты РФ, субъектов РФ или муниципальных образований не могут предусматривать ответственность за налоговые правонарушения.

Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности (п. 4 ст. 108 НК РФ).

Административная ответственность возникает в отношении лиц, виновных в совершении нарушений законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административных правонарушений.

Административная ответственность за административные правонарушения наступает, если эти нарушения по своему характеру не влекут за собой в соответствии с законодательством РФ уголовной ответственности.

Уголовная ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах наступает в случаях, когда указанное деяние характеризуется и подпадает под признаки налогового преступления. Налоговые органы при выявлении фактов сокрытия доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения налогоплательщиками (плательщиками сборов), повлекших уклонение от уплаты налогов в крупных размерах и в особо крупных размерах обязаны в 10-дневный срок направлять материалы в территориальные органы внутренних дел для принятия по ним процессуального решения в соответствии с законодательством РФ.

14.2. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение

В соответствии с НК РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное, т.е. 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 НК РФ).

Действовавший до принятия Кодекса Закон РФ «Об основах налоговой системы» не содержал нормативного определения налогового правонарушения, что в правоприменительной практике влекло применение финансовых санкций только на основании установления самого факта нарушения налогового законодательства. Пробел законодательства восполнялся постановлением Конституционного суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции». Исследуя положения налогового законодательства, Конституционный суд РФ определил налоговое правонарушение как предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности.

Названное постановление играло важную роль не только в условиях отсутствия законодательного определения налогового правонарушения, но и явилось основой для ст. 106 НК РФ.

Данное определение содержит следующую совокупность наиболее важных юридических признаков налогового правонарушения:

1) противоправность деяния. Налоговое правонарушение представляет собой деяние, нарушающее нормы законодательства о налогах и сборах. Противоправное деяние может совершаться в форме действия или бездействия.

Деяствие — это активная форма поведения правонарушителя, а бездействие — пассивная форма, заключающаяся в невыполнении возложенных на него обязанностей законодательством о налогах и сборах РФ;

2) виновность. Налоговое правонарушение совершается виновно (умышленно или по неосторожности). Виновность означает предусмотренное НК РФ психическое отношение лица в форме умысла или неосторожности к совершаемому деянию и его последствиям. Форма вины является обязательным признаком налогового правонарушения, поскольку тот или иной ее вид всегда содержится в нормах НК РФ, определяющих составы правонарушений. Большинство составов налоговых правонарушений, установленных НК РФ, предполагают наличие неосторожной формы вины.

Относительно налоговых правонарушений волевые признаки виновного психического отношения выражаются в желании

наступления, в сознательном допущении последствий в расчете на их предотвращение. При отсутствии у правонарушителя волеизъявления совершить налоговое правонарушение он несет ответственность за неиспользование своих способностей для предотвращения вредных последствий;

3) наказуемость деяния. Совершение налогового деликта влечет для нарушителя негативные последствия в виде налоговых санкций. Наказуемость является формальным признаком, поскольку налоговым правонарушением признается противоправное деяние фискально-обязанных лиц, ответственность за которое предусмотрена НК РФ. Установление ответственности за налоговые правонарушения только НК РФ является императивной нормой; никакие иные нормативные правовые акты не могут содержать положений, относящихся к налоговой ответственности.

Сущность наказуемости как формального признака налогового правонарушения заключается в угрозе применить наказание к виновным лицам при нарушении ими запрета на какие-либо деяния, юридические признаки которых закреплены гл. 16 и 18 НК РФ.

Определение уполномоченными органами в поведении лица, привлекаемого к ответственности, всех юридических признаков налогового правонарушения дает основания для квалификации совершенного им деяния в качестве налогового правонарушения и применения соответствующих мер воздействия.

Налоговое правонарушение является фактическим правовым основанием юридической ответственности и в силу этого характеризуется совокупностью объективных и субъективных признаков, образующих состав налогового правонарушения. Состав налогового правонарушения – это установленные нормами налогового права признаки (элементы), совокупность которых позволяет считать противоправное деяние налоговым правонарушением. Отсутствие хотя бы одного из признаков (элементов) означает отсутствие юридического состава правонарушения, и лицо не подлежит привлечению к ответственности.

Состав образуют четыре элемента: объект, объективная сторона, субъект и субъективная сторона.

Объект налогового правонарушения – это охраняемые законодательством общественные отношения, складывающиеся в налоговой сфере. Непосредственными объектами конкретного

налогового правонарушения могут являться императивно установленные отношения по взиманию налогов и сборов, отношения по осуществлению налогового контроля.

Объективная сторона налоговых правонарушений представляет совокупность признаков противоправных деяний, предусмотренных нормами налогового права и характеризующих внешнее отражение (проявление) налоговых правонарушений в действительности. Основания привлечения к ответственности за налоговые правонарушения, а также за нарушения банками законодательства о налогах и сборах установлены НК РФ.

Признаки противоправности деяний можно подразделить на обязательные и факультативные. Обязательными признаками следует считать: само противоправное деяние и его результат, наличие причинной связи между деянием и результатом (последствиями). Нарушитель налогового законодательства подлежит ответственности только в том случае, если наступившие общественно опасные последствия находятся в прямой причинной связи с совершенным противоправным деянием. Относительно налоговых правонарушений с материальным составом следует учитывать, что отсутствие причинной связи является основанием для освобождения лица от налоговой ответственности.

Факультативными признаками являются место, способ, обстановка, время, систематичность и повторность совершения правонарушения.

Обстановка совершения правонарушения учитывается для квалификации ряда налоговых правонарушений (например, ведение организацией деятельности без постановки на учет в налоговом органе).

Время совершения налогового правонарушения имеет важное значение для его квалификации, поскольку позволяет определить налоговый период, в котором произошло нарушение, и, таким образом, правильно выбрать норму налогового права, подлежащую применению (например, грубое нарушение организацией правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения, совершенное в течение более одного налогового периода).

Систематичность также названа законодателем в качестве одного из признаков налогового правонарушения. Например, п. 3 ст. 120 НК РФ квалифицирует грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения через си-

стематическое несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Повторность совершенного правонарушения отнесена НК РФ к квалифицирующим признакам, влияющим на размер налоговой санкции.

Деяния, составляющие объективную сторону налоговых правонарушений, могут выражаться как в действиях, так и бездействии. Относительно налоговых правонарушений юридическая характеристика бездействия не отличается от противоправного действия, поскольку сущность бездействия в налоговом праве заключается в несовершении фискально-обязанным лицом императивных предписаний правовых норм, хотя он обязан и может их совершить. Совершая правонарушение в форме бездействия, субъект налоговых отношений не уплачивает причитающиеся налоги, не сдает декларации в налоговые органы, не ведет финансовый учет и т. д. В таком случае недобросовестный участник налоговых правоотношений подлежит ответственности за юридическое бездействие, выразившееся в невыполнении действий, установленных законодательством о налогах и сборах.

Субъектом налогового правонарушения является физическое лицо или организация, совершившие нарушение налогового законодательства и которые в соответствии с действующим законодательством могут быть привлечены к ответственности.

Субъективная сторона налогового правонарушения представляет совокупность признаков, отражающих внутреннюю сторону противоправного деяния (действия или бездействия) и характеризующих внутренние психические процессы, происходящие в сознании правонарушителя относительно содеянного и его последствий.

Для привлечения к ответственности за налоговые правонарушения, кроме факта нарушения законодательства, необходимо также установление виновности лица в совершении противоправного деяния. Деяние, совершенное лицом, не способным выработать адекватное субъективное отношение к содеянному, либо деяние, совершение которого не зависело от воли лица, не может быть признано правонарушением.

Согласно ст. 110 НК РФ виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противо-

правное деяние умышленно или по неосторожности. Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допустить наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Неосторожность имеет место в случае, когда лицо, совершившее налоговое правонарушение, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать. Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

К обстоятельствам, исключаящим вину в совершении налогового правонарушения, относятся:

- совершение содержащего признаки налогового правонарушения деяния вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;
- совершение содержащего признаки налогового правонарушения деяния налогоплательщиком — физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния;
- выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных финансовым или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции.

Наличие перечисленных обстоятельств исключает привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения (п. 2 ст. 111 НК РФ). Однако отсутствие вины освобождает налогоплательщика только от взыскания штрафов, но не пени, поскольку последняя не является мерой налоговой ответственности, а представляет собой компенсацию убытков государства вследствие несвоевременного поступления налоговых платежей в бюджеты или государственные внебюджетные фонды.

Помимо этого НК РФ устанавливает обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения. В частности, обстоятельствами, смягчающими ответственность, признаются (п. 1 ст. 112 НК РФ):

- совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;
- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;
- иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом смягчающими ответственность.

При наличии хотя бы одного из этих обстоятельств размер штрафа подлежит уменьшению не менее чем в 2 раза по сравнению с установленным НК РФ (п. 3 ст. 114 НК РФ). Исходя из рассмотрения конкретных обстоятельств совершения правонарушения суд вправе уменьшить размер взыскания и более чем в 2 раза.

Отягчающим ответственность обстоятельством признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение. При этом лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается привлекавшимся к ответственности в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции (п. 2 ст. 112 НК РФ).

При наличии отягчающего обстоятельства размер штрафа увеличивается на 100% по сравнению с установленным НК РФ (п. 4 ст. 114 НК РФ).

Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. При этом привлекаемое к ответственности лицо не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы, а все неустранимые сомнения в виновности привлекаемого к ответственности лица толкуются в пользу последнего (п. 6 ст. 108 НК РФ).

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения.

Мерой ответственности за совершение налогового правонарушения являются налоговые санкции в виде денежных взысканий в предусмотренных НК РФ размерах. При совершении одним и тем же лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой (п. 5 ст. 114 НК РФ).

Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение, установленные гл. 16 НК РФ, для налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов приведены в табл. 14.1.

Таблица 14.1

Налоговые правонарушения, совершаемые налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами, и мера ответственности за их совершение

Налоговые правонарушения	Ответственность за их совершение	Статьи НК РФ, устанавливающие меру ответственности
<p>1. Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе:</p> <ul style="list-style-type: none"> • на срок до 90 дней включительно • на срок свыше 90 дней 	<p>Штраф в размере 5000 руб. Штраф в размере 10000 руб.</p>	<p>П. 1 ст. 116 П. 2 ст. 116</p>
<p>2. Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе:</p> <ul style="list-style-type: none"> • в течение трех месяцев включительно • свыше трех месяцев 	<p>Штраф в размере 10% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет, но не менее 20000 руб. Штраф в размере 20% доходов, полученных в период деятельности на учет более 90 дней</p>	<p>П. 1 ст. 117 П. 2 ст. 117 Данный штраф взимается дополнительно к штрафу, исчисленному по пункту 1, за первые 90 дней деятельности</p>

Налоговые правонарушения	Ответственность за их совершение	Статьи НК РФ, устанавливающие меру ответственности
3. Нарушение налогоплательщиком установленного срока предоставления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке	Штраф в размере 5000 руб.	Ст. 118
4. Непредставление в установленный срок налоговой декларации: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="158 599 511 654">• в течение периода до 180 дней после истечения срока <li data-bbox="158 961 511 1016">• в течение периода свыше 180 дней после истечения срока 	<p data-bbox="519 599 705 958">Штраф в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате по этой декларации, за каждый полный или неполный месяц просрочки, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб.</p> <p data-bbox="519 961 705 1345">Штраф в размере 30% суммы налога, подлежащей уплате по этой декларации, плюс 10% указанной суммы налога за каждый полный или неполный месяц просрочки, начиная со 181-го дня</p>	<p data-bbox="711 599 844 625">П. 1 ст. 119</p> <p data-bbox="711 961 844 987">П. 2 ст. 119</p>

Налоговые правонарушения	Ответственность за их совершение	Статьи НК РФ, устанавливающие меру ответственности
<p>5. Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения:</p> <ul style="list-style-type: none"> • в течение одного налогового периода • в течение более одного налогового периода • если это повлекло за собой занижение налоговой базы 	<p>Штраф в размере 5000 руб. Штраф в размере 15000 руб. Штраф в размере 10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15000 руб.</p>	<p>Под грубым нарушением правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения понимается отсутствие первичных документов или счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, а также систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений</p> <p>П. 1 ст. 120 П. 2 ст. 120 П. 3 ст. 120</p>
<p>6. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействий). Те же деяния, совершенные умышленно</p>	<p>Штраф в размере 20% от неуплаченной суммы налога Штраф в размере 40% от неуплаченной суммы налога</p>	<p>П. 1 ст. 122 П. 3 ст. 122</p>

Продолжение

Налоговые правонарушения	Ответственность за их совершение	Статьи НК РФ, устанавливающие меру ответственности
7. Неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом	Штраф в размере 20% от подлежащей перечислению суммы	Ст. 123
8. Несоблюдение установленного порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест	Штраф в размере 10000 руб.	Ст. 125
9. Непредставление в установленный срок в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных налоговым законодательством	Штраф в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ	П. 1 ст. 126
10. Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации (кроме банков) предоставить предусмотренные Налоговым кодексом и имеющиеся у нее документы со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от представления таких документов либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями	Штраф в размере 5000 руб. для организаций	П. 2 ст. 126

Ввиду того что привлечение к ответственности за одно и то же нарушение закона возможно только один раз (п. 2 ст. 108 НК РФ), привлечение к ответственности за налоговые правонарушения налогоплательщиков — физических лиц осуществляется в том случае, если совершенное деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного УК РФ (п. 3 ст. 108 НК РФ). В противном случае материалы об обнаружении нарушений действующего законодательства должны быть переданы в соответствующие органы для возбуждения уголовного дела.

Привлечение налогоплательщика или налогового агента (как организации, так и физического лица) к ответственности за со-

вершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить в бюджет причитающиеся суммы налога и пени.

Решение о привлечении налогоплательщика или иного лица к ответственности за совершение налогового правонарушения выносится налоговым органом, но взыскание санкций проводится только в судебном порядке.

Вынесший такое решение налоговый орган обязан обратиться к налогоплательщику или иному лицу с предложением добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. В случае отказа от добровольной уплаты налоговой санкции налоговый орган обращается с иском о ее взыскании в арбитражный суд (при взыскании санкций с организаций и индивидуальных предпринимателей) или суд общей юрисдикции (при взыскании санкций с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями).

Налоговый кодекс также устанавливает ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение установленных им обязанностей для лиц, привлекаемых к проведению налогового контроля и банков. Перечень этих правонарушений и меры ответственности за их совершение приведены в табл. 14.2.

С 1 января 2006 г. налоговая санкция взыскивается на основании решения руководителя налогового органа (его заместителя), если сумма штрафа, налагаемого на налогоплательщика — индивидуального предпринимателя, не превышает 5 тыс. руб. по каждому неуплаченному налогу за налоговый период, а на организацию — 50 тыс. руб. Во всех остальных случаях сохраняется судебный порядок взыскания налоговых санкций.

НК РФ устанавливает определенные сроки давности как в отношении привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, так и в отношении взыскания налоговых санкций (ст. 113 и ст. 115 НК РФ).

Привлечение к ответственности возможно до истечения 3 лет со дня следующего после окончания налогового периода, в котором совершено это правонарушение (в отношении нарушения правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, а также неуплаты или неполной уплаты сумм налога), или со дня совершения налогового правонарушения (в отношении всех прочих правонарушений).

Таблица 14.2

**Ответственность лиц, привлекаемых к проведению налогового контроля,
и банков за неисполнение или ненадлежащее исполнение ими
установленных НК РФ обязанностей**

Правонарушения	Ответственность за их совершение	Статьи НК РФ, устанавливающие меру ответственности
1. Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого свидетелем по делу о налоговом правонарушении	Штраф в размере 1000 руб.	Абз. 1 ст. 128
2. Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний	Штраф в размере 3000 руб.	Абз. 2 ст. 128
3. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в налоговой проверке	Штраф в размере 500 руб.	П. 1 ст. 129
4. Дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода	Штраф в размере 1000 руб.	П. 2 ст. 129
5. Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые это лицо должно сообщить налоговому органу в соответствии с НК РФ, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного статьей 126 те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года	Штраф в размере 1000 руб. Штраф в размере 5000 руб.	П. 1 ст. 129.1 П. 2 ст. 129.1
6. Открытие банком счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, а равно открытие счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам данного лица	Штраф в размере 10000 руб.	П. 1 ст. 132
7. Несообщение банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организацией или индивидуальным предпринимателем	Штраф в размере 20000 руб.	П. 2 ст. 132

Продолжение

Правонарушения	Ответственность за их совершение	Статьи НК РФ, устанавливающие меру ответственности
8. Нарушение банком установленного срока исполнения поручения налогоплательщика или налогового агента о перечислении налога или сбора	Пени в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2% за каждый день просрочки	Ст. 133
9. Исполнение банком при наличии у него решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента их поручения на перечисление средств другому лицу, не связанного с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с действующим законодательством преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет или внебюджетный фонд	Штраф в размере 20% от суммы, перечисленной в соответствии с поручением налогоплательщика, но не более суммы задолженности	Ст. 134
10. Неправомерное неисполнение банком в установленный срок решения налогового органа о взыскании налога или сбора, а также пени	Пени в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2% за каждый день просрочки	П. 1 ст. 135
11. Совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия средств на счете налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента), в отношении которого в банке находится инкассовое поручение налогового органа	Штраф в размере 30% не поступившей в результате таких действий суммы	П. 2 ст. 135
12. Непредставление банками по мотивированному запросу налогового органа справок по операциям и счетам организаций или индивидуальных предпринимателей в установленный срок	Штраф в размере 10000 руб.	Ст. 135

Обращение налоговых органов в суд с иском о взыскании налоговых санкций возможно не позднее 6 месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (п.1 ст. 115 НК РФ). В случае если материалы о нарушении законодательства о налогах и сборах налогоплательщиком – физическим лицом были переданы для возбуждения уголовного дела, а в возбуждении уголовного дела было отказано или оно было прекращено, но совершенное деяние является налоговым правонарушением, срок подачи налоговым органом искового заявления о взыскании налоговой санкции исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела.

14.3. Административная ответственность

Основанием административной ответственности является административное правонарушение.

Административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое Кодексом РФ об административных правонарушениях (КоАП РФ) или законами субъектов Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность.

Административная ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах и порядок привлечения к административной ответственности определяются новым КоАП РФ, вступившим в силу с 1 июля 2002 г. К административной ответственности могут привлекаться физические и юридические лица.

Лицо подлежит административной ответственности только за те административные правонарушения, в отношении которых установлена его вина (ст. 1.5 КоАП РФ).

Лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, считается невиновным, пока его вина не будет доказана и установлена вступившим в законную силу постановлением судьи, органа, должностного лица, рассмотревших дело.

Лицо, привлекаемое к административной ответственности, не обязано доказывать свою невиновность.

Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к административной ответственности, толкуются в пользу последнего.

Физические лица подлежат административной ответственности только при достижении к моменту совершения административного правонарушения возраста 16 лет.

Юридическое лицо признается виновным в совершении административного правонарушения, если будет установлено, что у него имелась возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых КоАП РФ или законами субъекта РФ предусмотрена административная ответственность, но данным лицом не были приняты все зависящие от него меры по их соблюдению.

Назначение административного наказания юридическому лицу не освобождает от административной ответственности за данное правонарушение виновное физическое лицо, равно как и привлечение к административной или уголовной ответственности физического лица не освобождает от административной ответственности за данное правонарушение юридическое лицо.

Административное правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, сознавало противоправный характер своего действия (бездействия), предвидело его вредные последствия и желало наступления таких последствий или сознательно их допускало либо относилось к ним безразлично.

Административное правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, предвидело возможность наступления вредных последствий своего действия (бездействия), но без достаточных к тому оснований самонадеянно рассчитывало на предотвращение таких последствий либо не предвидело возможности наступления таких последствий, хотя должно было и могло их предвидеть.

Должностные лица подлежат административной ответственности в случае совершения ими административных правонарушений в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением своих служебных обязанностей.

Совершившие административные правонарушения в связи с выполнением организационно-распорядительных или административно-хозяйственных функций руководители и другие работники организаций, а также лица, осуществляющие предпри-

нительскую деятельность без образования юридического лица, несут административную ответственность как должностные лица, если законом не установлено иное.

Основным видом административного наказания за совершение административных правонарушений в области налогов и сборов является административный штраф, размер которого не может быть менее 1/10 МРОТ.

Размер административного штрафа, налагаемого на граждан и исчисляемого исходя из минимального размера оплаты труда, не может превышать 25 МРОТ, на должностных лиц – 50 МРОТ, на юридических лиц – 1000 МРОТ.

Административный штраф за нарушение законодательства РФ о внутренних морских водах, территориальном море, континентальном шельфе; об исключительной экономической зоне РФ; антимонопольного, таможенного, валютного законодательства РФ, а также законодательства РФ о естественных монополиях, рекламе, охране окружающей природной среды, государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, налагаемый на должностных и юридических лиц, может быть установлен с превышением указанных размеров, но не может превышать для должностных лиц 200 МРОТ, для юридических лиц – 5000 МРОТ.

Размер административного штрафа, исчисляемого исходя из стоимости предмета административного правонарушения, а также суммы неуплаченных налогов, сборов, не может превышать 3-кратный размер стоимости соответствующего предмета, суммы неуплаченных налогов и сборов.

При назначении административного наказания физическому лицу учитываются характер совершенного им административного правонарушения, личность виновного, его имущественное положение, обстоятельства, смягчающие административную ответственность.

При назначении административного наказания юридическому лицу учитываются характер совершенного им административного правонарушения, имущественное и финансовое положение юридического лица, обстоятельства, смягчающие административную ответственность.

Назначение административного наказания не освобождает лицо от исполнения обязанности, за неисполнение которой административное наказание было назначено.

Никто не может нести административную ответственность дважды за одно и то же административное правонарушение.

Обстоятельствами, смягчающими административную ответственность, признаются:

- раскаяние лица, совершившего административное правонарушение;
- предотвращение лицом, совершившим административное правонарушение, вредных последствий административного правонарушения, добровольное возмещение причиненного ущерба или устранение причиненного вреда;
- совершение административного правонарушения в состоянии сильного душевного волнения (аффекта) либо при стечении тяжелых личных или семейных обстоятельств;
- совершение административного правонарушения несовершеннолетним;
- совершение административного правонарушения беременной женщиной или женщиной, имеющей малолетнего ребенка.

Судья, орган, должностное лицо, рассматривающие дело об административном правонарушении, могут признать смягчающими обстоятельства, не указанные в настоящем перечне.

Обстоятельствами, отягчающими административную ответственность, признаются:

- продолжение противоправного поведения, несмотря на требование уполномоченных на то лиц прекратить его;
- повторное совершение однородного административного правонарушения, если за совершение первого административного правонарушения лицо уже подвергалось административному наказанию, по которому не истек срок, в течение которого лицо считается подвергнутым административному наказанию. В соответствии со ст. 4.6 КоАП РФ такой срок составляет один год;
- вовлечение несовершеннолетнего в совершение административного правонарушения;
- совершение административного правонарушения группой лиц;
- совершение административного правонарушения в условиях стихийного бедствия или других чрезвычайных обстоятельствах;
- совершение административного правонарушения в состоянии опьянения.

Судья, орган, должностное лицо, назначающие административное наказание, в зависимости от характера совершенного

административного правонарушения могут не признать данное обстоятельство отягчающим.

При совершении лицом двух и более административных правонарушений административное наказание назначается за каждое совершенное административное правонарушение.

Если лицо совершило несколько административных правонарушений, дела о которых рассматриваются одним и тем же органом, должностным лицом, наказание назначается в пределах только одной санкции.

Постановление по делу об административном правонарушении не может быть вынесено по истечении двух месяцев со дня совершения административного правонарушения (срок давности), однако для нарушений в области налогов и сборов и некоторых других срок давности составляет один год.

В целях определения момента совершения правонарушения различают два вида правонарушений: обычные и длящиеся. Для обычного правонарушения юридический момент совершения совпадает с действительным моментом его совершения. Длящиеся признаются правонарушения, характеризующиеся непрерывным осуществлением единого состава определенного деяния. Для такого правонарушения моментом совершения считается момент его обнаружения. В отношении нарушений налогового законодательства большинство административных правонарушений являются длящимися. Например, нельзя утверждать, что сокрытие прибыли произошло в том квартале, в котором она не была отражена в бухгалтерской отчетности. Сокрытие продолжается до тех пор, пока в бухгалтерскую отчетность не будут внесены соответствующие изменения.

В случае если правонарушение содержало признаки состава преступления и материалы о нем были направлены для возбуждения уголовного дела, а в возбуждении такого дела было отказано или оно было прекращено, административное взыскание за данное правонарушение может быть наложено не позднее одного месяца с момента принятия решения об отказе в возбуждении уголовного дела или его прекращении.

Условно производство по делу об административном правонарушении можно разделить на два этапа — составление протокола (возбуждение дела) и рассмотрение (вынесение решения). Процедура производства по делам об административных правонарушениях начинается с возбуждения дела.

Дело считается возбужденным с момента составления протокола об административном правонарушении (п. 4 ст. 28.1 КоАП РФ). Далее этот протокол в течение 24 часов передается лицу, уполномоченному рассматривать дело и принимать по нему решение (ст. 28.8 КоАП РФ). Протоколы могут составлять непосредственно должностные лица органов, рассматривающих дела об административных правонарушениях, но вправе составить протокол и должностные лица других органов, обнаружившие нарушение, — по перечню, указанному в п. 2 ст. 28.3 КоАП РФ. Возбудить производство по делу может также и прокурор (ст. 28.4 КоАП РФ).

В КоАП РФ для каждого правонарушения определены конкретные органы, которые могут возбуждать производство по делу (составлять протокол) и выносить решение. Причем может быть и так, что возбуждает дело один орган, а решение выносит другой.

В протоколе об административном правонарушении указываются дата и место его составления, должность, фамилия и инициалы лица, составившего протокол, сведения о лице, в отношении которого возбуждено дело об административном правонарушении, фамилии, имена, отчества, адреса места жительства свидетелей и потерпевших (если таковые имеются), статья КоАП РФ или закона субъекта РФ, предусматривающая административную ответственность за данное административное правонарушение, объяснение физического лица или законного представителя юридического лица, в отношении которого возбуждено дело, и иные сведения, необходимые для разрешения дела.

При составлении протокола об административном правонарушении физическому лицу или законному представителю юридического лица, в отношении которого возбуждено дело об административном правонарушении, а также иным участникам производства по делу разъясняются их права и обязанности, о чем делается запись в протоколе.

Физическому лицу или законному представителю юридического лица, в отношении которого возбуждено дело об административном правонарушении, должна быть предоставлена возможность ознакомления с протоколом об административном правонарушении. Указанные лица вправе представить объяснения и замечания по содержанию протокола, которые прилагаются к протоколу.

Протокол об административном правонарушении подписывается должностным лицом, его составившим, физическим лицом или законным представителем юридического лица, в отношении которого возбуждено дело об административном правонарушении. В случае отказа указанных лиц от подписания протокола в нем делается соответствующая запись.

Физическому лицу или законному представителю юридического лица, в отношении которого возбуждено дело об административном правонарушении, а также потерпевшему по их просьбе вручается под расписку копия протокола об административном правонарушении.

Дела об административных правонарушениях должны быть рассмотрены в течение 15 дней со дня получения протокола. Однако по ходатайству участников производства по делу или в случае необходимости дополнительно выяснить обстоятельства дела, срок его рассмотрения может быть продлен до одного месяца (ст.29.6 КоАП РФ).

Лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, вправе ознакомиться со всеми материалами дела, давать объяснения, представлять доказательства, заявлять ходатайства и отводы, пользоваться юридической помощью защитника, а также иными процессуальными правами в соответствии с законодательством.

Дело об административном правонарушении рассматривается с участием лица, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении. В отсутствие указанного лица дело может быть рассмотрено лишь в случаях, если имеются данные о надлежащем извещении лица о месте и времени рассмотрения дела и если от данного лица не поступило ходатайство об отложении рассмотрения дела либо если такое ходатайство оставлено без удовлетворения.

По результатам рассмотрения дела выносятся постановления о назначении административного наказания или прекращении производства по делу.

В постановлении по делу об административном правонарушении должны быть указаны:

- 1) должность, фамилия, имя, отчество судьи, должностного лица, наименование и состав коллегиального органа, вынесших постановление;
- 2) дата и место рассмотрения дела;

- 3) сведения о лице, в отношении которого рассмотрено дело;
- 4) обстоятельства, установленные при рассмотрении дела;
- 5) статья КоАП РФ или закона субъекта РФ, предусматривающая административную ответственность за совершение административного правонарушения, либо основание для прекращения производства по делу;
- 6) мотивированное решение по делу;
- 7) срок и порядок обжалования постановления.

В 3-дневный срок с момента вынесения постановления его копия вручается под расписку лицу, в отношении которого оно выносится (его законному представителю), или высылается в течение 3 дней заказным письмом в адрес указанного лица с уведомлением о вручении.

В соответствии с новым КоАП РФ в большинстве случаев совершения административных правонарушений в области налогового законодательства решение о привлечении виновных лиц к административной ответственности выносят мировые судьи.

Постановление по делу об административном правонарушении может быть обжаловано в суде либо в вышестоящем органе или вышестоящим должностным лицом. Жалоба подается непосредственно тому судье, в орган или должностному лицу, которые вынесли постановление по делу в течение 10 дней со дня его получения. Эти лица обязаны в течение 3 суток со дня поступления жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий орган (ст. 30.2 КоАП РФ).

Вышестоящий орган рассматривает жалобу в течение 10 дней со дня ее поступления.

По результатам рассмотрения жалобы может быть принято одно из следующих решений:

- об оставлении постановления без изменения;
- об изменении постановления;
- об отмене постановления;
- об отмене постановления и возвращении дела на новое рассмотрение.

По делам об административных правонарушениях в области налогообложения, порядка применения контрольно-кассовых машин или порядка работы с денежной наличностью административным наказанием является штраф.

Штраф должен быть выплачен нарушителем в 30-дневный срок со дня вступления в силу постановления о назначении

административного наказания. Если лицо, привлекаемое к ответственности, не может заплатить штраф по объективным причинам, например вследствие тяжелого материального положения, орган, вынесший постановление, вправе отсрочить уплату штрафа на срок до трех месяцев (ст.31.5 КоАП РФ).

При отказе лица, привлекаемого к ответственности, заплатить штраф и невозможности его взыскания с доходов физических лиц или со счетов в банках юридических лиц постановление направляется судебному приставу-исполнителю для обращения административного взыскания на имущество.

Должностные лица налоговых органов уполномочены составлять протоколы по следующим административным правонарушениям.

1. Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 5 до 10 МРОТ. Указанное нарушение, сопряженное с ведением деятельности без постановки на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 МРОТ (ст.15.3 КоАП РФ).

2. Нарушение установленного срока представления в налоговый орган или орган государственного внебюджетного фонда информации об открытии или закрытии счета в банке или иной кредитной организации влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 10 до 20 МРОТ (ст. 15.4 КоАП РФ).

3. Нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 3 до 5 МРОТ (ст. 15.5 КоАП РФ).

4. Непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, в частности:

- непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые, таможенные органы и органы государственных внебюджетных фондов оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налого-

вого контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от 1 до 3 МРОТ; на должностных лиц — от 3 до 5 МРОТ;

- непредставление должностным лицом органа, осуществляющего регистрацию физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, выдачу физическим лицам лицензий на право занятия частной практикой, регистрацию лиц по месту жительства, регистрацию актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним, либо нотариусом или должностным лицом, уполномоченным совершать нотариальные действия, в установленный срок в налоговые органы сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде влечет наложение административного штрафа в размере от 5 до 10 МРОТ (ст. 15.6 КоАП РФ).

5. Открытие банком или иной кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа либо таможенного органа о приостановлении операций по счетам этого лица влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 МРОТ (ст. 15.7 КоАП РФ). Открытие счета без предъявления свидетельства о постановке на учет в налоговом органе влечет наложение административного штрафа в размере от 10 до 20 МРОТ.

6. Нарушение банком или иной кредитной организацией установленного срока исполнения поручения налогоплательщика или налогового агента о перечислении налога или сбора, а равно инкассового поручения (распоряжения) налогового органа, таможенного органа или органов государственных внебюджетных фондов о перечислении налога или сбора, соответствующих пеней и (или) штрафов в бюджет (государственный внебюджетный фонд) влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 40 до 50 МРОТ (ст. 15.8 КоАП РФ).

7. Осуществление банком или иной кредитной организацией расходных операций, не связанных с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством РФ преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет

(внебюджетный фонд), по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента, сборщика налогов и (или) сборов или иных лиц при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового, таможенного органа или органов государственного внебюджетного фонда о приостановлении операций по таким счетам влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 МРОТ (ст. 15.9 КоАП РФ).

8. Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно порядка и сроков хранения учетных документов влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 МРОТ (ст. 15.11 КоАП РФ).

Под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимаются:

- искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10%;
- искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%.

9. Неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица органа, осуществляющего государственный надзор (контроль), а равно воспрепятствование осуществлению этим должностным лицом служебных обязанностей влекут предупреждение или наложение административного штрафа на граждан в размере от 5 до 10 МРОТ; на должностных лиц — от 10 до 20 МРОТ (ч. 1 ст. 19.4 КоАП РФ).

10. Невыполнение в установленный срок законного предписания (постановления, представления) органа (должностного лица), осуществляющего государственный надзор (контроль), об устранении нарушений законодательства влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от 3 до 5 МРОТ; на должностных лиц — от 5 до 10 МРОТ; на юридических лиц — от 50 до 100 МРОТ (ч. 1 ст. 19.5 КоАП РФ).

11. Непринятие по постановлению (представлению) органа (должностного лица), рассмотревшего дело об административном правонарушении, мер по устранению причин и условий, способствовавших совершению административного правонарушения, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 3 до 5 МРОТ (ч. 1 ст. 19.6 КоАП РФ).

12. Непредставление или несвоевременное представление в государственный орган (должностному лицу) сведений (информации), представление которых предусмотрено законом и необходимо для осуществления этим органом (должностным лицом) его законной деятельности, а равно представление в государственный орган (должностному лицу) таких сведений (информации) в неполном объеме или в искаженном виде влекут наложение административного штрафа на граждан в размере от 1 до 3 МРОТ; на должностных лиц — от 3 до 5 МРОТ; на юридических лиц — от 30 до 50 МРОТ (ч. 1 ст. 19.7 КоАП РФ).

Согласно подведомственности дел об административных правонарушениях дела по вышеуказанным административным правонарушениям рассматриваются мировыми судьями (ст. 23.1 КоАП РФ).

Согласно подведомственности дел об административных правонарушениях, налоговые органы рассматривают дела по следующим видам административных правонарушений:

- продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг при отсутствии установленной информации либо без применения контрольно-кассовых машин (ст. 14.5 КоАП РФ);
- нарушение порядка работы с денежной наличностью и ведения кассовых операций (ст. 16 КоАП РФ);
- невыполнение обязанностей по контролю за соблюдением правил ведения кассовых операций (ст. 15 КоАП РФ).

По этим же видам административных правонарушений налоговые органы могут составлять и протоколы об административных правонарушениях.

14.4. Уголовная ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах

Основанием уголовной ответственности является совершение деяния, содержащего все признаки состава преступления, предусмотренного Уголовным кодексом РФ (УК РФ).

Преступлением признается виновно совершенное общественно опасное деяние, запрещенное УК РФ под угрозой наказания.

Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов предусмотрена ст. 198 и 199 УК РФ. Ст. 198 УК РФ устанавливает ответственность физических лиц (в том числе и индиви-

дуальных предпринимателей) за уклонение от уплаты налогов или сборов в крупных или особо крупных размерах:

путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным;

путем включения в декларацию или такие документы заведомо ложных сведений.

Данное деяние, совершенное в крупном размере, может повлечь за собой:

наложение штрафа в размере от 100 тыс. до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы, или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет;

арест на срок от 4 до 6 месяцев;

лишение свободы на срок до одного года.

То же деяние, совершенное в особо крупном размере, может наказываться:

штрафом в размере от 200 тыс. до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы, или иного дохода осужденного за период от 18 месяцев до 3 лет;

лишением свободы на срок до 3 лет.

Крупной в данном случае признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 100 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 300 тыс. руб., а особо крупной — сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1,5 млн руб.

К подлежащим налогообложению доходам физических лиц относятся как доходы, полученные в денежной форме (в рублях или иностранной валюте), так и доходы в натуральной форме, в том числе в виде материальной выгоды. В части понесенных физическим лицом расходов под действие ст. 198 УК РФ подпадает искажение только тех из них, которые в установленном законодательством порядке влекут за собой уменьшение налоговой базы.

Действия лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без регистрации или специального разрешения либо с нарушением условий лицензирования и уклоняющихся от уплаты налогов с полученных в результате этой деятельности доходов, квалифицируются ст. 171 и 198 УК РФ.

Размер штрафа определяется судом с учетом тяжести совершенного преступления и имущественного положения осужденного и его семьи, а также с учетом возможности получения осужденным заработной платы или иного дохода. С учетом тех же обстоятельств суд может назначить штраф с рассрочкой выплаты определенными частями на срок до трех лет. В случае злостного уклонения от уплаты штрафа, назначенного в качестве основного наказания, он заменяется в пределах санкции, предусмотренной соответствующей статьей Особенной части УК РФ.

Новая редакция ст. 198 УК РФ не предусматривает также ранее содержавшейся в примечании к данной статье возможности освобождения от уголовной ответственности, если лицо, впервые совершившее преступление, способствовало раскрытию преступления и полностью возместило причиненный ущерб. Теперь же с учетом изменений, внесенных в ст. 75 УК РФ, лицо, впервые совершившее преступление небольшой или средней тяжести (категории преступлений определены ст. 15 УК РФ), может быть освобождено от уголовной ответственности, если после совершения преступления добровольно явилось с повинной, способствовало раскрытию преступления, возместило причиненный ущерб или иным образом загладило вред, причиненный в результате преступления, и вследствие деятельного раскаяния перестало быть общественно опасным.

Освобождение от наказания возможно также в соответствии с вновь введенной в УК РФ ст. 80.1, предусматривающей, что лицо, впервые совершившее преступление небольшой или средней тяжести, освобождается судом от наказания, если будет установлено, что вследствие изменения обстановки это лицо или совершенное им преступление перестали быть общественно опасными.

При исчислении штрафа от размера заработной платы или дохода учитываются документально подтвержденные доходы осужденного за определенное судом количество месяцев преступной деятельности.

Статья 199 УК РФ предусматривает уголовную ответственность организаций за уклонение от уплаты налогов или сборов в крупных или особо крупных размерах.

Уклонение организации от уплаты налогов и (или) сборов путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, наказывается штрафом в размере от 100 тыс. до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы, или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

То же деяние, совершенное группой лиц по предварительному сговору либо в особо крупном размере, наказывается штрафом в размере от 200 тыс. до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы, или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет, либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1,5 млн руб., а особо крупным размером — сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2,5 млн руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 7,5 млн руб.

К ответственности по ст. 199 УК РФ могут быть привлечены руководитель и главный (старший) бухгалтер организации-налогоплательщика либо лица, фактически выполняющие их обязанности, а также иные служащие организации-налогоплательщика, включившие в бухгалтерские документы заведомо искаженные данные о доходах или расходах либо скрывшие другие объекты налогообложения. Лица, организовавшие совершение

преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, или руководившие этим преступлением либо содействовавшие совершению преступления советами, указаниями и т.п., несут ответственность как организаторы, подстрекатели или пособники по ст. 33 и соответствующей части ст. 199 УК РФ.

Как соучастие в преступлении должны квалифицироваться и действия должностных лиц органов государственной власти и местного самоуправления, умышленно содействовавших уклонению от уплаты налогов гражданином или организацией, а если при этом они действовали из корыстной или иной личной заинтересованности, то и по ст. 285 «Злоупотребление должностными полномочиями», ст. 290 «Получение взятки», ст. 292 «Служебный подлог» УК РФ.

Наказание в виде лишения права занимать определенные должности может быть назначено только тем осужденным, которые занимают должности на государственной службе или в органах местного самоуправления. Лицам, выполняющим управленческие функции в коммерческих или иных организациях, может быть назначено наказание в виде лишения права заниматься деятельностью, связанной с выполнением этих функций. За деяния, предусмотренные ч. 1 ст. 199 УК РФ, данные наказания предусмотрены в качестве одного из вариантов основного и не могут быть назначены в качестве дополнительных к другим видам наказаний. За деяния, предусмотренные ч. 2 той же статьи, данные наказания являются обязательными дополнительными, и их неприменение может иметь место только при наличии условий, предусмотренных ст. 64 УК РФ, с обязательным указанием в приговоре мотивов принятого решения.

Статья 64 УК РФ предусматривает возможность назначения наказания ниже установленного соответствующей статьей УК РФ низшего предела при наличии исключительных обстоятельств, связанных с целями и мотивами преступления, ролью виновного, его поведением во время или после совершения преступления и других обстоятельств, существенно уменьшающих степень общественной опасности преступления, а равно при активном содействии участника группового преступления раскрытию этого преступления.

При этом преступления, предусмотренные ст. 198 и 199 УК РФ, считаются оконченными с момента фактической неуплаты налога за соответствующий налоговый период в срок, установленный законодательством о налогах и сборах.

Как известно, в соответствии с НК РФ взыскание налога (сбора) может быть осуществлено за счет имущества (в том числе денежных средств) налогоплательщика и налогового агента. В связи с этим следует обратить внимание на новую статью УК РФ 199.2 «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов». Как видно из названия статьи, она не применяется к налогоплательщикам – физическим лицам, не осуществляющим предпринимательской деятельности, и к налоговым агентам. В соответствии с вышеназванной статьей УК РФ сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, совершенное собственником или руководителем организации либо иным лицом, выполняющим управленческие функции в этой организации, или индивидуальным предпринимателем в крупном размере (определение крупного размера применительно к данной статье Кодекса не дано), наказывается штрафом в размере от 200 тыс. до 500 тыс. руб., или в размере заработной платы, или иного дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет либо лишением свободы на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Статьей 24 НК РФ установлено, что налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. В качестве налогового агента могут выступать как юридические, так и физические лица, которым следует обратить внимание на новую ст. 199.1 УК РФ, устанавливающую уголовную ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента.

Обязанности налогового агента определены п. 2 ст. 24 НК РФ; к ним, в частности, помимо вышеуказанных обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению сумм налогов, относятся сообщение в течение одного месяца в налоговый орган по месту учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика, ведение учета выплаченных налогоплательщикам доходов и др.

Статьей 199.1 УК РФ установлено, что неисполнение **в личных интересах** (как уже говорилось, налоговыми агентами являются и юридические лица) обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), **совершенное в крупном размере**, наказывается штрафом в размере от 100 тыс. до 300 тыс. руб., или в размере заработной платы, или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

То же деяние, совершенное в особо крупном размере, наказывается штрафом в размере от 200 тыс. до 500 тыс. руб., или в размере заработной платы, или иного дохода осужденного за период от двух до пяти лет, либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового. При этом определение крупного и особо крупного размера деяния в названной статье определяется применительно к ст. 199 УК РФ.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. *Что является основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах?*
2. *Укажите виды ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах.*
3. *Дайте определение налогового правонарушения и назовите его специфические признаки.*
4. *Совокупность каких элементов (признаков) образует состав налогового правонарушения?*
5. *Охарактеризуйте основные формы виновного поведения при совершении налогового правонарушения.*
6. *Укажите обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.*
7. *Охарактеризуйте обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.*

8. *Обязано ли лицо, привлекаемое к ответственности, доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения?*

9. *Каковы виды налоговых правонарушений и меры ответственности за их совершение?*

10. *Что является основанием административной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах?*

11. *Охарактеризуйте общие условия привлечения к административной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах.*

12. *Каков порядок назначения административного наказания за административные правонарушения в области налогов и сборов?*

13. *Каковы обстоятельства, смягчающие и отягчающие административную ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах?*

14. *Какие этапы включает производство по делу об административном правонарушении?*

15. *Каков порядок возбуждения дела об административном правонарушении?*

16. *Охарактеризуйте порядок рассмотрения дела об административном правонарушении и вынесение решения.*

17. *Раскройте порядок обжалования постановления о назначении административного наказания за правонарушения в области налогов и сборов.*

18. *Какова подведомственность дел об административных правонарушениях в области налогов и сборов?*

19. *Укажите виды административных правонарушений в области налогов и сборов и меры ответственности за их совершение.*

20. *Что является основанием уголовной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах?*

21. *В чем отличие налогового преступления от налогового правонарушения?*

22. *Какие деяния предусматривают уголовную ответственность физических лиц организаций, налоговых агентов?*

23. *Какова ответственность физических лиц за уклонение от уплаты налогов (сборов) в крупном и особо крупном размере?*

24. *Кто является субъектами уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов с организаций?*

Глава 15

НАЛОГОВЫЕ АДМИНИСТРАЦИИ

15.1. Налоговые органы и их полномочия

Налоговые органы РФ – это организованная государством единая централизованная система контроля за соблюдением правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд налогов и других обязательных платежей, а также за надлежащим исполнением налогоплательщиками, налоговыми агентами, плательщиками сборов и другими лицами своих обязанностей, установленных налоговым законодательством о налогах и сборах, органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов является Федеральная налоговая служба (ФНС России).

Единая централизованная система налоговых органов состоит из:

- 1) федерального органа исполнительной власти – ФНС России;
- 2) территориальных органов ФНС России:
 - Управления ФНС России по субъектам РФ;
 - межрегиональных инспекций ФНС России;
 - инспекций ФНС России по районам, районам в городах, в городах без районного деления;
 - инспекции ФНС России межрайонного уровня;
- 3) подведомственных организаций.

Налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и осуществляют функции посредством реализации возложенных на них полномочий.

Главной и основной задачей налоговых органов является обеспечение своевременного и полного поступления налогов и сборов в бюджеты всех уровней.

Государственная налоговая служба, действовавшая при Минфине РСФСР на основе Закона РСФСР «О государственной налоговой службе РСФСР» от 21.03.1991 г., Указом Президента РФ от 31.12.1991 г. была преобразована в самостоятельный фе-

деральный орган государственного управления – Государственную налоговую службу РФ.

Статус ее был повышен согласно Указу Президента РФ «О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам» от 23.12.1998 г. № 1636, и она была преобразована в Министерство Российской Федерации по налогам и сборам. В дальнейшем оно было преобразовано в Федеральную налоговую службу, которая подведомствена Министерству финансов РФ.

Полномочия налоговых органов, т.е. ФНС России и его территориальных органов, в налоговых правоотношениях определены НК РФ. Все предоставленные налоговым органам НК РФ права можно разделить на две группы. Первая из них связана с осуществлением налоговыми органами налогового контроля за полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налогоплательщиками налогов и сборов. В этом отношении налоговые органы имеют право (ст. 31 НК РФ):

- требовать от налогоплательщиков и налоговых агентов по установленным формам документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов;
- проводить налоговые проверки в установленном НК РФ порядке;
- производить при проведении налоговых проверок выемку документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;
- вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;
- осматривать (обследовать) любые производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения, независимо от места их нахождения, а также проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества;

- требовать от налогоплательщиков, налоговых агентов и их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;

- требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов и инкассовых поручений налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сумм налогов и пени;

- привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

- вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;

- создавать налоговые посты в порядке, установленном НК РФ.

Все эти права корреспондируются с соответствующими обязанностями налогоплательщиков, налоговых агентов и иных лиц, участвующих в налоговых правоотношениях, неисполнение или ненадлежащее исполнение которых влечет за собой применение предусмотренных НК РФ санкций. Кроме того, налоговым кодексом установлена вторая группа прав, связанная с обеспечением принудительного исполнения обязанностей налогоплательщиков по уплате налогов и сборов. В случае уклонения их от ее добровольного исполнения налоговые органы, в частности, вправе:

- приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в банках и налагать арест на имущество налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в порядке, предусмотренном НК РФ;

- взыскивать недоимки по налогам и сборам, а также пени в порядке, установленном НК РФ;

- определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет или внебюджетные фонды, расчетным путем на основе имеющейся у них информации о налогоплательщике и данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения; непредставления в

течение 2 месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов; отсутствия учета доходов и расходов, объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;

- заявлять ходатайства об аннулировании или приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

- предъявлять в арбитражные суды иски о взыскании числящейся более 3 месяцев задолженности по налогам, сборам, соответствующим пеням и штрафам за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий), а за основные (преобладающие, участвующие) организации (общества, предприятия) – с зависимых (дочерних) обществ (предприятий) в случаях, когда выручка за реализуемые товары (работы, услуги) имеющих задолженность обществ (предприятий) поступает на счета соответственно основных (преобладающих, участвующих) или зависимых (дочерних) обществ (товариществ, предприятий).

Кроме того, налоговые органы вправе предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски:

- о взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах;

- о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя (по предусмотренным действующим законодательством основаниям);

- о ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным действующим законодательством;

- о досрочном расторжении договора о налоговом кредите и инвестиционном налоговом кредите.

В целях обеспечения контроля за погашением налогоплательщиками задолженности по уплате налогов и сборов налоговые органы вправе создать налоговые посты в организациях, имеющих 3-месячную и более задолженность, на период ее погашения.

Наряду с предоставлением налоговым органам широких прав по обеспечению поступления налоговых платежей в бюджеты и внебюджетные фонды НК РФ налагает на них и определенные обязанности, которые должны гарантировать соблюдение законных прав налогоплательщиков при осуществлении налоговыми органами своих полномочий. В частности, помимо общей обязанности соблюдать действующее законодательство о налогах и сборах, налоговые органы обязаны (ст.32 НК РФ):

- соблюдать законодательство о налогах и сборах;
- вести учет организаций и физических лиц;
- осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах;
- проводить разъяснительную работу по применению законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, представлять формы установленной отчетности и разъяснять порядок их заполнения, давать разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов;
- осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов в предусмотренном НК РФ порядке;
- соблюдать налоговую тайну;
- направлять налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в предусмотренных НК РФ случаях налоговые уведомления и требования об уплате налогов и сборов.

В обязанности должностных лиц налоговых органов включен пункт о необходимости корректного и внимательного отношения к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений, не унижать их честь и достоинство.

НК РФ подчеркивает недопустимость причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля налогоплательщикам либо находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении имуществу (ст. 103 НК РФ). Налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщику вследствие их неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников налоговых

органов при исполнении ими служебных обязанностей. Убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду. Убытки, причиненные правомерными действиями налоговых органов и их должностных лиц, возмещению не подлежат.

В предусмотренных НК РФ случаях правами налоговых органов пользуются таможенные органы, которые действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством. В частности, таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов и сборов в соответствии с таможенным законодательством, НК РФ и иными федеральными законами.

С 1 июля 2002 г. обязанность по государственной регистрации юридических лиц возложена на налоговые органы, а с 1 января 2004 г. также и обязанность по государственной регистрации индивидуальных предпринимателей.

15.2. Полномочия других государственных органов в области налогового администрирования

Определенными полномочиями в области налогового администрирования обладают таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов, а также финансовые органы.

В соответствии со ст. 8 Таможенного кодекса РФ таможенное дело осуществляют таможенные органы РФ, являющиеся правоохранительными органами и составляющие единую систему, в которую входят:

- Федеральная таможенная служба;
- региональные таможенные управления;
- таможни;
- таможенные посты.

В сфере правового регулирования налогообложения нормы налогового законодательства будут распространяться на правоотношения с участием таможенных органов только в случае взимания налогов и сборов, установленных налоговым законодательством, которые уплачиваются при перемещении товаров через таможенную границу РФ. В настоящий момент к налогам и сборам, уплачиваемым при перемещении товаров через таможен-

ную границу РФ в порядке, установленном налоговым законодательством, относятся НДС и акцизы. Взимание остальных видов таможенных сборов и платежей (ст. 110 ТК РФ) проводится в порядке, предусмотренном таможенным законодательством.

Необходимо иметь в виду, что НК РФ устанавливает общее правило применения норм налогового законодательства для регулирования отношений по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, отношений по контролю за уплатой таможенных платежей, привлечению к ответственности виновных лиц и обжалованию актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц: нормы налогового законодательства применяются к упомянутым отношениям в случаях прямого указания на необходимость применения данных норм в НК РФ, во всех остальных случаях эти отношения должны регулироваться нормами таможенного законодательства.

Полномочия таможенных органов в сфере налоговых правоотношений устанавливаются НК РФ путем придания им полномочий налоговых органов в специально установленных случаях, т.е. таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу в случаях, прямо предусмотренных ст. 30, 34 НК РФ.

Правовой статус государственных внебюджетных фондов определяется гл. 17 БК РФ, а также положениями и уставами, устанавливающими организационно-правовую форму, порядок деятельности, правовой режим денежных средств и другие характеристики государственных внебюджетных фондов. БК РФ, в частности, устанавливает, что государственный внебюджетный фонд — это фонд денежных средств, образуемый вне федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ и предназначенный для реализации конституционных прав граждан на пенсионное обеспечение, социальное страхование, социальное обеспечение в случае безработицы, охрану здоровья и медицинскую помощь. Следовательно, других внебюджетных фондов, кроме социальных внебюджетных фондов, бюджетное законодательство не предусматривает.

Согласно НК РФ под внебюджетными фондами следует понимать государственные внебюджетные фонды, образуемые вне федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ в соответствии с федеральным законодательством.

Таким образом, в настоящее время существуют следующие государственные внебюджетные фонды: Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Фонды являются уполномоченными органами государственного управления финансовыми средствами и вместе с тем самостоятельными юридическими лицами, участвующими в гражданском обороте и осуществляющие финансирование социальной сферы в рамках договорных отношений.

До вступления в силу Федерального закона «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ о налогах» от 05.08.2000 г. № 118-ФЗ при аккумулировании обязательных страховых взносов плательщиков фонды выступали в роли государственных органов, наделенных властными полномочиями налоговых органов. Однако после вступления в силу указанного Закона властные полномочия государственных фондов значительно трансформировались.

Проблема, связанная с отнесением страховых взносов к категории федеральных налогов, существовала давно и широко обсуждалась в научной литературе. В итоге были объединены все страховые взносы в государственные внебюджетные фонды в рамках единого социального налога.

После вступления в силу Федерального закона «Об изменениях и дополнениях в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» произошли существенные изменения в правовом статусе государственных внебюджетных фондов в сфере налогообложения, которые привели к применению налоговых норм в судебной практике в отношении порядка уплаты и осуществления контроля за своевременностью и полнотой уплаты страховых взносов во внебюджетные фонды. Включение органов государственных внебюджетных фондов в число участников отношений, регулируемых налоговым законодательством, привело к тому, что данные органы должны были осуществлять налоговый учет и контроль, а также привлечение к ответственности в порядке, установленном НК РФ. При этом все элементы страховых взносов (тарифы страховых взносов, облагаемая база, круг плательщиков и т.п.) продолжали определяться законодательством, регулирующим порядок уплаты страховых взносов в каждый из государственных внебюджетных фондов.

Таким образом, с 17 августа 1999 г. до 1 января 2001 г. органы государственных внебюджетных фондов в соответствии с Налоговым кодексом РФ имели полномочия: по принудительному взысканию сумм страховых взносов (ст. 45, 47 Налогового кодекса РФ); по предоставлению отсрочки, рассрочки, налогового кредита (ст. 61—68 Налогового кодекса РФ, за исключением ст. 66, 67 Налогового кодекса РФ); по привлечению к ответственности за нарушение порядка уплаты страховых взносов и т. д.

С 1 января 2001 г. вступила в силу гл. 24 «Единый социальный налог (взнос)» (ст. 234—245) части второй НК РФ. Единый социальный налог введен как федеральный налог (ст. 7 Федерального закона «О введении части второй Налогового кодекса Российской Федерации»), несмотря на то что часть платежей единого социального налога должна направляться в территориальные фонды обязательного медицинского страхования субъектов РФ.

В соответствии со ст. 9 вышеуказанного Закона с 1 января 2001 г. государственные внебюджетные фонды утратили следующие полномочия:

- 1) по контролю за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты взносов;
- 2) по взысканию сумм недоимки, пеней, штрафов, в том числе образовавшихся до 1 января 2001 г.;
- 3) по зачету и возврату излишне уплаченных сумм налогов;
- 4) по проведению реструктуризации задолженности;
- 5) по установлению способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате единого социального налога;
- 6) по применению мер ответственности за нарушение порядка уплаты взносов.

В соответствии с Федеральным законом от 29.06.2004 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления» и новой редакцией статьи 63 НК РФ принятие решений об изменении срока уплаты налогов и сборов отнесено к предмету ведения не финансовых органов и государственных внебюджетных фондов, а налоговых органов.

Таким образом, полномочия государственных внебюджетных фондов в сфере налогового администрирования сведены к минимуму.

Статья 63 НК указывает, что решения об изменении срока уплаты единого социального налога принимаются по согласованию с органами соответствующих внебюджетных фондов.

Согласно Федеральному закону № 58-ФЗ функции по изданию нормативно-правовых актов по вопросам налогообложения и сборов закреплены за Министерством финансов РФ.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. *Какие изменения претерпело законодательство, регламентирующее деятельность налоговых администраций с момента становления налоговой системы РФ?*

2. *Какой орган исполнительной власти является уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов?*

3. *Охарактеризуйте основные задачи налоговых органов.*

4. *Из каких звеньев состоит единая централизованная система налоговых органов в РФ?*

5. *Каковы права налоговых органов, связанные с осуществлением налогового контроля?*

6. *Каковы права налоговых органов, связанные с обеспечением принудительного исполнения налоговой обязанности субъектов?*

7. *Какие иски могут предъявлять налоговые органы в арбитражные суды?*

8. *Каковы обязанности налоговых органов?*

9. *В каких случаях таможенные органы осуществляют функции по налоговому администрированию?*

10. *Какова структура таможенных органов?*

11. *Охарактеризуйте полномочия таможенных органов по налоговому администрированию.*

12. *Какие изменения претерпели полномочия государственных внебюджетных фондов в области налогового администрирования?*

13. *Каковы полномочия финансовых органов в области налогового администрирования?*

Глава 16

АВТОМАТИЗИРОВАННЫЕ ИНФОРМАЦИОННЫЕ ТЕХНОЛОГИИ В СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

16.1. Основные подходы и принципы проектирования автоматизированной информационной системы (АИС) налоговых органов

Автоматизированная информационная система налоговых органов относится к классу сложных информационных систем. Создание программно-технического комплекса, обслуживающего такую систему, предполагает решение следующих проблем:

- информационное объединение налоговых органов федерального, регионального и местного уровней через телекоммуникационные сети и обеспечение возможности доступа к информационным ресурсам каждой из них;
- разработку, создание, информационное наполнение и последующую поддержку системы баз данных;
- оснащение налоговых органов вычислительными программно-техническими комплексами с развитой функционально ориентированной периферией;
- разработку прикладных программных средств, полностью охватывающих функциональные задачи налоговых органов всех уровней.

Современная практика подобных разработок базируется на технологических открытых системах класса «клиент — сервер» с использованием международных стандартов и протоколов.

В основе технологии разработки АИС налоговых органов лежит концепция жизненного цикла программных систем (ПС).

Модель жизненного цикла ПС состоит из четырех этапов: 1) анализ; 2) проектирование; 3) кодирование; 4) модификация и представляет собой логически связанную последовательность основных этапов разработки программного обеспечения — от появления необходимости его создания до отказа от использо-

вания и коренной модернизации в соответствии с новыми возможностями технических и программных средств и существенным изменением основных требований.

Анализ. Целью анализа является полное, последовательное, доступное для чтения и обзора описание задач, позволяющее проводить сравнение с реальными условиями. Результаты анализа часто используются затем для описания основных функций системы.

Цели анализа и проектирования различны. При анализе делаются попытки смоделировать окружающий мир, идентифицируя классы и объекты, отражающие сущность предметной области. Анализ определяет требуемое поведение системы, которая создается в то время, как при проектировании разрабатываются чертежи этой системы.

Проектирование. Проектирование можно начинать, базируясь на имеющемся понимании требований к системе в данный момент времени. После получения первых результатов необходимо изучить достоинства и недостатки проектных решений и определить соответствие их выработанным на этапе анализа требованиям. Предлагается при проектировании использовать разумно выбранные прототипы, каждый из которых моделирует одну из частей системы, при этом совокупность прототипов наращивает со временем свои функциональные возможности.

Признаком окончания проектирования является получение таких представлений о процессе проектирования, которые не требуют дальнейшей декомпозиции, так как оказываются достаточно просты, а соответствующее им программное обеспечение можно разработать на основе типовых модульных компонентов.

Кодирование. Этап кодирования состоит из работ по написанию программ, их тестированию и интеграции в единый программный комплекс. Преимущества данного процесса следующие:

- широкая обратная связь пользователя с системой, когда она необходима;
- пользователю могут быть представлены последовательные версии различных структур системы, внедрение которых позволяет обеспечивать плавный переход от старой организации труда к новым компьютерным технологиям;
- поэтапность внедрения отдельных компонентов системы, уменьшающих вероятность срыва всего проекта при запаздывании его отдельных частей;

- неоднократное тестирование интерфейса ядра проекта;
- более равномерное по времени распределение ресурсов для тестирования;
- специалисты, занимающиеся разработкой системы на ранних стадиях, могут видеть результаты работы системы, не дожидаясь завершения всего проекта.

Модификация. Программа, которая используется для решения практических задач управления, должна подвергаться постоянным изменениям по мере развития самой системы управления, изменения окружающей среды, получения более полного представления о требованиях к программному продукту на основе практики его промышленного использования, появления новых технических и программных возможностей. Вместе с тем модификация программы не должна приводить к ее необоснованному усложнению.

16.2. Состав, структура и особенности АИС налоговых органов

На уровне субъектов РФ создаются различные функциональные подсистемы АИС налоговых органов. К наиболее целесообразным из них относятся подсистемы: хранения и выдачи показателей; управления; формирования обобщенного показателя эффективности работы районной инспекции; прогнозирования налоговых платежей; макро- и микроэкономического анализа; обеспечения методической деятельности; юридического обеспечения.

Рассмотрим основные цели, задачи и составляющие этих подсистем.

Подсистема хранения и выдачи показателей АИС налоговой отчетности (АИСНО). АИСНО на региональном уровне должна обеспечивать решение следующих функциональных задач:

- формирование отчетных форм по федеральному и городскому бюджетам;
- формирование справок о поступлении нарастающим итогом с начала года налогов и платежей в доходы городского и федерального бюджетов по кварталам, разделам и параграфам бюджетной классификации;
- формирование информации аналитических таблиц для различных функциональных подразделений инспекции;

- формирование аналитических таблиц для подсистемы управления региональной налоговой инспекции;
- ввод, просмотр и корректировку исходных данных;
- свод, выборку и группировку информации по заданным параметрам;
- формирование, просмотр, корректировку и печать выходных документов;
- просмотр, корректировку и отображение нормативно-справочной информации.

Выходные формы с расчетами различной степени сложности формируются на базе данных электронного информационного хранилища налоговой инспекции.

Подсистема управления. Информационная подсистема управления региональной налоговой инспекции в соответствии с современными представлениями информационной технологии подразделяется на четыре составляющие:

- 1) система управления;
- 2) информационное хранилище;
- 3) система формирования оптимальных решений;
- 4) оперативная база данных.

Подсистема предназначена для обеспечения:

- √ оперативного сбора и координации данных в процессе функционирования налогового органа и предоставления информации руководящему составу для принятия решений;
- √ информационного взаимодействия всех подразделений инспекции как между собой, так и с внешними организациями.

Подсистема формирования обобщенного показателя эффективности предназначена для объективной оценки эффективности работы районной налоговой инспекции с целью принятия решений, направленных на ее улучшение.

Из множества факторов, влияющих на эффективность работы, выделяют наиболее существенные, т.е. факторы, доминирующие в достижении целей работы налоговых инспекций. Их условно можно разделить на два класса, характеризующие:

- а) результаты работы;
- б) условия работы и квалификацию кадрового состава.

Анализ *результатов работы* налоговых инспекций может быть выполнен путем построения сравнительных диаграмм. Для определения статистической зависимости параметров нахождения аномальных данных, кроме аналитических методов, используются и графические.

Подсистемы макро- и микроэкономического анализа. Информационную базу подсистемы составляют данные электронного хранилища налоговой инспекции и данные отчетности предприятий, сдаваемой в статистические органы. В подсистему заложены разработанные методики *макроанализа*, ориентированные на комплексный экономический анализ региона, подведомственного региональной налоговой инспекции, и методики *микроанализа*, ориентированные на экономический анализ отдельных хозяйствующих субъектов.

Основным источником информации для анализа служат: отчетные документы предприятий и организаций, представляемые в налоговые инспекции ежеквартально (ежегодно); бухгалтерский баланс предприятий (ф. № 1); отчет о финансовых результатах и их использовании (ф. № 2); отчет о состоянии имущества предприятия (ф. № 5); отчет о превышении расходов на оплату труда; расчет НДС.

Экономический *анализ на микроуровне* представлен на примере взаимодействия информационных баз данных налоговых инспекций и Росстата по единой методике сбора (с использованием общероссийских классификаторов), обработки и оценки показателей финансового состояния предприятий.

В экономический анализ предприятий и организаций на микроуровне заложен комплексный подход к оценке показателей их финансово-хозяйственной деятельности, отражающих наличие, размещение и использование финансовых ресурсов предприятия.

Анализ проводится как по отдельному предприятию путем сравнения его показателей за разные периоды отчетности, так и в сопоставлении с предприятиями, относящимися к одним и тем же группам (по отраслям, видам выпускаемой продукции, численности персонала и др.).

Результаты макро- и микроанализа ориентированы на решение следующих задач:

- √ контроль за налогооблагаемой базой и поступлением в бюджет денежных ресурсов в виде налогов;
- √ анализ эффективности системы налогообложения;
- √ анализ эффективности деятельности предприятий и фирм.

Такой комплексный подход позволяет осуществлять функции не только контроля, но и анализа деятельности налоговых инспекций, всей системы налогообложения.

Информационное обеспечение методической деятельности должно состоять из следующих относительно самостоятельных частей:

- базы данных неструктурированной информации, содержащей методические и инструктивные материалы, подготавливаемые и выпускаемые методологическими подразделениями;
- базы данных законодательных и нормативных актов по налогообложению и общеправовым вопросам, находящейся в хранилище данных и доступной в режиме поиска информации;
- профессиональные базы данных специалистов налоговой инспекции, содержащие материалы, необходимые для их повседневной профессиональной деятельности и находящиеся в их персональных компьютерах.

Функционально подсистема обеспечения методической деятельности должна обеспечивать решение задач:

- *разработки методики расчета каждого вида налогов.* Исходными данными для решения задачи служат законы, письма, инструкции, изменения и дополнения по налоговому законодательству. Каждый документ должен иметь юридические реквизиты, содержащие данные о наименовании, виде документа, дате принятия, редакции, регистрационном номере, регистрации в Минюсте России, статусе и пр.;
- *определения и разработки методов контроля за исчислением каждого вида налогов.* Исходной информацией выступают схемы расчетов налогов и вспомогательная информация. Результаты решения задачи представляют собой анализ логических и арифметических зависимостей с учетом смежных экономических показателей, характеризующих результаты финансово-хозяйственной деятельности объекта налогообложения;
- *перспективного методического обеспечения — формирования семантической сети каждого вида налога,* в которой увязаны все объекты: схемы исчисления налога, используемые показатели и параметры, взаимосвязи с другими аспектами хозяйственной деятельности объекта, история возникновения и преобразования формы расчета каждого налога (формирования налогооблагаемой базы); создания схемы проверки корректности (полноты, непротиворечивости) исчисления налогов; формирования концептуальной структуры базы данных, содержащей фактические данные по поступлению каждого вида налога в различных разрезах.

Подсистема юридического обеспечения. Цель проведения работ по созданию автоматизированной подсистемы юридического обеспечения АИС налоговых органов заключается в:

- определении структуры (архитектуры) проекта информатизации;
- определении функционального состава задач с распределением по отдельным рабочим местам;
- выявлении информационных потребностей специалистов;
- определении необходимости создания профессиональных баз данных, их состава и содержания, выборе среды реализации;
- выявлении состава запросов, периодичности их возникновения и приоритетности.

16.3. АИС налоговой инспекции как совокупность автоматизированных рабочих мест (АРМ)

16.3.1. Модель автоматизации районной налоговой инспекции

Основной задачей районной налоговой инспекции является организация работы по выполнению следующих функций:

- учету и регистрации налогоплательщиков;
- приему налоговой отчетности и начислению платежей;
- проведению проверок правильности уплаты налогов;
- контролю за поступлением платежей;
- формированию отчетности налоговой инспекции в вышестоящую налоговую службу;
- экономическому анализу деятельности налоговой инспекции и состояния обслуживаемого района;
- организации работы вспомогательных служб (бухгалтерия, административно-хозяйственный отдел).

Исходя из основных функций должна осуществляться информатизация районной налоговой инспекции. Рассмотрим каждую функцию отдельно и представим направления ее автоматизации.

Перед постановкой на учет и регистрацией налогоплательщиков юрисконсультатом налоговой инспекции, действующим на основании законодательства, выполняются следующие функции:

проверка подлинности документа и прав лица, представившего его для регистрации предприятия; после чего на налогоплательщика заводится личное дело и ему присваивается регистрационный номер – идентификационный номер налогоплательщика (ИНН)).

С этого этапа начинается автоматизация районной налоговой службы, что соответственно подразумевает создание АРМ. АРМ представляет собой автоматизированное рабочее место налогового работника, оснащенное техническими, математическими, программными и информационными средствами, необходимыми для автоматизации выполнения им своих функций.

Рабочее место должно быть организовано в соответствии с общими требованиями к автоматизированному рабочему месту офисного служащего. Персональный компьютер подключается к локально-вычислительной сети (ЛВС НО) и оснащен средствами неограниченного доступа к режимам работы «Системы электронной обработки данных (ЭОД) инспекций местного уровня», прикладными программами общего назначения, обеспечивающими возможность администрирования ЛВС и баз данных (БД).

Функции хранения информации о налогоплательщике и заведение на него регистрационной карточки выполняются АРМ учета и регистрации юридических лиц. Одновременно формируется электронная папка на каждого налогоплательщика. Эта информация в дальнейшем будет использована всеми отделами налоговых инспекторов и отделами анализа и отчетности налоговой инспекции, а также дополнена различными данными по налогоплательщику.

Следующим этапом работы инспекции является *прием налоговой отчетности и начисление платежей*. В соответствии с Положением «О бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации» предприятия представляют в налоговые инспекции годовые и квартальные отчеты и балансы, состоящие из баланса предприятия, отчета о финансовых результатах и их использовании, приложения к балансу предприятия (ф. № 5), расчета определения расходов на оплату труда, принимаемых при исчислении облагаемой налогом прибыли, расчета НДС, налога от фактической прибыли, налога на имущество предприятия, налога на водителей транспортных средств, справки об авансовых платежах в бюджет и дополнительных платежах и др. Ис-

пользование компьютера дает возможность следить за динамикой развития предприятия, использования им различных льгот, выявлять направления для проведения документальной проверки.

Наряду с приемом информации по юридическим лицам в налоговой инспекции идет работа и с физическими лицами. Проводится прием от предприятий и организаций следующих налоговых расчетов: налога на доходы физических лиц; налога на имущество; земельного налога; налога с транспортных средств и т.п., а также осуществляется контроль за поступлением платежей. На основании первичных документов, поступающих от юридических и физических лиц, должна автоматически рассчитываться сумма налога, печататься платежное извещение и открываться лицевой счет. Необходимо, чтобы система автоматически вела лицевые счета по всем видам налогов, распределяла уплаченные суммы по срокам уплаты. Таким образом, на этом участке должен быть свой АРМ по работе с физическими лицами.

Следующей функцией налогового инспектора является *проведение документальной проверки*, т.е. просмотр первичных документов с юридической точки зрения, контроль за правильностью и полнотой заполняемых в них реквизитов. С точки зрения информатизации данный участок работ должен автоматизироваться с помощью АРМ документальной проверки и экспертизы.

Технология ввода и обработки сведений о доходах физических лиц. Информация о физических лицах имеет достаточно разветвленную структуру, ее можно разделить на поступающую непосредственно от налогоплательщика (декларации, письма, документы на получение лицензий и патентов), а также от предприятий и организаций.

Декларации граждане заполняют в основном на бумажном носителе и приносят в инспекцию по месту жительства. С января 1998 г. Государственная налоговая служба России ввела в действие машинно-ориентированные бланки деклараций, предназначенные для обработки с использованием сканирующих устройств. В связи с этим осуществляется прием деклараций на магнитных носителях.

Информация о физических лицах, поступающая из организаций, учреждений, подразделяется на сведения о дополнительных доходах не по основному месту работы, имуществе и других источниках дохода, подлежащих налогообложению.

Указанная информация поступает в районные налоговые инспекции по месту регистрации предприятий и организаций как на магнитных, так и бумажных носителях.

По завершении сортировки сведения в виде файлов данных передаются на магнитных носителях в налоговые инспекции по месту прописки физического лица и используются там при обработке деклараций граждан.

Важной проблемой в автоматизации работы этого отдела является не только возложение на компьютер *задачи контроля, обработки и хранения информации по уплате налогоплательщиком налогов, формирование отчетности и свод данных по инспекции*, но и создание по возможности автоматизированного интерфейса с банком клиента. Это позволяет оперативно осуществлять все операции по лицевому счету налогоплательщика и иметь полную информацию по движению его средств. На данный момент работа с банком районной налоговой инспекции заключается в принятии инспектором отдела учета и отчетности банковских выписок с приложенными к ним платежными документами. Сначала инспектор проверяет соответствие сумм в выписках и платежных документах и при необходимости делает запрос в банк по возникшим вопросам. Затем он проверяет правильность зачисления налогов на бюджетные счета и при обнаружении ошибки выписывает заключение, по которому производятся регулировка и правильное зачисление средств в бюджет. На поступившие счета ведется реестр по бюджетным счетам по ф. № 25 в разрезе счетов по главам и параграфам. По налогу на прибыль ведутся реестры по категориям плательщиков.

Сформированная информация по налоговой инспекции поступает в отдел анализа и прогнозирования. В области автоматизации данного направления целесообразно применять классические статистические пакеты прикладных программ (ППП), позволяющие осуществлять статистический анализ с использованием следующих методов: многомерных, регрессионных, корреляционных, имитационных, методов статистической теории принятия решений, детерминированных методов исследования операций (линейное и нелинейное программирование) и т. д.

Такие ППП позволяют производить формирование общей налогооблагаемой базы по налоговой инспекции и осуществлять максимально возможное число целесообразных группировок экономических показателей, свод показателей по предприя-

тиям района. Еще одним требованием к данному программному средству должна быть возможность создания стандартных форм отчетности налоговой инспекции типа ф. № 1-н, 2-н, 3-н.

16.3.2. АРМ внутри налоговой инспекции

В соответствии с действующим в настоящее время НК РФ и инструкцией «О технологии работы территориальных органов ФНС России в условиях использования системы электронной обработки данных», существуют следующие основные автоматизированные универсальные отделы, рабочие места (АРМ или УРМ) внутри районной налоговой инспекции по работе с налогоплательщиками:

- юридический;
- регистрации и учета налогоплательщиков;
- информационных технологий;
- ввода и обработки данных;
- учета, отчетности и анализа;
- урегулирования задолженности;
- камеральных проверок;
- выездных проверок;

оперативного контроля (который создается только по согласованию с ФНС России, как контроль в сфере производства этилового спирта, алкогольной продукции и т. д.).

АРМ по обработке документов юридических лиц в государственных территориальных налоговых инспекциях предусматривает ведение различных справочников по юридическим лицам и использование этих справочников в основной базе данных, автоматически вводить информацию, исключая возможность внесения в базу данных некорректной информации. Рассмотрим некоторые из них.

1. АРМ «регистрация предприятий» предназначен для ввода информации по контролируемым предприятиям и учредителям предприятий (физическим и юридическим лицам), получения информации по предприятиям в виде группировочных таблиц по указанным реквизитам.

Постановка на учет физического лица – индивидуального предпринимателя (частного нотариуса, частного детектива, частного охранника) в налоговом органе по месту его жительства производится на основании анализа информации из представ-

ленного им заявления о постановке на учет установленной формы, копии Свидетельства о государственной регистрации (копии документа о государственной регистрации крестьянского (фермерского) хозяйства, копии лицензии на право занятия частной практикой или иного правоустанавливающего документа) в срок, не превышающий пяти рабочих дней со дня подачи заявления.

В компьютер заносится информация о факте постановки на учет с указанием причины постановки на учет в соответствии со Справочником причин постановки на учет физических лиц и учета сведений о физических лицах в налоговых органах (далее — СППУФЛ).

Постановка на учет индивидуального предпринимателя в налоговом органе по месту осуществления предпринимательской деятельности производится на основании анализа информации, содержащейся в Заявлении о постановке на учет индивидуального предпринимателя — налогоплательщика единого налога на вмененный доход, в налоговом органе по месту осуществления деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом на вмененный доход.

Постановка на учет налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых производится в налоговом органе по месту нахождения участка недр.

Постановка на учет (учет сведений) физического лица, не относящегося к индивидуальным предпринимателям, в налоговом органе по месту его жительства производится на основании анализа информации, полученной от:

- органов, осуществляющих учет и (или) регистрацию недвижимого имущества и сделок с ним и транспортных средств;
- органов, осуществляющих регистрацию по месту жительства физического лица;
- органов, осуществляющих регистрацию актов гражданского состояния;
- органов опеки и попечительства, воспитательных, лечебных учреждений, учреждений социальной защиты населения и иных аналогичных учреждений, которые в соответствии с федеральным законодательством осуществляют опеку и попечительство или управление имуществом подопечного;
- органов (учреждений), уполномоченных совершать нотариальные действия, нотариусов, осуществляющих частную прак-

тику в части, касающейся нотариального удостоверения права на наследство и договоров дарения.

В раздел 1.1 в графы 4–6 Журнала регистрации сведений по вопросам учета налогоплательщиков-физических лиц заносится информация о факте постановки на учет с указанием причины постановки на учет в соответствии с СППУФЛ.

Процедура государственной регистрации создания юридического лица, изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица, внесения изменений в сведения о юридическом лице, не связанных с внесением изменений в учредительные документы, государственной регистрации реорганизации или ликвидации юридического лица, осуществляется согласно ФЗ и постановлению Правительства Российской Федерации.

При принятии решения о государственной регистрации в автоматическом режиме:

присваивается государственный регистрационный номер (ОГРН либо ГРН) в соответствии с Приложением № 1 к постановлению Правительства Российской Федерации;

формируется соответствующий лист записи государственно-го реестра, содержащий сведения о юридическом лице;

выписка для постановки на учет и (или) включения в учетное дело налогоплательщика.

При осуществлении государственной регистрации изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица, реорганизации или ликвидации юридического лица, созданного до 1 июля 2002 г. необходимо проверить наличие в Едином государственном реестре юридических лиц сведений в соответствии с пунктом 3 статьи 26 Федерального закона, а также наличие регистрационного дела, переданного в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации.

По каждому налогоплательщику в базу данных должны вводиться следующие атрибуты:

наименование плательщика;

юридический адрес;

фактический адрес;

номер расчетного счета и атрибуты банка, его обслуживающего;

полные атрибуты учредителей плательщика (как юридические, так и физические лица);

дата регистрации;

размер уставного фонда;
данные о директоре и бухгалтере;
форма собственности;
организационно-правовая форма;
вид деятельности;
места регистрации;
регистрационный номер;
сведения о филиалах;
иностранные инвестиции;
информация о всех счетах предприятия (валютные, текущие, субсчета и др.);

все атрибуты, используемые для быстрого поиска плательщика в информационно-поисковой системе.

Изначально при регистрации любого нового предприятия все исходные данные о нем должны заноситься в компьютер с присвоением ему определенного номера и при необходимости передаваться юридическим службам для занесения в государственный реестр.

Получаемая в результате ввода первичной информации база данных является основой для камеральных проверок и ведения лицевых карточек предприятий, предоставляя пользователю возможность вести поиск по любой комбинации данных и получать распечатку результатов этого поиска.

2. АРМ «камеральная проверка» служит для автоматизации процесса приема квартальной бухгалтерской отчетности предприятий, состоящих на учете в налоговой инспекции.

С помощью данной подсистемы при проведении камеральной проверки должны реализовываться следующие основные функциональные возможности:

- осуществление в автоматическом режиме проверки расчетов, взаимовязки форм отчетности, начисления налогов;
- формирование на компьютере достоверной базы данных в результате приема квартальной и годовой отчетности, которую можно использовать для автоматической генерации форм отчетности налоговой инспекции перед вышестоящими организациями.

Не позднее 10-го числа каждого месяца необходимо составлять списки налогоплательщиков, не представляющих отчетность в налоговый орган, в отношении которых налоговый орган не располагает сведениями об их фактическом месте нахождения (месте жительства), а также в правоохранительные органы. Если

налоговая отчетность налогоплательщиком не была представлена и при этом от правоохранительных органов поступили сведения о его фактическом месте нахождения, следует подготовить заключение о необходимости включения указанного налогоплательщика в план проведения выездных налоговых проверок.

Получение информации для ее последующего использования в других АРМ.

3. АРМ «ведение лицевых карточек предприятий» предназначена для ведения лицевых карточек предприятий по бюджетам и видам налогов и обеспечения следующих функций:

- фиксировать платежные документы;
- автоматически производить вычисление сальдо, начисление пени, выдачу суммы, внесенной предприятием в бюджет, ведение лицевой карточки по срокам уплаты в бюджет независимо от даты ввода информации;
- получить справку о недоимках и переплатах по предприятиям;
- проводить авансовые платежи с разбивкой по срокам;
- печатать инкассовые поручения.

4. АРМ «анализ состояния предприятий» преследует цель проведения анализа итогов деятельности предприятий на основании данных, сформированных инспектором при камеральных проверках, и позволяет выбрать предприятия для документальной проверки.

Анализ состояния предприятий проводится на основе данных, полученных как при регистрации, так и при камеральной проверке. На их основе в компьютере формируется список предприятий, вовремя не прошедших камеральную проверку, и имеется возможность автоматизированной печати адресов из существующей базы данных по предприятиям перед закрытием их расчетных счетов или в целях какой-либо другой переписки. В отношении предприятий, не сдавших вовремя отчет, не применяются финансовые санкции и составляется протокол об административном правонарушении — нарушении налогового законодательства и т. д.

5. АРМ для обработки документов физических лиц должны осуществлять контроль и управление информацией по основным видам налогов физических лиц, предусмотренных законодательством РФ:

- налог на доходы физических лиц;

- налог на имущество физических лиц;
- транспортный налог;
- земельный налог;
- налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения.

На основании первичных документов, поступающих из государственных учреждений и от физических лиц, должна автоматически рассчитываться сумма налога, печататься платежное извещение и открываться лицевой счет. Система должна автоматически вести лицевые счета по всем видам налогов, распределять уплаченные суммы по срокам уплаты.

По всем видам налогов необходимо автоматически вести бухгалтерские отчеты:

- сводку начислений;
- ведомость доначислений и сложений;
- реестр уплаты возвратов;
- список недоимщиков.

6. АРМ «юридический отдел» позволяет работать с законодательными актами, постановлениями, указами, распоряжениями и другими правительственными документами, приказами и распоряжениями ГНС России и налоговых инспекций по области и городу, а также с инструкциями по налогообложению и другим вопросам деятельности налоговой службы.

Основная функция АРМ «юридический отдел» – оформление и предъявление в арбитражный суд и суды общей юрисдикции исков по всем основаниям в соответствии с законодательством Российской Федерации и подготовка и участие в рассмотрении дела в суде. Эта функция включает:

- составление проекта искового заявления (отзыва на иск), согласование его с начальником отдела;
- распечатку необходимого количества экземпляров искового заявления (отзыва на иск) с приложением;
- регистрацию искового заявления с приложениями (отзыв на иск) в системе ЭОД (электронной обработки данных);
- направление искового заявления с приложениями (отзыв на иск) в отдел финансового и общего обеспечения (РМ2-3) для отправки его ответчику заказным письмом;
- получение из отдела финансового и общего обеспечения квитанции (уведомления о вручении) о направлении искового заявления (отзыва на иск) ответчику (истцу).
- формирование пакета документов для направления в суд.

16.4. Общие технологические решения в АИС налоговых органов.

Технология разработки АИС налоговых органов

Налоговая система на районном, региональном и федеральном уровнях представляет собой многопрофильную распределенную структуру с частично децентрализованным управлением.

Для описания таких систем используется представление АИС как комбинации: прикладных подсистем, обеспечивающих решение задач в предметной области деятельности инспекции; инфраструктурных подсистем, обеспечивающих решение задач путем выделения необходимых ресурсов, сервисов; служебных подсистем, связывающих прикладные и инфраструктурные подсистемы для придания им определенных свойств.

Каждая группа подсистем имеет ряд общих свойств. Так, прикладные подсистемы сильно зависят от специфики задач организации и ее целей и по сути дела наиболее важны с точки зрения функционирования организации. Требования к прикладным подсистемам выдвигаются специалистами из различных прикладных областей и могут быть противоречивыми. В то же время инфраструктурные подсистемы являются основой для интеграции прикладных подсистем, определяя главные свойства, необходимые для успешной эксплуатации АИС. Требования к инфраструктурным подсистемам едины и стандартизованы, методы построения в значительной степени универсальны.

Один из основных принципов создания АИС – преемственность уже имеющихся систем. Прежде всего это относится к разнородным и многочисленным информационным системам всех уровней налоговых органов. Важнейший из путей претворения этого принципа в жизнь – создание базовой инфраструктуры информационного обмена.

При проектировании прикладных решений целесообразно использовать концепцию прикладных сервисов. Под прикладным сервисом подразумевается замкнутый набор взаимосвязанных функций, в совокупности реализующих какую-либо прикладную подзадачу.

Структура прикладных решений предусматривает пять подсистем прикладного программного обеспечения:

- 1) учет и контроль;

2) аналитическую;

3) информационно-справочную;

4) технологическую, с помощью которой проверяется поступающая информация и обновляется внутренняя база данных АИС инспекции;

5) генерацию рабочих мест, предназначенную для создания новых АРМ путем настройки прикладного программного обеспечения (ППО) и конфигурации интерфейсов пользователей к ППО.

Для обеспечения работоспособности перечисленных подсистем используются следующие информационные ресурсы: информационные массивы, поступающие из внешних источников (в том числе и из районных органов); база данных технологической подсистемы для проверки информации, поступающей из различных источников; внутренняя база данных АИС инспекции. Все это составляет сущность системно-технической инфраструктуры.

К требованиям, которые необходимо соблюдать при создании подсистем управления и безопасности, относятся:

- невозможность отключения служебных подсистем в результате сбоев, пиковых нагрузок либо несанкционированной деятельности;
- невозможность перехода АИС и ее компонентов в неконтролируемое состояние;
- разделение обязанностей всех пользователей АИС, минимизация их привилегий в системе;
- наличие нескольких рубежей защиты и точек контроля системы;
- разнообразие применяемых средств в зависимости от значимости ресурсов и уровня системно-технической инфраструктуры;
- доступность при работе со служебными подсистемами.

Современные технологии реализации служебных подсистем основаны на модели менеджер (агент), описанной в стандартах сетевого управления Международной организации по стандартам (ISO). Пользователями этой информации выступают приложения-менеджеры, взаимодействующие с агентами. Данная модель представляет собой частную реализацию системы типа «клиент – сервер», в которой агент выполняет, как правило, роль сервера, менеджер – роль клиента.

Подсистемы автоматизации предметной деятельности, как правило, обеспечивают:

- √ ввод данных в подсистему. При вводе информации в любую из перечисленных подсистем происходит процесс идентификации и начальная обработка данных;
- √ хранение данных в базе данных подсистем. После ввода информации в подсистему происходит сохранение полученных данных в информационных хранилищах (базах данных);
- √ поиск информации в базе данных подсистемы по критерию, сформированному пользователем;
- √ получение отчетов на основе отобранных данных и по заранее заданному шаблону;
- √ получение справочной информации;
- √ адаптацию (настройку) подсистемы в связи с изменяющимися условиями эксплуатации. Настройка подсистем проводится средствами подсистемы генерации АРМ.

Инженерные подсистемы обеспечивают функционирование АИС инспекции. Для обеспечения функционирования АИС создаются следующие инженерные подсистемы: структурированная кабельная система (СКС) и система гарантированного электропитания.

В соответствии с требованиями к АИС налоговых органов должна быть обеспечена безопасность информационных ресурсов, хранимой и обрабатываемой информации. Решением этой задачи является построение специализированной подсистемы — подсистемы безопасности АИС.

Согласно действующей документации Гостехкомиссии РФ концепция защиты автоматизированных систем от несанкционированного доступа при работе подсистемы безопасности обеспечивается согласованными мерами на законодательном, организационном и программно-техническом уровнях.

На законодательном уровне необходимо обеспечить соответствие подсистемы безопасности требованиям нормативных документов РФ.

Защита на организационном уровне обеспечивается формированием политики безопасности, описывающей: категории информации, хранимой и обрабатываемой в АИС; соотношение существующих и планируемых информационных ресурсов информации различных категорий; основные риски, связанные

с информационными сервисами, обеспечивающими доступ к указанным ресурсам, и ограничения, накладываемые средствами их минимизации.

Основой проработки решений подсистемы безопасности служит анализ рисков, проводимый при проектировании и построении АИС. При этом принимаются во внимание следующие классы рисков: техногенные, антропогенные и стихийные.

К *техногенным рискам* относятся:

отказы программных аппаратных средств (выход из строя аппаратных компонентов, проявление программных ошибок в сервере СУБД либо в базовом или прикладном программном обеспечении);

разрушение данных (выход из строя носителей информации, уничтожение информации в результате аппаратной или программной ошибки).

Антропогенные риски охватывают:

риски со стороны обслуживающего персонала:

- отступление (случайное или умышленное) от установленных правил эксплуатации либо отсутствие необходимых регламентов в сочетании с неквалифицированными действиями персонала;

- ошибки при переконфигурировании системы (непонимание устройства информационной системы и вызванные этим некорректные действия либо небрежность при выполнении переконфигурирования);

- разрушение информации в результате неквалифицированных действий персонала или воздействия вредоносного программного обеспечения (вирусы и т. п.);

- нежелание выполнять обслуживающим персоналом своих обязанностей;

риски со стороны потенциальных злоумышленников:

- разрушение или повреждение аппаратуры (террористический акт, акты вандализма и т. п.);

- нарушение работы систем связи, электропитания, водоснабжения, кондиционирования (как результат злонамеренных действий);

- получение доступа к сетям связи и проведение различных атак.

Стихийные риски представляют собой:

- разрушение или повреждение аппаратуры, информации (аварии, пожары, протечки и другие стихийные бедствия);

- нарушение работы систем связи, электропитания, водоснабжения, кондиционирования (как результат стихийных бедствий);
- разрушение или повреждение помещений (как результат стихийных бедствий);
- пропажа документов.

В основу системы управления АИС налоговых органов целесообразно заложить четыре функциональные подсистемы:

1) управление конфигурациями информационных ресурсов, обеспечивающее инвентаризацию аппаратных и программных компонентов, их функциональное описание, статическое и адаптивное конфигурирование;

2) управление событиями, обеспечивающее мониторинг состояния ресурсов, отслеживание значимых событий, их классификацию, формирование ответных реакций и генерацию сигналов о проблемных ситуациях;

3) контроль проблемных ситуаций и сбоев, обеспечивающий оперативный контроль за действиями по устранению обнаруженных нештатных ситуаций, включая распределение выявленных проблем по уровням компетентности ответственных лиц;

4) генерация отчетов, обеспечивающая создание иерархической системы отчетов о функционировании информационной системы и распределение отчетов по уровням компетентности.

Для обеспечения безотказной работы пользователей (что является необходимым условием надежной работы информационной системы) следует, во-первых, разработать и утвердить с согласия всех заинтересованных сторон порядок передачи приложений в эксплуатацию (обучение пользователей, разработка регламента их действий и практические занятия по отработке выполнения регламента); во-вторых, автоматизировать деятельность пользователей, особенно в сложных ситуациях, таких, как переключение на резервные ресурсы в случае выхода из строя основных; в-третьих, необходимо проактивно управлять пользователями, анализировать характер их работы, выявлять и устранять проблемы по возможности еще до того, как сами пользователи их распознали.

Для обеспечения взаимной согласованности и надежного функционирования всех служб информационной системы требуется организация специальной *группы администрирования*.

В функции группы входят обязанности по поддержанию работоспособности, надежности и безопасности информационной

системы на всех ее уровнях, обеспечение взаимодействия между конечными пользователями и предоставляемыми информационными ресурсами.

Назначением группы администрирования АИС являются контроль и управление задачами с целью обеспечения надежной, безопасной и максимально эффективной работы АИС инспекции. В функциональные обязанности группы входит решение следующих задач администрирования:

- системного – обеспечение сопровождения операционных систем, а также разработки и внедрения программного обеспечения системного администрирования для всех используемых компьютерных платформ;
- настройки системы на максимальную производительность, контроля главной системной консоли;
- систем управления базами данных (СУБД) – обеспечение инсталляции, обновления, мониторинга и настройки производительности баз данных и СУБД, поддерживающих коммерческие приложения;
- сети – обеспечение функционирования локальных и глобальных сетевых сервисов, сетевого оборудования, сетевого соединения для предоставления максимального времени доступа всем клиентам к вычислительным системам;
- телекоммуникаций – обеспечение функционирования телефонной сети, сбора статистической информации, управления абонентской сетью для предоставления максимального времени доступа всем клиентам к телекоммуникационным услугам;
- аудита – обеспечение контроля за использованием и текущим состоянием производственных ресурсов и активностью пользователей, контроля за исполнением регламентирующих документов и регистрации возникающих проблем;
- безопасности – обеспечение надежного и безопасного взаимодействия с внешним миром, разграничения прав доступа пользователей к ресурсам АИС, защиты информации и информационных потоков, адекватного реагирования на возникающие угрозы;
- резервного копирования – обеспечение оперативного, надежного и безопасного резервного копирования данных, восстановления целостности АИС после повреждений, а также контроль дискового пространства.

Разработка автоматизированной системы для управления ФНС России осуществляется на нескольких стадиях: разработки и постановки задачи (комплекса задач); исследования предметной области; разработки эскизного проекта на основании технического задания; рабочего проектирования; разработки методики проведения испытания автоматизированной системы; эксплуатации программного и информационного обеспечения; дальнейшего развития и модернизации системы.

Разработка и постановка задачи выполняются специалистами управления ФНС России, чьи функции подлежат автоматизации и утверждаются начальником управления. При этом могут использоваться такие программные продукты, как текстовые редакторы, работающие в различных операционных средах, системы поддержки системного анализа, а также любые другие традиционные средства подготовки текстовых файлов.

Исследование предметной области имеет своей целью систематизацию знаний об информационных потребностях подразделений управления и функциональных задачах, решаемых специалистами. На данной стадии разработки проекта используются методы информационного анализа, исследования операций, теории сложных систем. В качестве программной поддержки используются средства поддержки системного анализа и CASE-технологии для построения модели предметной области и разработки ее структуры и архитектуры. Сущность стадии состоит в обследовании организационной и функциональной структур управления и разработке технического задания для системы.

При наличии нескольких близких по своим параметрам систем, отвечающих перечисленным критериям, или нескольких технологий проектирования на основе различных СУБД определяющим становится расчет экономической эффективности с учетом затрат на закупку, освоение, проектирование, обучение и поддержку, модернизацию проектируемой автоматизируемой информационной системы налоговых органов.

Значительное место в проекте занимают пользовательские информационно-справочные системы:

- √ базы данных законодательных и нормативных актов по налогообложению;
- √ базы данных по общеправовым вопросам;
- √ базы данных инструктивных и методических материалов;
- √ разнообразные справочники и т. д.

Особенностью этих баз данных является то, что они активно используются практически во всех подразделениях налоговой инспекции. Существует ряд систем, ведущих и поддерживающих такие базы данных: «Консультант Плюс», «Гарант», «Дело и право», «Юсис», 1С, АРБТ, «Банковские технологии» и др. Анализ возможностей таких систем, практика их создания, наполнения и использования показывают, что по функциональным характеристикам как средств администрирования, так и средств пользователя данные системы достаточно близки. Значительная конкуренция на информационном рынке побуждает разработчиков активно развивать сервисные функции, включать развитые средства доступа, возможности гипертекстовой организации данных, тезаурусы и толковые словари для пользователей. Основное отличие подобных систем заключается в информационном наполнении, оперативности внесения изменений, достоверности данных и наличии юридических пояснений и комментариев к документам.

При значительном информационном пересечении различных систем полная информационная среда должна иметь возможность доступа к различным базам данных. При такой организации информационного обеспечения возникает проблема разработки программных средств, объединяющих различные базы данных в единую метабазу с возможностью поиска необходимого документа в различных системах.

Цель такой разработки – унифицированный доступ к правовой базе данных всех заинтересованных пользователей.

Следующим важным классом систем является комплекс профессиональных баз данных специалистов подразделений налоговой инспекции. Функциональный и информационный составы баз данных зависят от специфики каждого рабочего места и во многом от квалификации специалиста. К таким базам данных в общем случае относятся:

- √ исходные и отчетные данные по налоговым поступлениям в разрезе разделов и параграфов бюджетной классификации, бюджетов, территорий, временным периодам, по регламентированным отчетным формам;
- √ производные и интегрированные данные на основе отчетных форм;
- √ оперативные данные по налоговым поступлениям;
- √ письма, прецеденты, ответы, предложения по налоговому законодательству и т. п.

Рабочее проектирование может выполняться соисполнителями из сторонних организаций (контрагентами) совместно с сотрудниками налоговой инспекции отдела информатизации. Привлечение к разработке проекта сторонних организаций обосновывается необходимостью проведения значительных объемов оригинального проектирования для отдельных управлений, комплектации различных систем в единую автоматизированную систему, создания системы электронного информационного хранилища (ЭИХ) и возможностью сетевого доступа к локальным базам данных управлений и налоговых инспекций.

На основе информационных моделей подразделений управления и интегрированной модели налоговой инспекции, построенной на стадии эскизного проекта, создаются системы локальных баз данных управлений и собственно электронное информационное хранилище, включая правила агрегации данных, сбора, передачи, контроля, корректировки, архивации и прав доступа к ЭИХ.

Организация данных в информационных хранилищах характеризуется:

- предметной ориентацией;
- высокой степенью интеграции;
- неразрушаемостью данных;
- длительными сроками хранения.

Прием каждого дела работник архива производит в присутствии сотрудника структурного подразделения. При этом на обоих экземплярах описи против каждого дела, включенного в нее, делается отметка о наличии дела. В конце каждого экземпляра описи указываются цифрами и прописью количество фактически принятых в архив дел, дата приема – передачи дел, а также подписи сотрудника архива и лица, передавшего дела. На основании сдаточных описей структурных подразделений производится запись поступления и выбытия документов в книге учета, представленном в электронном виде.

На принятые дела, прошедшие экспертизу ценности, составляются архивные описи. Описи составляются отдельно на дела:

- постоянного хранения;
- временного хранения;
- по личному составу.

Ежегодно необходимо готовить годовой раздел сводной описи дел инспекции на основе описей дел структурных подразделений в соответствии с требованиями архивного учреждения.

Осуществляется хранение документов в архиве в строгом соответствии со всеми нормативными актами, соблюдая сроки хранения документов.

Выдача дел из архива во временное пользование производится по запросу работника инспекции. Дела выдаются во временное пользование из архива на срок, не превышающий:

- 10 дней – для работников структурных подразделений организации, в состав которой входит архив;
- 3 месяца – для работников других организаций.

При выдаче дела производится запись в книге выдачи дел из хранилища, а на место выдаваемого дела помещается карта – заместитель для контроля своевременного возврата дел в архив.

Ежегодно путем полистного просмотра дел производится отбор документов постоянного и временного хранения совместно с экспертной комиссией инспекции. При проведении экспертизы ценности документов осуществляется отбор документов постоянного и временного (свыше 10 лет) хранения, выделение к уничтожению дел за предыдущие годы, сроки которых истекли.

Технология информационных хранилищ предусматривает чистку и архивирование, т.е. удаление информации, утратившей актуальность, и операции архивирования, необходимые для восстановления данных в исходных базах данных.

Технология поддержки ЭИХ предусматривает интерфейсную часть, позволяющую обслуживать запросы, анализировать результаты их выполнения и формировать отчеты. Интерфейс пользователя ориентирован на группы пользователей в соответствии с решаемыми функциональными задачами.

Информация, содержащаяся в ЭИХ, должна удовлетворять следующим требованиям:

- организации – с учетом предметной ориентации;
- целостности – единообразное представление;
- постоянства – информация не подлежит оперативному обновлению;
- защищенности – данные не могут быть изменены после помещения их в информационное хранилище, они могут быть только считаны или загружены в компоненты ЭИХ.

В процессе работы основное внимание уделяется источникам данных, а не самим данным. Вначале создания информационного хранилища необходимо провести анализ всех существующих в организации локальных баз данных и учесть перспективы создания локальных баз данных в тех подразделениях, где ин-

форматизация находится на начальных стадиях проектирования. Важным моментом проектирования электронного хранилища является анализ требований пользователей в отношении интерфейса системы. В ЭИХ необходимо интегрировать пользовательские интерфейсы различных СУБД нижнего уровня с учетом появления дополнительных запросов пользователей в будущем.

На стадии рабочего проектирования выполняются работы по проектированию, структурированию и программированию компонентов, определенных при эскизном проектировании. Результатами являются: комплекс автоматизированных рабочих мест специалистов налоговых органов; комплекс локальных и (или) взаимосвязанных баз данных пользователей; средства интеграции и передачи данных в информационное хранилище; комплекс технической документации для системы. Средства, используемые на стадии рабочего проектирования, включают многообразие программных продуктов, принятых к использованию, — от операционных систем до языков программирования.

Практически одновременно с началом рабочего проектирования функциональные подразделения налоговых органов приступают к разработке методики проведения испытания автоматизируемой системы. Методика испытаний может предусматривать поэтапное введение в эксплуатацию отдельных подсистем. При этом должно учитываться технологическое и информационное единство комплекса. Основой для создания методики испытания являются согласованные на стадии эскизного проекта решения по технологии обработки данных. Методика испытаний должна содержать: перечень и последовательность мероприятий; ожидаемые результаты; критические точки отказов, критические временные периоды. Методика испытаний уточняется и согласовывается с Управлением информатизации.

По окончании рабочего проектирования или его отдельной стадии, предусмотренной календарным планом и договором, проводится испытание программных средств и проектных решений. Для этого организуется комиссия из состава специалистов налоговой инспекции, курирующих данный участок работ, и ответственных исполнителей сторонней организации. По результатам экспериментального внедрения составляется акт, содержащий оценку полученного результата и перечень замечаний, подлежащих устранению. При отсутствии замечаний и удовлетворительных результатах испытаний составляется протокол о приемке программного обеспечения.

Эксплуатация программного и информационного обеспечения начинается с обучения специалистов управления и передачи технической документации, разработанной на стадии рабочего проектирования. Обучение проводится специалистами Управления информатизации с привлечением организаций-разработчиков.

Для каждой локальной автоматизированной системы и поддержки информационного хранилища в целом Управление информатизации отработывает модель централизованного сопровождения, необходимость которого предопределяется тем, что эскизный проект, по существу являющийся прототипом проектируемой системы, разрабатывается в управлении информатизации, специалисты которого могут обеспечивать дальнейшее развитие и модернизацию системы.

Реализация идеологии электронного информационного хранилища предполагает организацию информационно-аналитического центра на стадии эксплуатации АИС налоговых органов.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

- 1. Какими свойствами должны обладать высокоэффективные программные средства на сегодняшний день?*
- 2. На основе чего базируются информационные технологии в экономике и управлении?*
- 3. Что представляют собой информационные процессы?*
- 4. Дать характеристику этапов жизненного цикла АИС.*
- 5. Какие факторы в наибольшей степени влияют на эффективность работы налоговой инспекции?*
- 6. Основные задачи налоговой инспекции?*
- 7. Каким образом осуществляется сбор информации о физических лицах в налоговой инспекции, информация о юридических лицах?*
- 8. Охарактеризуйте существующие критерии оценки информационных систем.*
- 9. Как осуществляется выбор информационных систем?*
- 10. Как происходит функционирование налоговой инспекции?*
- 11. Как происходят учет и регистрация налогоплательщиков?*
- 12. Как осуществляются составление и прием налоговой отчетности?*
- 13. Опишите АРМ документальной проверки.*
- 14. Раскройте технологию ввода и обработки сведений о доходах физических лиц.*
- 15. Опишите АРМ «регистрация предприятий», АРМ «камеральная проверка», АРМ «ведение лицевых карточек», АРМ «анализ состояния предприятия», АРМ обработки документов, АРМ «юридический отдел».*

Литература

Конституция РФ.

Налоговый кодекс РФ.

Гражданский кодекс РФ.

Бюджетный кодекс РФ.

Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию Российской Федерации о бюджетной политике в 2006 году // Финансы. — 2005. — № 6. — С. 3.

Абдулгалимов А.М. Теория возникновения и развития налогообложения. — М.: ТЕИС, 2004.

Алтухова Е.В. О практике применения статьи 40 НК РФ // Налоговый вестник. — 2005. — № 4.

Алиев Б.Х., Абдулгалимов А.М. Теоретические основы налогообложения: Учеб. пособие. — М.: ЮНИТИ—ДАНА, 2004.

Алиев Б.Х. Промышленная политика и экономика. — М.: Экономика, 2000.

Анищенко А.В. Учетная политика для целей налогообложения на 2006 год. — М., 2006.

Бодрова Т.В., Силантьев Ю.В. Налоговый учет и формирование учетной политики для целей налогообложения. — М.: Дашков и К°, 2006.

Борьян Ю.Б. Основные изменения в налогообложении в 2005 году. — М.: Экономика, 2005.

Бюджетная система РФ / Под ред. М.В. Романовского. — М., 2004.

Голомазова Л.А. Налоговый контроль за ценами // Бухгалтерский учет. — 2005. — № 6.

Евстигнеев Е.Н. Основы налогообложения и налогового права: Учеб. пособие. — М.: Инфра-М, 2005.

Захарьин В.Р. Налоговый учет затрат. — М.: Дело и сервис, 2001.

Карпов В.В., Карпов А.В. Упрощенная система налогообложения. — М.: «Книга-сервис», 2003.

Корепанова Н.Б. Расчет налога на прибыль по данным бухгалтерского учета. — М.: Альфа-Пресс, 2005.

Кузнецова С.Ю. Практика применения Налогового кодекса: типичные ошибки. — М.: Экзамен, 2005.

Козырев А.А. Информационные технологии в экономике и управлении. — СПб.: Изд-во Михайлова, 2000.

Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части второй (постатейный): / Сост. и автор комментариев С.Д. Шатапов. — М.: МЦФЭР, 2005.

Косолапов А.И. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. — М.: Дашков и К°, 2005.

Кучеров И.Н. Налоговые преступления. — М.: Инфра-М, 1999.

Малис Н.И. Налогообложение игорного бизнеса // Налоговый вестник. — 2005. — № 8.

Мудрых В.В. Ответственность за нарушение налогового законодательства. — М.: ЮНИТИ, 2001.

Налоги, налогообложение и налоговое законодательство / Под ред. Е.Н. Евстигнеева. — СПб.: Питер, 2006.

Налоги: Словарь-справочник. — М.: Инфра-М, 2006.

Налоги: Учеб. пособие / Под ред. Д.Г. Черника. — М.: Финансы и статистика, 2004.

Налоги и налогообложение / Под ред. М.В. Романовского. — СПб.: Питер, 2006.

Налоги и налоговое право / Под ред. А.В. Брызгалина. — М.: Аналитика-Пресс, 1997.

Налоговый учет: Учебно-практ. пособие по дистанционному обучению / Науч. ред. Л.А. Леонова. — М.: УМЦ МНС РФ, 2003.

Налоговое право: Учеб. пособие / Отв. ред. С.Г. Пепеляев. — М.: ФБК-ПРЕСС, 2000.

Налоги в условиях экономической интеграции / Под ред. В.С. Барда и Л.П. Павловой. — М.: Кнорус, 2004.

Пансков В.Г. Налоги и налоговая система РФ: Учебник. — М.: Финансы и статистика, 2005.

Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. — М.: Финансы и статистика, 2005.

Романов А.Н., Одинцов Б.Е. Информационные системы в экономике. — М.: Вузовский учебник, 2006.

Сердюков А.Э., Вылкова Е.С., Тарасевич А.Л. Налоги и налогообложение. — СПб.: Питер, 2005.

Сомоев Р. Г. Общая теория налогов и налогообложения. — М., 2000.

Соколов Ю.А. Формирование себестоимости продукции в бухгалтерском и налоговом учетах. — М.: Альфа-Пресс, 2005.

Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение. — М.: Юристъ, 2000.

Тумасян Р.З. Бухгалтерский и налоговый учет расходов организации. — М., 2005.

Фокин В.М. Налоговое регулирование: Учеб. пособие / Под ред. М. Пепеляева. — М.: Статус, 2004.

Оглавление

Предисловие	3
Раздел I. ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	5
Глава 1. Налоги в экономической системе общества	5
1.1. Возникновение и эволюция налогообложения	5
1.2. Развитие налогообложения в России	8
1.3. История налоговой политики в Дагестане	12
1.4. Философия налога и методология налогообложения	16
1.5. Налоговые теории	18
1.6. Налоги как инструмент государственного регулирования экономики	22
1.7. Налоги как составляющая часть бюджета	26
Глава 2. Налог как экономическая и правовая категория	30
2.1. Сущность, понятие и определение налога	30
2.2. Методика разграничения налогов, сборов и других обязательных платежей	33
2.3. Функции налогов	36
2.4. Принципы налогообложения	40
2.5. Классификация налогов	43
Глава 3. Элементы налога и их характеристика	51
3.1. Структура налога	51
3.2. Субъект налогообложения (налогоплательщик)	54
3.2.1. Права налогоплательщиков	58
3.2.2. Обязанности налогоплательщиков и плательщиков сборов	59
3.3. Предмет и объект налогообложения	61
3.4. Налоговая база	63
3.5. Налоговый период	65
3.6. Налоговая ставка	65
3.7. Налоговые льготы	67
3.8. Порядок, способы исчисления и уплаты налога	68
3.9. Сроки уплаты налога	70

Глава 4. Налоговая политика государства	74
4.1. Понятие налоговой политики государства и методы ее осуществления	74
4.2. Управление налогообложением	81
4.3. Информирование налогоплательщиков	84
4.4. Налоговое консультирование	88
4.5. Налоговое бремя и налоговая нагрузка	90
4.6. Уклонение от уплаты налогов	95
Глава 5. Налоговое производство	101
5.1. Понятие налогового производства	101
5.2. Бухгалтерский и налоговый учет в системе исчисления налога	102
5.3. Порядок исчисления налога	106
5.4. Порядок уплаты налога	111
Раздел II. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	116
Глава 6. Характеристика и организационные принципы налоговой системы Российской Федерации	116
6.1. Понятие и основные характеристики налоговых систем	116
6.2. Организационные принципы российской налоговой системы	120
6.3. Система налогового законодательства Российской Федерации	122
Глава 7. Налоговый кодекс Российской Федерации – основополагающий документ в области налогообложения	128
Глава 8. Система налогов Российской Федерации	144
8.1. Направления развития системы налогообложения в Российской Федерации	144
8.2. Налоги, взимаемые на территории Российской Федерации	146
8.3. Особенности установления, изменения и отмены федеральных, региональных и местных налогов	148

Глава 9. Федеральные налоги и сборы	152
9.1. Налог на добавленную стоимость (НДС)	152
9.1.1. Роль НДС в налоговой системе	152
9.1.2. Плательщики НДС	154
9.1.3. Объект налогообложения и налоговая база по НДС	156
9.1.4. Льготы по НДС	161
9.1.5. Налоговый период и налоговые ставки	167
9.1.6. Порядок исчисления и уплаты НДС в бюджет	171
9.2. Акцизы	178
9.2.1. Экономическое содержание и плательщики акцизов	178
9.2.2. Объекты налогообложения акцизами	179
9.2.3. Определение налоговой базы	183
9.2.4. Порядок исчисления, сроки и порядок уплаты акцизов	185
9.3. Налог на прибыль организаций	194
9.3.1. Экономическое содержание и плательщики налога на прибыль организаций	194
9.3.2. Объект налогообложения, налоговая база и порядок ее формирования по налогу на прибыль организаций	196
9.3.3. Ставки, порядок исчисления и сроки уплаты в бюджет налога на прибыль организаций	207
9.3.4. Особенности налогообложения прибыли кредитных учреждений и страховых организаций	211
9.3.5. Система налогового учета по налогу на прибыль организаций	214
9.4. Налог на доходы физических лиц	217
9.4.1. Экономическое содержание налога на доходы физических лиц, его эволюция и роль в формировании доходов бюджета	217
9.4.2. Налог на доходы физических лиц: плательщики и объект налогообложения	221
9.4.3. Налоговая база и налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц	225
9.4.4. Ставки, порядок исчисления и уплаты в бюджет налога на доходы физических лиц ...	230

Глава 9. Федеральные налоги и сборы	
9.5. Единый социальный налог (ЕСН)	233
9.5.1. Экономическая сущность ЕСН и его нормативная база	233
9.5.2. Плательщики, объекты налогообложения и порядок формирования налоговой базы по ЕСН	236
9.5.3. Налоговые освобождения по ЕСН	238
9.5.4. Ставки, порядок и сроки уплаты в бюджет ЕСН	241
9.6. Государственная пошлина	250
9.6.1. Сущность и плательщики государственной пошлины	250
9.6.2. Объекты взимания и ставки государственной пошлины	250
9.6.3. Порядок и сроки уплаты государственной пошлины	252
9.7. Федеральные налоги в системе природопользования и защиты окружающей среды	254
9.7.1. Налог на добычу полезных ископаемых	255
9.7.2. Водный налог	261
Глава 10. Региональные налоги в Российской Федерации	266
10.1. Налог на имущество организаций	266
10.2. Налог на игорный бизнес	273
10.3. Транспортный налог	276
Глава 11. Местные налоги в Российской Федерации	281
11.1. Экономическая роль и эволюция местного налогообложения	281
11.2. Земельный налог	288
11.3. Налог на имущество физических лиц	295
Глава 12. Специальные налоговые режимы	300
12.1. Понятие и виды специальных налоговых режимов ...	300
12.2. Упрощенная система налогообложения	301
12.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности	309
12.4. Система налогообложения для сельскохозяйствен- ных товаропроизводителей (единый сельско- хозяйственный налог)	313
12.5. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	320

Глава 13. Организация налогового контроля	337
13.1. Понятие, формы и виды налогового контроля	337
13.2. Учет налогоплательщиков	339
13.3. Налоговая проверка как основная форма осуществления налогового контроля	343
13.4. Другие контрольные функции налоговых органов	366
13.4.1. Контроль за применением контрольно- кассовой техники	366
13.4.2. Контроль за производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спирто- содержащей продукции	368
Глава 14. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах	370
14.1. Понятие и виды ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах	370
14.2. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение	371
14.3. Административная ответственность	385
14.4. Уголовная ответственность за нарушение законо- дательства о налогах и сборах	396
Глава 15. Налоговые администрации	404
15.1. Налоговые органы и их полномочия	404
15.2. Полномочия других государственных органов в области налогового администрирования	409
Глава 16. Автоматизированные информационные технологии в системе налогообложения	414
16.1. Основные подходы и принципы проектирования автоматизированной информационной системы (АИС) налоговых органов	414
16.2. Состав, структура и особенности АИС налоговых органов	416
16.3. АИС налоговой инспекции как совокупность автоматизированных рабочих мест (АРМ)	420
16.3.1. Модель автоматизации районной налого- вой инспекции	420
16.3.2. АРМ внутри налоговой инспекции	424
16.4. Общие технологические решения в АИС налоговых органов. Технология разработки АИС налоговых органов	430
Литература	442

Учебное издание

**Алиев Басир Хабибович,
Абдулгалимов Абдуселим Менхаджевич,
Мусаева Хайбат Магомедтагировна и др.**

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Заведующая редакцией *Н.Ф. Карпычева*
Художественный редактор *Г.Г. Семенова*
Технический редактор *Л.А. Зотова*
Корректоры *И.А. Рябова, Г.В. Хлопцева*
Компьютерная верстка *И.В. Витте*
Оформление художника *Д.А. Алексеевой*

ИБ № 4596

Подписано в печать 27.12.2007. Формат 60x88¹/16
Гарнитура «Таймс». Печать офсетная
Усл. п.л. 27,44. Уч. изд. л. 26,25
Тираж 2000 экз. Заказ «С» 061

Издательство «Финансы и статистика»
101000, Москва, ул. Покровка, 7
Телефон (495) 625-35-02. Факс (495) 625-09-57
E-mail: mail@finstat.ru <http://www.finstat.ru>

ООО «Великолукская городская типография»
182100, Псковская область, г. Великие Луки,
ул. Полиграфистов, 78/12
Тел./факс: (811-53) 3-62-95
E-mail: zakaz@veltip.ru