

УДК 336.221
ББК (У)65.050
П16

Автор – Владимир Георгиевич Пансков –
доктор экономических наук, профессор, заслуженный
экономист России, аудитор Счетной палаты
Российской Федерации

Пансков В.Г.
П16 **Налоги и налогообложение в Российской Федерации:
Учебник для вузов. – 7-е изд., доп. и перераб. – М.: МЦФЭР,
2006. – 592 с.**

ISBN 5-7709-0379-1

Рассмотрены существующие в Российской Федерации налоговая система и практика налогообложения с позиций действующего Налогового кодекса Российской Федерации. Дана подробная характеристика основных видов налогов, объектов налогообложения, ставок, льгот, порядка и сроков взимания. Анализируются проблемные вопросы налоговой нагрузки на налогоплательщиков, налогового прогнозирования и воздействия налоговой системы на экономику страны.

Для преподавателей и студентов экономических вузов и факультетов, работников налоговой и финансовой систем, предпринимателей.

УДК 336.221
ББК (У)65.050

ISBN 5-7709-0379-1

© Пансков В.Г., 2006
© ЗАО "МЦФЭР", 2006

ПРЕДИСЛОВИЕ К СЕДЬМОМУ ИЗДАНИЮ

Предлагаемая книга представляет собой седьмое издание учебника “Налоги и налогообложение в Российской Федерации”, посвященного проблемам теории и практики налогообложения.

В данное издание внесены существенные изменения и дополнения, вызванные, прежде всего, многочисленными поправками в Налоговый кодекс, принятыми в 2004 и 2005 гг. Самое главное то, что в 2004 г. был наконец-то определен состав налогов, входящих в налоговую систему страны, и отменено действие Закона РФ “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”.

В данном издании учебника вы не найдете разделов, посвященных налогу на наследование или дарение, налогу на рекламу, а также таможенной пошлине. Это связано с тем, что таможенная пошлина, несмотря на все присущие ей признаки налога, в 2004 г. была исключена из налоговой системы России и в настоящее время регулируется Таможенным кодексом РФ и Законом РФ “О таможенном тарифе”. Отменен с 2005 г. налог на рекламу. С 2006 г. исключен из налоговой системы налог на наследство или дарение в связи с отменой налога на наследство и включением налога на дарение в состав налога на доходы физических лиц с обложением дохода от дарения по ставке 13%.

Вместе с тем формирование налоговой системы страны не завершено. В части первую и вторую Налогового кодекса

продолжают вноситься серьезные уточнения, имеющие зачастую принципиальный характер. В практике исчисления и взимания многих налогов все еще возникают многочисленные трудности и нерешенные вопросы.

Поэтому в настоящем издании автор на основе практики контроля за исполнением налоговых законов проанализировал эти проблемы и предложил читателю свое видение их решения. Это, в частности, относится к таким основополагающим налогам, как НДС, акцизы, налог на доходы физических лиц и налог на добычу полезных ископаемых.

Коренным образом в учебнике переработан раздел, посвященный налогу на землю, в связи с принятием соответствующей главы Налогового кодекса, существенно изменившей экономическое содержание, принципы построения и уплаты данного налога.

По-новому изложены порядок исчисления и взимания водного налога, а также взимание государственной пошлины в связи с принятием в 2004 г. соответствующих глав Налогового кодекса РФ.

В 2005 г. внесены серьезные уточнения в порядок исчисления налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, акцизов на алкогольную продукцию и единого налога при упрощенной системе налогообложения, что также нашло отражение в новой редакции учебника.

Впервые в настоящем издании автор рассмотрел теоретические вопросы определения понятия “сбор”, входящего в налоговую систему.

ВВЕДЕНИЕ

Одним из важнейших инструментов осуществления экономической политики государства всегда были и продолжают оставаться налоги.

Особенно наглядно это проявляется в период перехода от командно-административных методов управления к рыночным отношениям, когда в условиях сузившихся возможностей государства оказывать воздействие на экономические процессы налоги становятся реальным рычагом государственного регулирования экономики.

Вместе с тем государство только в том случае может реально использовать налоги через присущие им функции, и прежде всего фискальную и стимулирующую, если в обществе создана атмосфера уважения к налогу, основанная на понимании как экономической необходимости существования налоговой системы, так и установленных государством правил взимания конкретных налогов.

В связи с этим знание налогового законодательства, порядка и условий его функционирования является непременным условием восприятия налоговой культуры как обществом в целом, так и каждым его членом.

До перехода к рыночным отношениям, в условиях централизованной плановой экономики, налоговая система в нашей стране практически отсутствовала. Существовавшие ее отдель-

ные элементы представляли интерес исключительно лишь для узкого круга специалистов-профессионалов. При этом в СССР одной из целей экономической политики государства было провозглашено построение первого в мире государства без налогов, что не могло не привести к негативному, пренебрежительному отношению большинства членов общества к налогам как таковым.

В настоящее время положение коренным образом изменилось. Абсолютное большинство населения страны стало платить те или иные налоги, т. е. стало налогоплательщиками. И поэтому знание налогового законодательства, налоговая грамотность являются необходимым условием обеспечения успешного продвижения экономических реформ.

Созданная в 1992 г. в результате копирования западных, прежде всего германской, моделей налоговая система России представляла собой на первых порах многоступенчатую, сложную и нередко недостаточно ясную систему налогообложения, к тому же подверженную частым и не всегда продуманным изменениям. Принятые и действовавшие на протяжении почти десятилетия налоговые законы зачастую не были актами прямого действия. Их применение сопровождалось функционированием многочисленных нормативных документов, издаваемых органами исполнительной власти как на федеральном, так и на региональном и муниципальном уровнях, продолжавших действовать до вступления в силу глав Налогового кодекса, регулирующих вопросы исчисления и взимания конкретных налогов.

Начатая в 1998 г. принятием части первой Налогового кодекса налоговая реформа к настоящему времени практически завершена. В 2004 г. приняты законы, отменяющие действие Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и установившие налоговую систему Российской Федерации. К настоящему времени абсолютное большинство налогов, входящих в российскую налоговую систему, регулируется соответствующими главами части второй Налогового кодекса.

Цель настоящего учебника – помочь в углублении и систематизации знаний в области налогообложения, дать четкие представления о теории налогов. В этих целях в учебнике раскрываются такие понятия, как экономическая сущность и функции налогов, их классификация, изложены вопросы налоговой политики, планирования налогов, налогового бремени.

Фундаментально исследованы актуальные проблемы организации налоговой системы и налогового администрирования в Российской Федерации. При этом особое внимание уделено построению российской налоговой системы, роли и месту Налогового кодекса в системе управления налогами.

Проанализирована действующая в России практика налогового администрирования. В частности, углубленно рассматриваются вопросы организации налоговой службы, права и обязанности как налогоплательщиков, так и государства, система налогового контроля и ответственность за нарушения налогового законодательства.

Подробно исследуются конкретные виды налогов и сборов, действующих в российской налоговой системе.

Содержание учебника строго базируется на нормативных документах; законодательные и нормативные документы приводятся по состоянию на 1 января 2006 г.

Первая глава посвящена организации налоговой системы в России, а также теоретическим основам налогообложения. Особое внимание уделяется Налоговому кодексу РФ как фундаментальной основе построения российской налоговой системы. Подробно рассматриваются такие преимущества Налогового кодекса, как систематизация регулирующих налогообложение норм и положений, регламентация правил налоговых проверок, процедуры уплаты налогов, применения финансовых и административных санкций, унификация налогов и изменения их структуры.

Одновременно с этим автор не мог обойти вниманием и присущие Налоговому кодексу недостатки, в связи с чем в этой главе дан критический анализ ряда нерешенных, по мнению автора, проблем, а также противоречивых положений Налогового

кодекса. Критически оценена дефиниция налога, приведенная в Налоговом кодексе РФ.

Особое место в главе отведено функциям налогов и их классификации. Впервые дана оценка роли сборов в налоговой системе России. Проанализированы экономическое содержание и показатели налогового бремени. Раскрывается сущность налогового планирования на макро- и микроуровне. Излагаются также такие понятия, как текущее (оперативное, краткосрочное) и перспективное финансовое и налоговое планирование, объясняется их существо, процесс развития и совершенствования.

Достаточно подробно рассмотрены вопросы налоговой политики государства, демонстрируется ее зависимость от состояния экономики, приоритетных целей государства.

Во второй главе учебника рассмотрена организация налоговой службы и налогового контроля в Российской Федерации, излагаются вопросы взаимоотношений налогоплательщиков и государства, права, обязанности и ответственность налогоплательщиков за налоговые правонарушения, полномочия и обязанности налоговых органов, установленные налоговым законодательством.

В третьей, четвертой и пятой главах учебника детально охарактеризованы основные виды федеральных, региональных и местных налогов, а также порядок их установления, взимания и применения. Рассматриваются проблемные вопросы исчисления и уплаты важнейших налогов и предлагаются возможные пути их решения.

Излагаются также исторические аспекты, обусловившие введение конкретных видов налогов, их роль в формировании доходной части бюджетов всех уровней.

Шестая глава посвящена специальным налоговым режимам. Исследованы не только экономическое содержание и цели введения каждого из четырех предусмотренных Кодексом специальных налоговых режимов, но и детально рассмотрена эволюция этого вида налогообложения и дан критический анализ их функционирования. При этом автор уделил особое внимание

проблемам налогообложения организаций, действующих в сфере малого бизнеса.

В целях более прочного усвоения изложенного в учебнике материала каждая глава завершается перечнем контрольных вопросов. Имеется в учебнике и список рекомендуемой дополнительной литературы по рассматриваемой тематике.

Учебник предназначен в первую очередь для студентов экономических вузов и факультетов при изучении курса "Налоги и налогообложение", а также для преподавателей. Вместе с тем при его подготовке автор исходил из необходимости практической пользы работникам налоговой и финансовой системы страны, различных контролирующих органов, бухгалтерских служб предприятий и организаций, а также налогоплательщикам, какими бы сферами деятельности они ни занимались.

При этом автор не стремился создать универсальный инструктивный документ, который заменил бы собой все нормативные акты по налогообложению. Такая задача не ставилась и не могла ставиться. Учебник дает достаточно полное представление о порядке исчисления и уплаты конкретных налогов, установленных законом льготах и условиях их применения и ряде других важных вопросов, связанных с налогообложением.

Глава 1

ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1. НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В СИСТЕМЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Введенная в действие с 1 января 1992 г. налоговая система Российской Федерации была сформирована буквально в течение нескольких месяцев фактически путем копирования западных налоговых систем. Одновременно закладываемые при ее формировании принципы налогообложения приспособлявали к реалиям экономики переходного периода. В результате получился симбиоз западных образцов и российских особенностей. Созданная таким образом налоговая система России была нацелена в первую очередь на обеспечение фискальных интересов государства. Поэтому при ее формировании исходили из политики максимальных налогов. Это обеспечивалось за счет высоких налоговых ставок, введения большого числа налогов, установления системы значительных штрафных санкций, ограничения прав налогоплательщиков при одновременном установлении неограниченных прав фискальных органов.

При этом созданная система налогообложения не смогла обеспечить требуемый уровень поступления налогов, что обуславливало постоянное сокращение даже минимальных государственных расходов.

Налоговые отношения в результате недостаточной правовой проработки законов регулировались не столько ими, сколько

подзаконными актами. Налоговая система стала громоздкой, сложной и запутанной.

Абсолютно неэффективной проявила себя действовавшая в то время система налогового администрирования, которая была ориентирована прежде всего на краткосрочное обеспечение любой ценой требуемого объема налоговых поступлений с целью преодоления текущих проблем бюджетного балансирования.

Все это потребовало кардинального изменения действовавшей налоговой системы России.

В 1998 г. была принята и с 1 января 1999 г. вступила в действие первая, или так называемая общая, часть Налогового кодекса РФ.

Принятие первой части Налогового кодекса явилось поистине историческим моментом в развитии экономических реформ в России. С вступлением в действие этого законодательного документа начался этап реформирования всей системы налогообложения.

Однако принятие первой части Кодекса не обеспечило всестороннее решение принципиальных вопросов конкретного применения федеральных, региональных и местных налогов и сборов. Поэтому была продолжена работа над второй, специальной частью Налогового кодекса, которая была принята в августе 2000 г. и вступила в действие с 1 января 2001 г. Указанная часть включала четыре главы, посвященные налогу на добавленную стоимость (НДС), налогу на доходы физических лиц, акцизам и единому социальному налогу.

В 2001 г. формирование новой налоговой системы было продолжено, и с 1 января 2002 г. вступили в действие еще четыре важнейшие главы Кодекса. Одна из них определяет порядок исчисления уплаты одного из главнейших федеральных налогов – налога на прибыль организаций. Другая глава посвящена налогу на добычу полезных ископаемых, который объединил несколько ранее действовавших налогов, взимаемых с недропользователей. В этом же году был принят первый из налогов в рамках специальных налоговых режимов – единый сельско-

хозяйственный налог. Специальная глава Кодекса была посвящена налогу с продаж, который затем был отменен с 1 января 2004 г.

Процесс реформирования налоговой системы продолжился, и в 2002 г. приняты еще три новые главы. Две из них посвящены налогообложению малого бизнеса. Речь идет об обновленном с 1 января 2003 г. едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности, а также о новой редакции действовавшей до 2003 г. упрощенной системы налогообложения для субъектов малого предпринимательства.

С 1 января 2003 г. в состав налоговой системы России включен также транспортный налог, объединивший ранее действовавшие налог на имущество физических лиц в части обложения водно-воздушных транспортных средств и налог с владельцев транспортных средств, регулировавшийся федеральным законом о дорожных фондах.

Начиная с января 2004 г. вступили в действие еще четыре новые главы Налогового кодекса РФ. Одна из них посвящена специальному режиму налогообложения в условиях действия соглашений о разделе продукции. Вторая определяет порядок исчисления и уплаты налога на игорный бизнес.

Важное значение для налогоплательщиков имеет глава Кодекса, посвященная налогу на имущество организаций, в корне изменившая действовавший до этого порядок исчисления и уплаты данного налога. С 1 января 2004 г. введен новый федеральный сбор – сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

В 2004 г. продолжалась доработка недостающих глав части второй Кодекса. Были приняты и с 1 января 2005 г. вступили в действие три главы Кодекса, установившие порядок исчисления и уплаты водного налога, земельного налога и государственной пошлины.

В 2004 г. наступила также определенная ясность с налоговой системой страны: были приняты ст. 13, 14 и 15 части первой Налогового кодекса, устанавливающие перечень федераль-

ных, региональных и местных налогов и сборов. Всего было установлено 15 налогов и сборов. В связи с отменой с 2006 г. федерального налога на наследование или дарение налоговая система России включает в себя 14 налогов и сборов, в том числе 9 федеральных, 3 региональных и 2 местных.

Кроме того, неотъемлемой частью налоговой системы России являются налоги, установленные специальными налоговыми режимами. Действующая в настоящее время налоговая система России представлена на рис. 1.

Таким образом, вне рамок второй части Налогового кодекса продолжает функционировать только один местный налог: налог на имущество физических лиц.

В целом формирование второй части Кодекса должно было завершиться к началу 2006 г. Но пока последняя глава Кодекса не принята. После ее принятия он станет единым, взаимосвязанным и комплексным документом, регламентирующим всю систему налоговых отношений в Российской Федерации.

Кодекс и только Кодекс будет регулировать практически все вопросы налогообложения в России: от взаимоотношений государственных органов налогового контроля и налогоплательщиков и до порядка расчета и уплаты всех установленных в нем налогов.

Проведенные Налоговым кодексом изменения налоговой системы направлены на решение целого ряда важнейших задач. Однако следует особо подчеркнуть, что принятие Налогового кодекса не ставило своей целью кардинально изменить действующую с 1 января 1992 г. в стране налоговую систему. Кодекс представляет собой эволюционное преобразование этой системы путем устранения выявленных в ходе ее функционирования недостатков и перекосов. Это означает, что в Кодексе сохранены основные налоги (НДС, акцизы, налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц, ресурсные налоги и др.), формирующие основу российской налоговой системы. Указанные налоги нашли широкое применение как в развитых, так и в развивающихся государствах, в различных экономических режимах. Они подтвердили высокую эффективность,

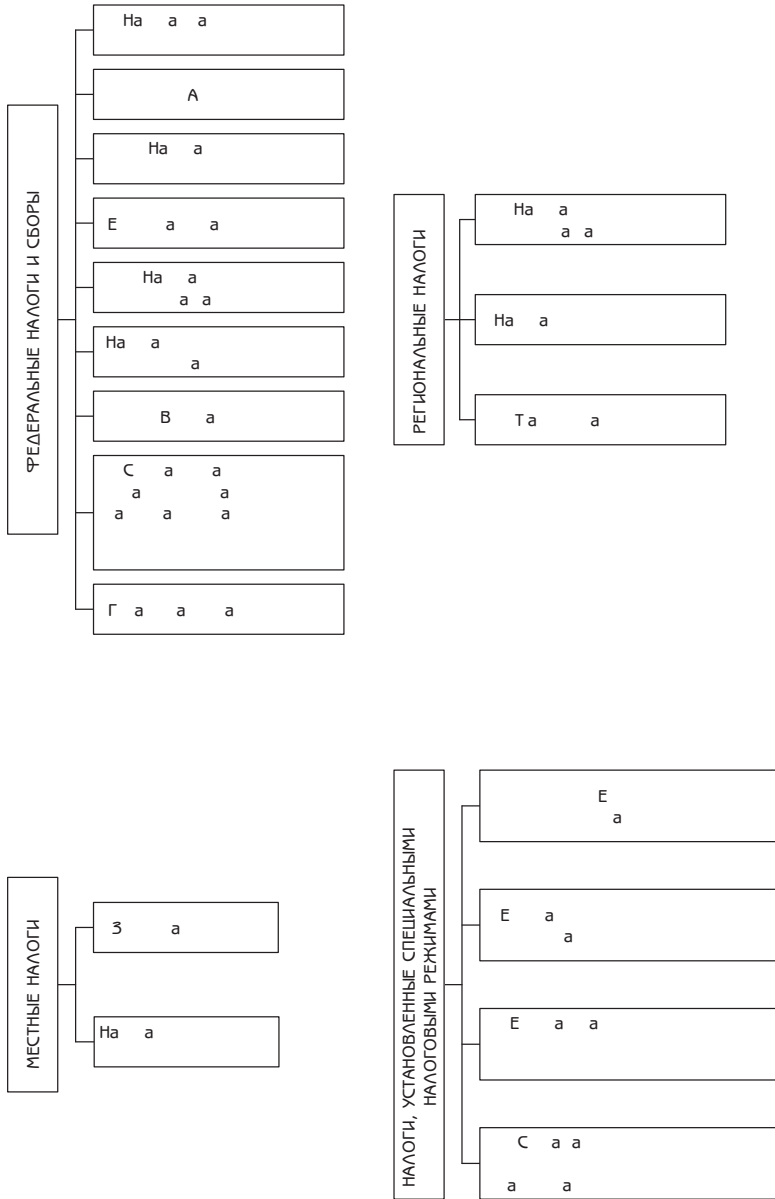


Рис. 1. Налоговая система Российской Федерации

за годы экономических реформ к ним адаптировались российские налогоплательщики и контролирующие органы.

Принятие Налогового кодекса прежде всего обеспечивает создание единой в рамках Российской Федерации налоговой системы, включая формирование единой правовой базы налогообложения.

Решение этой задачи реализуется за счет установления закрытого перечня налогов и сборов с сокращением их общего числа, а также за счет максимальной унификации действующих режимов исчисления и порядка уплаты различных налогов и сборов. Кодексом вместо ранее определенных федеральным законодательством 48 налогов и отчислений во внебюджетные фонды и более чем 100 фактически действовавших к моменту начала его разработки налогов, сборов и иных обязательных платежей установлено, как уже отмечалось, всего 14 налогов и сборов.

Одновременно с этим осуществлена унификация налогов и иных обязательных платежей, в том числе и со схожей налоговой базой. Отменено также большое количество "мелких" налогов и сборов, обеспечивающих незначительные поступления в бюджеты, но дорогих в администрировании. Наиболее кардинальное преобразование проведено в части существовавших до принятия Кодекса взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, которые объединены в единый социальный налог.

Изменена структура налогов, направленная на минимизацию налогов и сборов, имеющих целевую направленность. В частности, согласно установленной в Налоговом кодексе налоговой системе отменены действовавшие ранее налоги на реализацию горюче-смазочных материалов, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, приобретение автотранспортных средств, на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, региональные, зональные и местные налоги и сборы на ввозимые или вывозимые товары (при перемещении товаров по территории России), а также ряд других налогов и сборов.

Особо следует отметить, что принятие Кодекса также существенно упрощает налоговое законодательство на основе формирования единой правовой базы налогообложения.

Это обеспечено, в первую очередь, за счет систематизации действовавших норм и положений, регулирующих процесс налогового производства, приведения их в формализованную, единую, логически цельную и согласованную систему. В частности, устранены такие недостатки существовавшей до принятия Кодекса налоговой системы, как отсутствие единой законодательной и нормативной базы налогообложения, многочисленность и противоречивость нормативных документов, отсутствие достаточных правовых гарантий для участников налоговых отношений. Как известно, до принятия Налогового кодекса кроме законодательных органов право издания актов, регулирующих налоговые отношения, имело Правительство РФ и многочисленные федеральные и региональные органы исполнительной власти. К моменту принятия части первой Налогового кодекса в стране действовало более тысячи нормативных документов по налогообложению, включая инструкции, письма, телеграммы, разъяснения налоговых и финансовых органов, и только тридцать из них являлись собственно законами.

Четко прописаны в Кодексе права и обязанности как налогоплательщиков, так и государства в лице его контрольных органов. Это позиционирует налоговое правовое поле, вводит в законодательное русло процесс налоговых взаимоотношений, улучшает налоговое администрирование.

Усовершенствованы механизмы и процедуры исполнения налогового обязательства. В частности, введен институт требования в форме напоминания налогоплательщику о необходимости уплатить налог.

Налоговые органы первоначально должны предъявлять требования уплатить налог, а уже затем в законодательном порядке имеют право применять финансовые и административные санкции к неплательщикам. Налоговым кодексом существенно ограничены возможности применения "силовых"

мер при неисполнении налогоплательщиком возложенных на него обязательств.

Впервые за все время действия налоговой системы России установлен четкий порядок изменения срока исполнения налогового обязательства, осуществляемый в виде отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита. Кодекс оговаривает платность за предоставленные отсрочки или рассрочки уплаты налогов, за исключением изменения срока исполнения налогового обязательства по отдельным основаниям, в том числе связанным с недофинансированием из государственного бюджета или неоплатой государственного заказа. Предусмотрено также, что возврат излишне взысканных с налогоплательщика или излишне уплаченных им самостоятельно средств при неисполнении налоговым органом установленного срока возврата осуществляется с уплатой государством налогоплательщику соответствующих процентов.

В Налоговом кодексе четко прописана система штрафных санкций за нарушение налогового законодательства, уменьшены ранее действовавшие необоснованно жесткие нормы ответственности за налоговые нарушения. При этом Кодексом установлены более четкие и конкретные формулировки составов налоговых нарушений.

Принципиальное значение имеет введенная в Кодексе норма об обязательном судебном порядке взыскания с налогоплательщиков штрафных санкций за нарушения налогового законодательства (если налогоплательщик не уплачивает штраф добровольно). Таким образом, штрафы за нарушение налогового законодательства должны взиматься только по решению суда.

Налоговый кодекс является гарантией обеспечения стабильности налоговой системы, что выражается относительно долгосрочной предсказуемостью в комплексе взаимоотношений между налогоплательщиками и государственными органами налогового контроля.

Указанная стабильность обеспечивается в первую очередь за счет того, что перечень региональных и местных налогов

стал исчерпывающим, т. е. ни один орган законодательной власти субъекта Федерации и представительный орган местного самоуправления не имеет права ввести ни одного налога, не предусмотренного Кодексом. Это качественно изменило условия хозяйствования для предприятий, достаточно резко повысило их уверенность в неизменности налоговой системы на конкретную перспективу.

Стабильность налоговой системы в определенной мере гарантирована также за счет законодательно установленного порядка введения в действие и отмены налогов и сборов, изменения правил налогообложения.

Согласно положениям Налогового кодекса налог считается установленным лишь в том случае, когда определены все без исключения основные элементы налогообложения, в том числе налоговая база, объект налогообложения, налоговая ставка, порядок исчисления и сроки уплаты налога. При этом налоги в Российской Федерации должны устанавливаться исключительно налоговым законодательством. Одновременно Кодексом определено само понятие “налоговое законодательство”: оно состоит из собственно Кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

До принятия Кодекса не существовало положения, трактующего форму внесения в бюджет налогового платежа. Поэтому на практике внесение налогов в бюджет осуществлялось в натуральной форме (в частности, в виде части объема добычи минерального сырья), в зачетной неденежной форме, в валюте иностранных государств и в некоторых других формах. Налоговый кодекс установил в этом вопросе правовую основу, определив, что налоги взимаются с налогоплательщиков исключительно в форме денежных средств и исполняются в валюте Российской Федерации. Только лишь иностранными организациями и физическими лицами, а также в отдельных случаях, предусмотренных федеральными законами, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте. Других форм уплаты налогов Кодекс не предусматривает. Сделано в Кодексе лишь одно исключение, носящее не прямой, а рамочный характер.

В частности, Кодексом допускается особый порядок уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени для специальных налоговых режимов, к которым относится соглашение о разделе продукции. Соглашение о разделе продукции согласно его идеологии и сути обязано предусматривать возможность натуральной формы уплаты налога, поскольку большинство действующих налогов должно быть заменено на раздел продукции.

Стабильность налоговой системы обеспечивается также установленным в Кодексе порядком введения в действие актов законодательства о налогах и сборах во времени. Установлено, в частности, что акты законодательства о налогах не могут вступать в силу ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования, но не ранее первого числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

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

Если же акты законодательства устанавливают новые налоги или сборы или повышают налоговые ставки, размеры сборов, а также устанавливают или отягчают ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, или же устанавливают новые обязанности, или каким-либо другим образом ухудшают положение налогоплательщиков, то они согласно Кодексу не могут иметь обратной силы.

В том же случае, если акты законодательства устраняют или смягчают ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах или устанавливают дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, то они могут иметь обратную силу. Также могут иметь обратную силу акты законодательства, отменяющие налоги или сборы, снижающие размеры

их ставок, устраняющие обязанности налогоплательщиков или другим образом улучшающие их положение.

Важной задачей Налогового кодекса является формирование справедливой налоговой системы. Указанная задача решается, прежде всего, за счет сокращения огромного количества бессистемно действовавших налоговых льгот, которые нарушали основополагающий принцип налогообложения – принцип справедливости по отношению к тем участникам экономической деятельности, которые не пользуются налоговыми привилегиями. Общеизвестно, что льготный режим для одних налогоплательщиков неизбежно означает дополнительное фискальное давление для других. Кроме этого, многие из действовавших налоговых льгот были недостаточно эффективны и зачастую не достигали своих адресатов. Одновременно наличие таких льгот способствовало созданию недобросовестным налогоплательщикам возможностей для ухода от налогообложения.

Напротив, отмена преобладающего большинства, как правило, неоправданных налоговых льгот способствует росту собираемости налогов за счет перекрытия имеющихся каналов ухода от налогообложения. Кроме этого, общая либерализация налоговой системы и заметное усиление защищенности налогоплательщиков должны способствовать возврату в легальную сферу капиталов, ушедших в тень или вывезенных в последние годы за рубеж.

Кодексом существенно уменьшено число льгот по налогу на доходы физических лиц и по налогу на добавленную стоимость. Практически полностью ликвидированы льготы по налогу на прибыль организаций. Как и прежде, отсутствуют льготы по акцизу, не предусмотрено никаких льгот по вновь введенному Кодексом налогу на добычу полезных ископаемых.

Вместе с тем отмена большей части льгот не означает, что в результате налоговая система страны не будет выполнять регулирующую функцию. Разумеется, Налоговым кодексом сохранены принципиальные льготы, направленные на внедрение достижений науки и техники, а также связанные с осуществле-

нием благотворительной деятельности, защитой малоимущих и слабо защищенных граждан страны.

Осуществление всего комплекса указанных мер способствовало возрастанию справедливости налоговой системы за счет выравнивания условий налогообложения для всех налогоплательщиков.

Формирование справедливой налоговой системы обеспечивается, кроме того, оптимальным налоговым администрированием, направленным на уменьшение величины затрат по фактической реализации процесса налогообложения как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны государственных органов налогового контроля. Иначе говоря, принципы налогового администрирования должны быть одновременно ориентированы и на максимально возможный сбор налогов, и на минимизацию соответствующих издержек, включая административное бремя, налогоплательщиков.

Принципиальная направленность Налогового кодекса – снижение общего налогового бремени путем его более равномерного распределения на всех налогоплательщиков, продолжение курса на дальнейшее постепенное уменьшение ставок основных федеральных налогов и ослабление фискальной нагрузки на фонд оплаты труда. Эта мера также обеспечивает создание справедливой налоговой системы.

Безусловно, уменьшение фискального давления должно обеспечить дальнейшее стимулирование развития предпринимательской активности, расширения платежеспособного спроса населения и роста на этой основе поступления налогов. Впрочем, следует отметить, что понижение налоговой нагрузки на товаропроизводителей осуществлялось в условиях достаточно серьезных бюджетных ограничений, имевших место к моменту разработки и принятия Кодекса. Это обеспечено, как уже отмечалось, за счет сокращения количества налогов, а также путем ликвидации оборотных налогов, уплачиваемых с выручки.

Наиболее серьезное влияние на снижение налогового бремени оказало снижение налоговых ставок. Для реализации целей налоговых преобразований Кодексом отменена прогрессивная

шкала налогообложения с одновременным существенным снижением единой ставки налога на доходы физических лиц.

Снижение налоговой нагрузки на фонд оплаты труда обеспечено также по единому социальному налогу как за счет общего снижения ставки, так и за счет введения регрессивной шкалы налогообложения. Эти меры не только не привели к уменьшению поступлений налоговых доходов в казну государства, но и способствовали расширению налогооблагаемой базы и увеличению за счет этого поступления данного налога.

Кроме того, предусмотренное Кодексом снижение размеров налогов, исчисляемых от объема расходов на оплату труда, обеспечило стимулирование легализации реальных расходов организаций на оплату труда работников.

С 2005 г. снижена также ставка налога на добавленную стоимость (с 20 до 18%), что позволило увеличить оборотные средства налогоплательщиков более чем на 100 млрд руб. в расчете на год.

Самые революционные изменения в части налоговых ставок произошли по налогу на прибыль организаций. Существовавшая до принятия Кодекса предельная ставка налога в размере 35% снижена до 24%.

Отмена неэффективных и оказывающих наиболее негативное влияние на хозяйственную деятельность налогов и сборов, исключение из самих механизмов применения налогов и сборов тех норм, которые искажают их экономическое содержание, также способствовали общему снижению налогового бремени.

В конце проведения налоговой реформы разгорелся острый спор относительно путей снижения налоговой нагрузки в 2005–2007 гг. Особо дискуссионным стал вопрос о целесообразности дальнейшего снижения ставки налога на добавленную стоимость.

В результате было принято решение в 2006 г. ставку данного налога не изменять. Думается, что принятое законодательными органами решение о замораживании на 2006 г. ставки НДС в размере 18% является принципиально неверным. В этих условиях теряет смысл принятое в 2004 г. решение о снижении

ставки налога с 20 до 18%. Нельзя забывать, что в ответ на критику о недостаточности 2-процентного снижения ставки НДС для стимулирования развития экономики исполнительные органы объявили это как первый шаг, за которым должен был последовать другой – снижение ставки налога еще на 2–3%. Устранение зависимости экономики от уровня мировых цен на энергоносители настоятельно требует снижения налоговой нагрузки в первую очередь в перерабатывающих отраслях промышленности. В этих условиях снижение ставки НДС до 15–16% создаст благоприятные условия для развития именно перерабатывающих отраслей экономики, в которых доля добавленной стоимости и соответственно доля НДС в общей налоговой нагрузке на порядок выше, чем в добывающих отраслях. Вместе с тем при снижении ставки НДС следует сохранить льготную ставку этого налога в размере 10%, действующую ныне для ряда продовольственных товаров и товаров детского ассортимента. В противном случае неизбежен рост цен на основные потребительские товары.

Принятые решения о снижении в 2006 г. налоговой нагрузки на экономику через другие механизмы создают благоприятные условия в первую очередь для добывающих нефть и газ отраслей. Кроме того, эти меры еще больше усложнят налоговое администрирование, с которым сегодня и так достаточно проблем.

В частности, принято решение уменьшить налоговую нагрузку на экономику путем вычета входного НДС по капитальному строительству, как это имеет место по основному производству (т. е. в режиме реального времени), а не после ввода оборудования в эксплуатацию. Решение в принципе верное, но оно не только усложнит администрирование данного налога, но и может создать еще один канал уменьшения налоговой базы и ухода от налогообложения.

Кроме того, это решение в конечном итоге не снизит налоговую нагрузку на экономику, так как налогоплательщикам предлагается вернуть их же деньги, но только несколько раньше, чем это происходит сегодня.

Не все так просто и с принятыми начиная с 2006 г. нововведениями в части налога на прибыль – введением амортизационной премии, беспрепятственного переноса убытков на будущее, полного учета в издержках производства затрат на НИОКР. Проблема в том, что основная доля этого налога поступает в бюджеты субъектов РФ. Обеспечить более или менее равноценное возмещение каждому бюджету выпадающих в связи с этими новшествами доходов в нынешних условиях практически невозможно. Об этом говорит печальный опыт возмещения бюджетам регионов выпадающих доходов в связи с отменой налогов, являвшихся источниками финансирования дорожных фондов. Эти налоги были отменены с 2003 г., и до настоящего проблема финансирования дорожного строительства в большинстве регионов не решена.

Начальник экспертного управления Президента РФ А. Дворкович и заместитель председателя Комитета Госдумы РФ по бюджету и налогам С. Штогрин предлагают отменить НДС как таковой и заменить его налогом с продаж.

Думается, что введение налога с продаж вместо НДС будет огромной экономической и политической ошибкой. Дело в том, что при установлении ставки этого налога в пределах до 5% (как это было до его отмены) бюджет страны потеряет огромные суммы. При условии же полной компенсации потерь бюджета в связи с отменой НДС предельная ставка налога с продаж должна составить не менее 15%. Результатом подобной “рокировки” может стать галопирующий рост розничных цен.

Печальный опыт по данному вопросу мы уже имеем. Как известно, в 2002 г. был введен 10%-й НДС на лекарства, которые ранее им не облагались. Вместо расчетного роста розничных цен на 3–4% они увеличились по многим позициям на 15–20%, а в некоторых случаях и до 30%.

Кроме того, администрирование налога с продаж отнюдь не проще, чем НДС. Собираемость по этому налогу в связи с проблемами учета розничной выручки примерно такая же, что и по НДС, т. е. на уровне 70–75%.

Принятие Налогового кодекса призвано также обеспечить создание понятной и простой налоговой системы. Кодекс в значительной степени максимально унифицирует налоговые базы и правила исчисления и порядка уплаты отдельных налогов и, как следствие, упрощает налогообложение.

Одновременно Кодексом полностью отменено огромное количество подзаконных актов. Он не предусматривает издания ни инструкций, ни ведомственных писем, ни разъяснений и других толкований налоговых и финансовых органов. Кодекс, и только Кодекс юридически однозначно регулирует весь комплекс проблем, возникающих между налогоплательщиком и налоговыми органами. Это позволяет налогоплательщику четко знать “правила игры” и избежать, что невозможно было ранее, произвола со стороны фискальных служб. Тем самым полномочия исполнительных органов власти жестко ограничиваются исключительно теми вопросами, которые им установлены Кодексом.

Кроме того, Налоговым кодексом предусмотрено большое количество процессуальных положений, которые призваны вывести на качественно новый уровень весь процесс налогообложения, включая и взаимоотношения между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Реально повышается защищенность прав налогоплательщиков. В Кодексе установлены формы и методы налоговых проверок, строго определен перечень государственных органов, уполномоченных их проводить, а также четко и недвусмысленно, в отличие от ранее действовавшего законодательства, регламентированы правила и процедуры налоговых проверок, определены сроки их осуществления, а также установлены жесткие ограничения на проведение повторных проверок.

Таким образом, принятие Налогового кодекса обеспечивает реальную гарантию того, что каждый из участников налоговых отношений совершенно четко знает, кто, когда и при каких обстоятельствах вправе или обязан предпринять те или иные действия и какова должна быть реакция на эти действия.

Указанные меры, конечно, должны способствовать существенному росту доходов как каждого бюджетного уровня, так и всей бюджетной системы в целом.

Кодекс является основой формирования рациональной налоговой системы. Это достигается, прежде всего, посредством соблюдения финансового равновесия между обеспечением фискальных потребностей государства и неснижением долгосрочных стимулов налогоплательщиков к предпринимательской деятельности при постоянном поиске ими путей повышения эффективности хозяйствования.

Одновременно Кодекс направлен на создание условий для нормальной работы каждого хозяйствующего субъекта на основе установления оптимальной величины налоговой нагрузки на него. Уровень налоговой нагрузки не должен оказывать негативного воздействия на производственную и инвестиционную активность налогоплательщика и допускать свертывания его экономической деятельности.

Кроме того, Налоговый кодекс предусматривает всесторонний учет неоднородности развития отдельных секторов экономики. С этой целью законодательно устанавливаются для отдельных категорий налогоплательщиков специальные налоговые режимы, предусматривающие их освобождение от уплаты большинства налогов. Несомненно, указанные режимы в большей степени способствуют созданию более рациональной системы налогообложения, приспособливают ее к индивидуальным особенностям деятельности этой категории налогоплательщиков.

Специальным налоговым режимом является особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в особых, оговоренных Кодексом, случаях и в порядке, установленном Кодексом и применяемыми в соответствии с ним федеральными законами.

Налоговым кодексом сохранены в виде специального налогового режима введенные еще до принятия Кодекса единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности

и упрощенная система налогообложения субъектов малого предпринимательства.

В качестве нового элемента налоговой системы введен специальный режим налогообложения в виде единого налога для сельскохозяйственных товаропроизводителей, в котором учтены особенности аграрного комплекса как отрасли, привязанной к конкретным участкам земли. Этот режим является альтернативой действовавшему до принятия Налогового кодекса общему порядку налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей, и переход на него носит для налогоплательщиков добровольный характер. В качестве налоговой базы этого режима налогообложения принята оценочная (кадастровая) или нормативная стоимость сельскохозяйственных угодий, признанных объектом обложения. Право по установлению ставок единого платежа, определяемых в процентах от оценочной (кадастровой) стоимости сельскохозяйственных угодий, отнесено к компетенции законодательных (представительных) органов субъектов Федерации.

Специальный налоговый режим установлен для выполнения соглашений о разделе продукции (СРП). Это вызвано необходимостью учета особых условий добычи полезных ископаемых, а также четкого определения особенностей налогообложения при выполнении СРП в целях создания стабильных условий работы для инвесторов на весь период пользования месторождениями полезных ископаемых.

Таким образом, создание рациональной налоговой системы призвано обеспечить общую сбалансированность общегосударственных и частных интересов, содействовать развитию предпринимательства, активизации инвестиционной деятельности и наращиванию национального богатства России и благосостояния ее граждан.

Важной задачей Налогового кодекса является укрепление и развитие бюджетного федерализма на основе долгосрочного обеспечения доходов федерального, региональных и местных бюджетов.

В отличие от принятого в 1991 г. и уточнявшегося на протяжении многих лет налогового законодательства, выразившегося в принятии нескольких десятков законов и подзаконных актов, в Налоговом кодексе установлена четкая классификация налогов. Предусмотрено строгое разделение налогов на федеральные, региональные и местные, узаконена жесткая процедура и соответствующие права органов власти по их введению, отмене, утверждению ставок, предоставлению льгот и преференций.

В частности, по федеральным налогам и сборам порядок налогообложения, включая определение налогоплательщиков, объектов налогообложения, налоговой базы, налоговых ставок, налоговых льгот и других элементов, устанавливается непосредственно Кодексом.

По региональным и местным налогам и сборам в соответствии с Конституцией РФ в Кодексе прописываются общие для всех субъектов РФ и органов местного самоуправления принципы налогообложения, обеспечивающие единый налоговый правопорядок в Российской Федерации. Органы законодательной (представительной) власти субъектов РФ и органы местного самоуправления устанавливают соответственно региональные и местные налоги и сборы, изменяют их ставки, принимают решения о предоставлении налоговых льгот и иные самостоятельные решения в соответствии с установленными Российской Федерацией и субъектами РФ общими принципами налогообложения.

Укреплению доходной базы бюджетов всех уровней способствует сохранение в общем объеме налоговых платежей достаточно высокой доли прямых налогов, полнота сбора которых заметно выше, чем у косвенных налогов. Одновременно с этим Кодексом повышается фискальное значение и увеличивается доля налогов и сборов, связанных с использованием природных ресурсов, недр, а также имущественных налогов, которые станут основой формирования региональных и местных бюджетов.

Наряду с важнейшим экономическим и политическим значением, которое приобрело принятие Налогового кодекса, необходимо констатировать наличие в нем отдельных проблем, противоречивых положений и нерешенных вопросов.

К сожалению, многие экономически целесообразные идеи, найдя в Налоговом кодексе определенные смысловые подтверждения, не получили в нем конкретного воплощения. Представляется, что Кодекс в его первой части, в которой определены налоговые правоотношения, построен на не вполне обоснованной правовой основе.

Самое главное принципиально ошибочное положение первой части Кодекса состоит в отождествлении норм гражданского и налогового права. К сожалению, сегодня этого постулата придерживаются многие юристы. По их мнению, налоговые отношения – это своего рода договор между государством и гражданами. А раз это договор, то к налоговым отношениям можно применять нормы гражданского права. Это представляется неверным. Подобный подход уводит налоговую теорию на несколько веков назад, когда известные французские мыслители С. Веган (1633–1707) и Ш. Монтескье (1689–1755) сформулировали соответственно теории общественного договора и публичного договора. Еще в конце XVII – начале XVIII в. они определяли налог как плату граждан государству за выгоды, охрану, защиту и иные услуги, а налоговые отношения – как договор между гражданами и государством. Из множества разработанных и успешно забытых за последние столетия научных и околонучных теорий налогообложения (теории обмена, наслаждения, страховой премии и т. д.) российские законодатели почему-то выбрали именно теорию договора и на ней построили многие важнейшие положения части первой Кодекса. Напротив, в налоговых отношениях не может быть равенства участников, так как здесь отсутствует согласованная воля двух сторон. И эти отношения были и всегда будут отношениями принуждения. Государство в силу возложенных на него функций принуждает каждого конкретного налогоплательщика

при наступлении соответствующих условий платить определенную долю от его доходов.

Кроме того, следует отметить, что в первой части Налогового кодекса дается не совсем верное понятие налога. Под налогом согласно Кодексу понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств с целью финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований. В таком определении понятия налога предусмотрено взимание платежа в форме отчуждения, в то время как согласно ст. 35 Конституции РФ никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда.

Достаточно спорным является установленный частью первой Кодекса порядок применения финансовых санкций за нарушения налогового законодательства. Действовавшим до принятия Налогового кодекса налоговым законодательством предусматривалось применение финансовых санкций в бесспорном порядке. Кодекс, как уже отмечалось, предусмотрел обязательное судебное решение, при этом истцом должно выступать государство. Это положение Кодекса лишено правовой логики, и, кроме того, оно не вытекает из Конституции РФ по следующим основаниям.

Во-первых, не противоречит Конституции РФ право налоговых органов вынести решение о факте нарушения налогоплательщиком налогового законодательства и наложении на него штрафа, а также право налогоплательщика обжаловать это решение в суде. Согласно ст. 46 Конституции РФ решения и действия органов государственной власти и должностных лиц могут быть обжалованы в суде. В случае такого обжалования взыскание дополнительных налогов и финансовых санкций уже не может производиться в бесспорном порядке и должно быть приостановлено до решения суда.

Во-вторых, введение судебного порядка взыскания штрафных санкций исходит из того, что налоговые отношения рас-

смаstrиваются с позиции гражданского права. Но, если данные отношения рассматриваются с этих позиций исходя из исключительности налоговых правоотношений, в Кодексе следовало бы установить конкретный срок обращения налогоплательщика в суд, после истечения которого в случае такого необращения считать это согласием налогоплательщика и взыскивать с него как причитающиеся налоги, так и суммы штрафных санкций.

В-третьих, в Конституции РФ говорится именно о праве обжалования в суде действий органов власти и должностных лиц, но не об обязанности "прохождения" всех решений государственных органов через судебные инстанции. Между тем Налоговый кодекс предусматривает, что именно налоговые органы должны выступать в суде в качестве истца и до решения суда взыскание сумм штрафных санкций не может быть применено.

И наконец, в-четвертых, если строго руководствоваться Конституцией, признавая при этом налоговые правоотношения как гражданские, то Кодекс должен был предусмотреть обязанность органов государственной власти и должностных лиц все свои решения проводить через судебные инстанции. На самом деле Кодекс не обязывает контролирующие органы в судебном порядке решать вопросы о взыскании в бюджет доначисленных в результате налоговой проверки сумм налогов и сборов, а также пени за просрочку платежа. Если Кодекс признает право государства на бесспорное взыскание недоперечисленных в бюджет налогов, то почему же вопрос о штрафе за этот недовзнос налогов, т. е. за нарушение положений Кодекса о своевременном и полном перечислении налогов в бюджет, должен решаться в судебном порядке?

Частью первой Налогового кодекса, как уже отмечалось, установлен по существу закрытый перечень налогов и сборов в Российской Федерации. В то же время для федеральных налогов и сборов этот перечень не является исчерпывающим, что дает право государству вводить неограниченное число федеральных налогов. Первые годы практического применения

Налогового кодекса показали, что указанный пробел использован государством достаточно широко. В июле 1998 г. введен в действие новый налог – единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности; в октябре 1998 г. введен новый сбор – за пограничное оформление, который затем отменен с 1 января 2000 г. Этот сбор, не предусмотренный Налоговым кодексом, введен за несколько месяцев до вступления первой части Кодекса в действие. После введения Кодекса в действие в июле 1999 г. введен еще один дополнительный налог – на отдельные виды транспортных средств, который затем, с 1 января 2001 г., был отменен. Таким образом, видно, что процедура введения новых федеральных налогов достаточно проста. Вывод о недостаточной закрытости федеральных налогов и сборов можно сделать и на основании ст. 18 части первой Налогового кодекса РФ об установлении специальных налоговых режимов. Здесь определено, что специальные налоговые режимы могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 Налогового кодекса РФ о федеральных налогах и сборах, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов.

Это по существу делает открытым перечень федеральных налогов и сборов, создает неопределенность в части фактической уплаты региональных и местных налогов, нарушает принцип стабильности системы налогообложения.

Очевидно, что в налоговом законодательстве должна быть норма, регулирующая вопрос введения новых федеральных налогов и сборов и разрешающая введение нового налога только за счет отмены другого действующего налога или сбора.

Кроме того, необходимо подчеркнуть, что в противоречие с основными положениями Кодекса, которыми установлен исчерпывающий перечень налогов и сборов, входящих в налоговую систему, ст. 5 Кодекса не исключает возможность установления новых не только федеральных, но и региональных и местных налогов и сборов.

Не полностью решена Кодексом и задача укрепления собственной финансовой базы бюджетов всех уровней

путем закрепления за ними гарантированных налоговых источников.

В частности, частью первой Налогового кодекса предусмотрено значительное сужение системы региональных и местных налогов и сборов. К региональным Кодекс относит всего три налога: на имущество организаций, на игорный бизнес и транспортный налог. Особенно ухудшилось положение местных бюджетов. Вместо существовавших до введения в действие всех глав части второй Налогового кодекса большого числа местных налогов сегодня действуют только два: налог на имущество физических лиц и земельный налог.

Таким образом, формирование финансовой базы самого массового звена бюджетной системы страны обеспечивается в подавляющей степени за счет отчислений части доходов от региональных и федеральных налогов. Иначе говоря, бюджеты всех муниципальных образований, от небольшого сельского и до крупного городского, ставятся в полную зависимость от ежегодного установления федеральными и региональными органами государственной власти пропорций распределения федеральных и региональных регулирующих налогов.

Установленные Налоговым кодексом правила и техника налогового администрирования предоставляют налогоплательщикам значительные возможности по уклонению от своевременной уплаты налогов в полном объеме. Именно поэтому, прежде всего, государственные органы налогового контроля не могут обеспечить требуемый контроль за налоговыми поступлениями от всех и каждого из налогоплательщиков. В этой связи в Кодексе необходимо дополнительно предусмотреть действенные инструменты и механизмы налогового контроля с целью дальнейшего совершенствования системы администрирования налогов. Конечно, реализация указанных мер позволит обеспечить рациональное повышение уровня собираемости налогов.

Также в Налоговом кодексе строго не определены положения факта исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога. В соответствии с установленным

в нем порядком обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточных денежных средств на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами – с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк. Таким образом, при наличии на расчетном счете налогоплательщика в банке необходимых финансовых ресурсов, но при отсутствии на корреспондентском счете самого банка денежных средств, соответствующие финансовые ресурсы в государственную казну не поступают. Но долг налогоплательщика перед государством отсутствует. За почти семь лет действия данного положения сумма списанных со счетов налогоплательщиков налогов, фактически не поступивших затем в бюджет, превысила несколько десятков миллиардов рублей.

В Кодексе необходимо установить механизм взыскания налогоплательщиком задолженности с коммерческого банка по указанным платежам. В этом плане возможным решением представляется изменение содержания ст. 123 “Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов”. Таким образом, задолженность непосредственно с налогоплательщика должна списываться только после зачисления денежных средств на счет соответствующего бюджета.

Следующая проблема Налогового кодекса – это проблема его реализации как закона прямого действия. Как уже отмечалось, целью принятия Кодекса являлась отмена всех подзаконных актов. Общеизвестно, что нормативные документы выпускались до принятия Кодекса вследствие наличия в налоговых законах огромного числа пробелов, а также целого ряда противоречивых положений. В условиях отсутствия таких документов образовывался бы правовой вакуум. Другое дело, что качество и правовые основы этих документов были недостаточно высокими и обоснованными, поскольку трактовали закон, как правило, лишь с позиций усиления фискальных интересов государства.

Налоговый кодекс провозглашен законом прямого действия. Однако указанная задача не нашла своего исчерпывающего решения. При практическом применении положений Кодекса возникают нерешенные вопросы.

В частности, в редакции ст. 40 “Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения” при исчислении налогов принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Иное должно быть доказано. Подобное определение создает широкие возможности для занижения налогооблагаемой базы, в том числе путем сговора сторон с целью занижения цены, и значительно ограничивает возможности налогового органа по контролю за правильностью применения цен, поскольку контроль предусмотрен лишь для сделок между взаимозависимыми лицами, бартерных операций, при совершении внешнеторговых сделок и при значительном (более 20%) колебании уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным или однородным товарам, в течение непродолжительного периода времени. Кроме этого, возникает множество вопросов, касающихся определения в данной редакции таких понятий, как “непродолжительный период времени”, “разумность затрат”, “разумная и обычная прибыль”. Кодекс не приводит конкретных юридически однозначных критериев такой разумности, непродолжительности, что предопределяет необходимость их дополнительной трактовки и разбирательства в судебных инстанциях.

В этой связи требуются серьезные коррективы в часть первую Кодекса.

Особенно значительные поправки, на наш взгляд, должны быть внесены в части совершенствования контроля налоговых органов. В этих целях существенным образом необходимо переработать положения ст. 20 и 40 Налогового кодекса РФ, касающихся определения степени аффилированности лиц и контроля за рыночными ценами.

В настоящее время одним из путей минимизации налогов является трансфертное ценообразование, т. е. снижение отпускных цен в рамках вертикально интегрированных компаний.

Именно оно видится сегодня как основной механизм ухода от налогообложения, как основная преграда на пути совершенствования налогового администрирования. Определенные основания для такого вывода, естественно, есть. С помощью трансфертного ценообразования крупные корпорации, к которым кроме нефтяников можно отнести еще целый ряд отраслей промышленности, занижали и продолжают занижать корпоративные цены, уменьшая тем самым налоговую базу и соответственно свои налоговые обязательства. Не оспаривая этого, хотелось бы в то же время отметить, что проблема занижения цен, несмотря на достаточно огромные масштабы ухода от налогообложения, все же меркнет по сравнению с суммами увода из федерального бюджета финансовых ресурсов при зачетах "входящего" НДС при внутренних и внешнеторговых оборотах. Кроме того, думается, что борьба государства в части минимизации налогов должна вестись не с трансфертными ценами как таковыми, а с причинами и условиями для занижения цен, лежащих в основе формирования налогооблагаемой базы. Трансфертное ценообразование само по себе не является злом. Оно появилось с момента образования крупных холдинговых компаний, существует сейчас и будет существовать до тех пор, пока будут существовать такие компании. Использование трансфертных цен нужно холдингам для перераспределения финансовых потоков, установление жесткого контроля за движением финансовых ресурсов внутри корпораций. С помощью этих цен при необходимости осуществляется аккумуляция денежных средств как в центральном офисе, так и в тех подведомственных структурах, которым предстоит финансирование крупных инвестиционных проектов. Поэтому надо бороться не с трансфертным ценообразованием как таковым, а с созданными законодательством условиями занижения цен в целях минимизации налогов, которое возможно не только внутри корпораций.

На наш взгляд, борьба с занижением отпускных цен производителей должна вестись в двух основных направлениях.

Первое направление – это создание условий, при которых невозможно занижать цены, в том числе использовать в этих целях трансфертное ценообразование. Именно на это должны быть направлены усилия по изменению положений ст. 20 и 40 Налогового кодекса РФ.

Установленный ст. 20 Налогового кодекса РФ перечень признаков взаимозависимости лиц весьма ограничен и не учитывает ряд оснований, позволяющих признать взаимную зависимость при осуществлении сделок между физическими лицами или организациями и применение трансфертного ценообразования. Этот перечень не учитывает, в частности, взаимную зависимость компаний, являющихся “дочерними” по отношению к одной и той же основной “материнской” компании, компаний с одними и теми же акционерами, зависимость между акционерами одной и той же компании и др.

Положениями ст. 20 Кодекса предусмотрена возможность признания судом лиц взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным Кодексом. Вместе с тем это не дает права налоговым органам при установлении отношений взаимозависимости по критериям, не предусмотренным Кодексом, взыскивать доначисленный налог в бесспорном порядке, не доказав в суде наличие взаимозависимости.

Статьей 40 Налогового кодекса РФ, как уже отмечалось, установлено, что для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки, пока не доказано обратное. Таким образом, проблема отслеживания соответствия или несоответствия цены сделки рыночным ценам формально снимается с налогоплательщика и перекладывается на налоговые органы.

В соответствии с положениями ст. 40 Кодекса налоговые органы могут проводить проверки правильности применения цен только по четырем основаниям, что, как показывает правоприменительная практика, является недостаточным. Следует отметить, что установленная Кодексом величина возможного отклонения цены сделки от рыночной цены не имеет достаточ-

ного обоснования и диапазон отклонения (плюс-минус 20% от рыночной цены) представляется чрезмерным.

Применение положений ст. 40 Кодекса затрудняет нераскрытость используемой в статье терминологии. Так, установлено, что налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога или пени только в случаях, когда цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) в пределах непродолжительного периода времени. Однако конкретная продолжительность этого периода времени Кодексом не установлена, что не дает возможности выносить решение о доначислении налога и пени, если в какой-либо период времени отклонение цены, примененной сторонами сделки, от рыночной цены составит более 20%, а затем будет составлять менее 20%.

При определении понятия “рыночная цена” используются понятия “идентичность” и “однородность”, однако содержание этих понятий применительно к работам и услугам не устанавливается.

При определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги, как это установлено ст. 40 Налогового кодекса РФ, должны использоваться официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги или биржевые котировки. Однако определения термина “официальные источники информации” не приводится, перечень этих официальных источников информации применительно к конкретным товарам, работам и услугам не определен.

В связи с этим назрела необходимость внести существенные изменения и дополнения в ст. 20 и 40 Налогового кодекса РФ.

В первую очередь следовало бы расширить перечень критериев признания взаимозависимости субъектов экономической деятельности и отношений, которые могут оказывать влияние на условия или результаты их деятельности.

Необходимо конкретизировать порядок определения долей прямого и косвенного участия одного лица в деятельности

другого лица и установить в законе критерии для признания в судебном порядке взаимозависимости по дополнительным обстоятельствам.

Кроме того, необходимо предоставить налоговым органам право при проведении налогового контроля за полнотой исчисления налогов проверять правильность применения цен товаров, работ и услуг при совершении сделок, когда взаимозависимые лица выступают в качестве сторон в двух или более последовательных сделках, предметом которых являются одни и те же товары с участием одного и того же третьего лица или нескольких одних и тех же лиц, и признавать такие сделки сделками между взаимозависимыми лицами.

Конечно, данное направление борьбы против занижения налоговой базы имеет право на существование и, безусловно, принесет определенную пользу. Вопрос состоит лишь в том, поможет ли это окончательно решить проблему занижения цен и снижения налогов? Естественно, что прописать в Налоговом кодексе все возможные случаи взаимозависимости практически невозможно. Следовательно, опять же проблема будет решаться через судебные инстанции, а это еще более усложнит взаимоотношения государства и налогоплательщиков. Да и как суд будет определять степень взаимозависимости партнеров, если не все критерии взаимозависимости прописаны в Кодексе? Получается, что суд будет это определять по прочим обстоятельствам, не прописанным законом?

Но даже при установлении четкого порядка определения взаимозависимости партнеров по бизнесу проблема занижения цен решена до конца быть не может до тех пор, пока не будет четкого определения понятия рыночной цены. Именно от этого определения в значительной мере зависит успех совершенствования налогового администрирования. В настоящее время основная проблема сокрытия налоговой базы за счет занижения внешнеэкономических цен стоит при поставках продукции, товаров, работ и услуг на экспорт. В этом случае доказать аффилированность партнеров зачастую практически невозможно. И этим недобросовестные налогоплательщики

успешно пользуются, создавая в зарубежных оффшорных зонах посреднические компании, формально никак от них не зависимые. В этом случае единственным инструментом налоговых органов является доказательство отклонения цен контрактов от рыночных более чем на 20%.

Многочисленные факты явного занижения цен выявляются при проверках международных контрактов, особенно при поставках на территорию зарубежных оффшорных зон, но доказать налоговым органам необоснованность занижения цен в значительной части случаев практически невозможно.

И связано это в первую очередь с тем, что в Налоговом кодексе в настоящее время недостаточно четко прописано само понятие рыночной цены. Расплывчатость формулировки “рыночная цена” позволяет практически безнаказанно занижать контрактные цены и снижать тем самым налоговую базу, а в случаях экспортно-импортных операций – и размер таможенных платежей.

В настоящее время отсутствует законодательно установленная методика определения рыночных цен, также нормативно не определен перечень официальных источников информации о рыночных ценах применительно к конкретным регионам и товарам. Отсутствие законодательно-нормативных документов, в том числе определяющих конкретные источники информации, способствует занижению ценовых параметров сделок не только в рамках вертикально интегрированных компаний. Главное, что это дает возможность одним и тем же лицам, создав предприятия на территории Российской Федерации и в оффшорной зоне, практически самим себе продавать продукцию по установленным ими же заниженным ценам. А арбитражные суды, исходя из неопределенности положений Кодекса, принимают, как правило, решения по определению ценовых параметров сделок в пользу налогоплательщиков, несмотря на явное занижение ими цен.

Налоговый кодекс в принципе не исключает возможность использования для определения рыночной цены официальных источников информации. Но в Кодексе нет ни слова о том,

что конкретно понимается под этим термином. Не ясно, какие это источники, информация каких (государственных или местных) органов или коммерческих организаций может быть использована. Нет четкости и в том, можно ли использовать официальные зарубежные источники или это должны быть только российские источники? Не определяет Кодекс в качестве возможного источника и биржевые цены, в том числе и на российской товарной бирже.

Думается, было бы обоснованным четко прописать в Налоговом кодексе право как налогоплательщика, так и контролирующего органа использовать информацию о ценах, содержащуюся в публикуемых общедоступных справочных изданиях о рыночных ценах, а также в биржевых котировках товаров, в том числе и на зарубежных биржах. При этом необходимо в налоговом законодательстве конкретизировать перечень источников информации о рыночных ценах, которыми должны пользоваться как налогоплательщики, так и контролирующие государственные органы.

При этом в качестве источника информации о рыночных ценах могли бы быть использованы базы данных налоговых органов, сформированные на основе данных налогоплательщиков о ценах сделок, представляемых в налоговые органы.

Кроме того, необходимо предоставить налоговым органам право использовать при налоговых проверках официальную информацию таможенных органов о таможенной стоимости соответствующих товаров. Одновременно с этим следует рассмотреть вопрос о целесообразности создания независимого негосударственного органа, который на основе справочной российской и зарубежной информации публиковал бы данные о рыночных ценах или о пределах колебаний рыночных цен, которые были бы обязательными как для налогоплательщиков, так и для контролирующих органов.

Признавая необходимость и целесообразность совершенствования налогового законодательства в названном выше направлении, следует все же признать, что более эффективным, на наш взгляд, является все же другой путь. Суть его состоит

в том, чтобы налоговое и бюджетное законодательство не побуждало налогоплательщиков применять механизм занижения контрактных цен в целях минимизации налогообложения. Иными словами, в налоговом и бюджетном законодательстве по возможности не должны присутствовать положения, когда размер уплаченных налогов непосредственно зависит от уровня применяемых в сделках цен.

В первую очередь, речь идет о необходимости ликвидации адвалорных ставок по тем налогам, где можно использовать специфические ставки налогообложения. Так, применение в нашей стране трансфертного ценообразования началось в широких масштабах в нефтяной отрасли в условиях привязки ставки налога на пользование недрами к отпускной цене добываемой нефти. Это позволяло нефтяным компаниям резко минимизировать свои налоговые обязательства по данному налогу. С заменой данного налога с 2002 г. на налог на добычу полезных ископаемых и установлением его ставки в части нефти относительно объема ее добычи в натуральном выражении проблема трансфертного ценообразования по этому налогу отпала сама по себе. Справедливости ради следует отметить, что с 2007 г. данная проблема может возникнуть вновь в связи с тем, что привязка ставки налога к объему добычи в натуральном выражении действует лишь до конца 2006 г.

В этих условиях вызывает недоумение возрождение с 2003 г. адвалорной составляющей по другому налогу – акцизу. Двухгодичный опыт применения адвалорной ставки акциза показал, что налогоплательщики не преминули воспользоваться возможностью, предоставленной им российским налоговым законодательством для применения трансфертного ценообразования в другой отрасли – производстве табачных изделий в целях минимизации налоговых платежей.

Другую возможность использования механизма занижения цен для минимизации налогов создают налоговые льготы. До 2004 г. такую возможность предоставляло законодательство по налогу на прибыль. При этом не обязательно использовалось трансфертное ценообразование, поскольку цены занижались

при поставках через специальную посредническую компанию, созданную в субъекте Федерации по договоренности с органами власти на местах.

Указанная компания, состоящая всего из нескольких сотрудников, получая продукцию по заниженным ценам, реализовала ее затем покупателю по обычной цене и таким образом аккумулировала огромные суммы прибыли. Исходя из положений налогового законодательства, органы власти субъекта Федерации освобождали данную компанию от уплаты налога на прибыль в региональный и местный бюджеты, получая взамен на основании инвестиционного соглашения определенные суммы на развитие региона. Яркими примерами использования подобной схемы минимизации налоговых платежей являлись в том числе и нефтяные компании. При этом доказать взаимозависимость вновь созданных компаний от вертикально интегрированной нефтяной компании практически невозможно, поскольку юридически эти компании были созданы отдельными физическими лицами и никак формально не связаны с поставщиком и покупателем нефти.

В частности, подобная система минимизация уплаты налога на прибыль действовала до 2004 г. на территории Чукотского автономного округа. Ряд зарегистрированных на территории округа небольших, можно сказать “мелких”, организаций (обществ с ограниченной ответственностью) покупали у добывающих организаций “Сибнефти” сырую нефть по пониженным ценам, а затем продавали ее перерабатывающим предприятиям по ценам, приближенным к рыночным, аккумулируя у себя тем самым прибыль, исчисляемую многими миллиардами рублей.

Получив полное освобождение от уплаты налога на прибыль в окружной и местные бюджеты, данные общества половину “сэкономленных” налоговых средств направляли на развитие социальной инфраструктуры на территории округа. Однако юридически данные общества были самостоятельными организациями, никак не связанными с “Сибнефтью” или другой нефтяной компанией. Впоследствии, после отмены права региональным и местным органам власти полностью освобождать

организации от уплаты налога на прибыль, данные общества были присоединены со всеми активами к “Сибнефти”.

Таким образом, ликвидировать данную схему удалось исключительно путем отмены возможности региональных и местных властей полностью освобождать налогоплательщиков от уплаты налога на прибыль в соответствующие бюджеты. Путь доказывания аффилированности юридических лиц, занятых в этой цепочке, оказался бы дольше и вряд ли перспективным. Вместе с тем, сократив возможности региональных органов власти уменьшать ставку налога на прибыль в их бюджеты максимум на четыре процентных пункта, налоговое законодательство все же не ликвидировало полностью экономическую базу для применения заниженных цен.

Как известно, действующие положения Налогового кодекса позволяют в настоящее время налогоплательщикам применять контрактные цены с отклонением от рыночных до 20% в ту или иную сторону. Не совсем ясно, почему Налоговый кодекс избрал подобную величину возможного отклонения цены сделки от рыночной именно в 20%, а не 10 или 25% или иную величину? Почему поставки товаров по ценам, отклоняющимся от рыночных цен до 20%, являются законными? При этом без объяснения причин такого отклонения.

Между тем отдельные предприятия, используя трансфертные цены, действуя строго в рамках закона, в том числе и ст. 20 и 40 Налогового кодекса, продолжают пользоваться положениями данных статей в целях минимизации своих налоговых обязательств.

В частности, используя предоставляющую Законом Тюменской области возможность платить налог на прибыль в размере 13% (вместо 17%, установленных федеральным законом), Тюменская нефтяная компания создала в этой области две посреднические фирмы. Покупая сырье у добывающих компаний по сниженным до 20% ценам, посреднические фирмы продавали его перерабатывающим предприятиям по обычным ценам. Таким образом данные организации-посредники получили льготы

по налогу на прибыль только за один 2004 г. в сумме более 4 млрд руб.

Представляется, что в данном случае следует, не отменяя право региональных органов на установление льготы по налогу на прибыль, установить, что она может быть предоставлена исключительно организациям, занимающимся на данной территории производством товаров, работ и услуг.

Следовало бы дополнительно обсудить позицию ст. 40 Налогового кодекса, касающуюся возможности без ущерба для размера налогообложения отклонения договорных цен от рыночных до 20%. Думается, что отклонение контрактных цен от рыночных не более чем на 5–7% – вещь вполне реальная. Естественно, что данное положение не следует распространять на сезонные цены, на некондиционные товары и на некоторые другие случаи, когда цены могут отклоняться от рыночных более чем на этот установленный предел.

Одновременно Кодекс предусматривает фактически “открытые” перечни доходов и расходов, учитываемых при налогообложении прибыли организаций, вводя такие понятия, как другие доходы и расходы организации. Тогда как очевидно, что закон прямого действия должен давать окончательные ответы на все и на каждый вопрос в отдельности, возникающие в практике налогообложения, поскольку с принятием Налогового кодекса у министерств и ведомств нет права издавать нормативные документы, трактующие его положения.

Существует и еще одна проблема Налогового кодекса как закона прямого действия. Решения многих вопросов, которые должны определяться непосредственно в рамках закона, в ряде глав Кодекса передаются на усмотрение исполнительной власти.

В частности, в ст. 149 гл. 21 “Налог на добавленную стоимость”, посвященной освобождению от налогообложения отдельных операций, предусмотрено восемь положений, предоставляющих Правительству РФ право разрабатывать порядок и условия получения соответствующей льготы. И подобное можно найти во многих главах части второй Кодекса.

Для разрешения этих и подобных вопросов, которые возникают в практике налогообложения, в Кодексе предусмотрена соответствующая гражданскому, а более уголовному праву ст. 108, в соответствии с которой все обязанности по доказыванию налогового нарушения возлагаются на налоговые органы. Кроме того, дискуссионной ст. 3 установлено, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Подобные положения Кодекса также не позволяют характеризовать его как закон прямого действия. Судебное разбирательство, где истцом по всем не решенным в Кодексе проблемам должно выступать государство, демонстрирует неотрегулированность и несовершенство российских налоговых правоотношений. В результате правовое значение Кодекса, к огорчению, существенно ограничивается.

На основании сказанного можно сделать вывод, что Кодекс требует дальнейшего совершенствования с целью превращения его в реальную налоговую конституцию страны, в закон прямого действия, и только он должен регулировать весь процесс налогообложения. Поэтому следует внести в него необходимые юридически исчерпывающие поправки и уточнения.

В заключение следует отметить, что внесенные после принятия Кодекса многочисленные поправки не разрешили многих имеющихся проблем, хотя и исключили отдельные противоречия и, несомненно, улучшили общую редакцию Кодекса.

Контрольные вопросы

1. Чем вызвана необходимость принятия Налогового кодекса РФ?
2. Решение каких важнейших задач в области налоговых отношений обеспечивает Налоговый кодекс РФ?
3. Какова роль Кодекса в формировании единой правовой базы налогообложения?
4. Что означают понятия “закрытый перечень налогов и сборов” и “налоговое законодательство”?

5. Для каких специальных налоговых режимов Налоговым кодексом РФ допускается особый порядок уплаты налогов и сборов?

6. Как Налоговым кодексом РФ обеспечивается снижение общего налогового бремени?

7. Какие права предоставлены органам законодательной (представительной) власти субъектов РФ и органам местного самоуправления по установлению соответственно региональных и местных налогов и сборов?

8. Какие недостатки имеются в Налоговом кодексе РФ?

9. Как в Налоговом кодексе РФ определены положения факта исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога?

10. Каковы проблемы реализации Налогового кодекса РФ как закона прямого действия?

1.2. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА ГОСУДАРСТВА

Обеспечение развития страны, решение социальных проблем общества требуют от государства использовать весь арсенал имеющихся у него методов воздействия на экономику. Рыночная экономика вовсе не означает, что государство должно устраняться от процессов управления и регулирования. Напротив, в период создания основ механизма рыночных отношений (современный период развития российской экономики) усиливается регулирующая роль государства в развитии экономики. Первым, кто это заметил и сделал соответствующий прогноз, был немецкий экономист А. Вагнер (1835–1917). Его расчеты и теоретические выкладки были поистине революционны, так как он один из самых первых понял ограниченность рынка, разделил экономику на два сектора – государственный и частный и сформулировал закон возрастающей государственной активности. В соответствии с последним во всех странах, где быстро развиваются рыночные отношения, государственные расходы должны увеличиваться. Кроме того, по мнению

А. Вагнера, в условиях рынка именно государственная финансовая политика определяет социальный и научно-технический прогресс. Вместе с тем эти процессы не должны вмешиваться в производственно-финансовую деятельность хозяйствующих субъектов. Государство должно создать необходимые условия для функционирования рыночных механизмов и с их помощью регулировать экономические процессы.

Важнейшим инструментом государства в реализации поставленных целей является налоговая политика. Налоговая политика влияет практически на все социально-экономические сферы страны и неразрывно связана со многими элементами государственного управления, такими как: кредитно-денежная политика, ценообразование, структурная реформа экономики, торгово-промышленная политика и др. Манипулируя налоговой политикой, государство стимулирует экономическое развитие или сдерживает его. Однако главным направлением налоговой политики в конечном итоге является обеспечение экономического роста. Именно с экономическим ростом связываются показатели развития производства и его эффективности, возможности повышения материального уровня и качества жизни.

Налоговая политика относится к косвенным методам государственного регулирования, так как она лишь обеспечивает условия экономической заинтересованности или незаинтересованности в деятельности юридических и физических лиц и не строится на базе властно-распорядительных отношений. Одновременно налоговая политика как косвенный метод государственного регулирования более гибко воспринимается экономикой и поэтому более широко применяется в рыночных системах, чем методы прямого государственного регулирования.

В каждой стране налоговые системы подвержены непрерывному процессу совершенствования, оказывают влияние на экономические и социальные условия развития, приспособляясь к ним. Создавая налоговую систему страны, государство стремится использовать ее в целях определенной финансовой

политики. В связи с этим она становится относительно самостоятельным направлением – налоговой политикой.

В основном формы и методы налоговой политики определяются политическим строем, национальными интересами и целями, административно-территориальным устройством, отсутствием или наличием и характером взаимодействия разных форм собственности и некоторыми другими положениями.

Налоговая политика представляет собой совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы страны в целях обеспечения финансовых потребностей государства, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов. В этой деятельности государство опирается на налоговые функции и использует их для проведения активной налоговой политики.

Налоговая политика, как и любая другая политика государства, имеет свое содержание, которое характеризуется последовательными действиями государства по выработке научно обоснованной концепции развития налоговой системы, по определению важнейших направлений использования налогового механизма, а также по практическому внедрению налоговой системы и контролю за ее эффективностью.

В зависимости от состояния экономики, от целей, которые на данном этапе развития экономики государство считает приоритетными, используются различные методы осуществления налоговой политики. Будучи составной частью экономической и финансовой политики, налоговая политика во многом зависит также от форм и методов экономической и финансовой политики государства.

Одной из форм налоговой политики выступает политика максимальных налогов. В этом случае государство устанавливает достаточно высокие налоговые ставки, сокращает налоговые льготы и вводит большое число налогов, стараясь получить от своих граждан как можно больше финансовых ресурсов, не особенно заботясь о последствиях такой политики. Естественно, что подобный метод налоговой политики не оставляет

каждому налогоплательщику и обществу в целом практически никаких надежд на экономическое развитие. Поэтому такая политика проводится государством, как правило, в экстраординарные моменты его развития, такие как экономический кризис, война. Подобная налоговая политика проводилась в России с самого начала экономических реформ, с первого дня введения налоговой системы в стране в 1992 г. Вместе с тем экономических, социальных и политических предпосылок для проведения политики максимальных налогов в это время не существовало, вследствие чего подобная политика привела к резко негативным последствиям, суть которых состояла в следующем.

Во-первых, у налогоплательщиков после уплаты налогов практически не оставалось финансовых ресурсов, что делало невозможным расширенное воспроизводство. Экономика страны с каждым годом все сильнее сползала в пропасть кризиса, падали темпы роста производства во всех отраслях.

Во-вторых, широкие масштабы приобрело массовое укрывательство от налогообложения, приведшее к тому, что государство собирало по большинству налогов чуть более половины причитающихся средств. При этом каждый третий легальный налогоплательщик, стоящий на учете в налоговом органе, налогов вообще не платил, практически каждый второй – налогов платил меньше, чем положено по закону, и только один из шести налогоплательщиков исправно и в полном объеме рассчитывался по своим обязательствам с государством.

В-третьих, массовый характер приобрела так называемая “теневая экономика”, уровень производства в которой по разным оценкам достигал от 25 (по официальным данным Госкомстата России) до 40% (по экспертным оценкам). Но укрываемые от налогообложения финансовые ресурсы не шли, как правило, на развитие производства, а переводились на счета в зарубежных банках и “работали” на экономику других стран.

Все это стало одной из главных причин разразившегося в августе 1998 г. острого финансового кризиса в стране, последствием которого стали изменившаяся налоговая политика и усиление регулирующей роли государства в развитии экономики

через более активное использование рыночных механизмов, в том числе налогов.

Другой формой проявления налоговой политики является политика экономического развития, когда государство в максимально возможных размерах налогового бремени учитывает не только фискальные интересы, но и интересы налогоплательщиков. В этом случае государство, ослабляя налоговый пресс для предпринимателей, одновременно сокращает свои расходы, в первую очередь, на социальные программы. Цель данной политики, как следует из названия, состоит в том, чтобы обеспечить приоритетное расширение капитала, стимулирование инвестиционной активности за счет обеспечения наиболее благоприятного налогового климата. Такая политика проводится в то время, когда намечается стагнация экономики, грозящая перейти в экономический кризис. Подобные методы налоговой политики, получившей название “рейганомика”, были использованы, в частности, в США в начале 80-х гг. XX в.

Проведение такой политики провозгласило российское правительство на рубеже XXI в. при подготовке части второй Налогового кодекса РФ и федерального бюджета на 2002 г., и которая продолжается в настоящее время. Сделаны важнейшие шаги по сокращению числа налогов, снижению налоговой нагрузки.

Третья форма налоговой политики – политика разумных налогов представляет собой нечто среднее между первой и второй. Суть ее состоит в установлении достаточно высокого уровня налогообложения как юридических, так и физических лиц при одновременной реальной социальной защите граждан, наличии значительного числа государственных социальных программ.

В зависимости от длительности периода реализации и стоящих перед ней целей налоговая политика носит стратегический или тактический характер. В первом случае – это налоговая стратегия, во втором – налоговая тактика.

Налоговая стратегия направлена на решение крупномасштабных задач, связанных с разработкой концепции и тенденции развития налоговой системы страны. Налоговая

стратегия тесно увязана и вытекает из экономической, финансовой, а также из социальной стратегии соответствующего государства. Она рассчитана на длительную перспективу и поэтому представляет собой долговременный курс налоговой политики.

В отличие от налоговой стратегии налоговая тактика направлена на достижение целей достаточно конкретного этапа развития экономики. Она обеспечивает достижение этих целей путем своевременного изменения элементов налогового механизма.

Стратегия и тактика налоговой политики неразрывно связаны друг с другом. С одной стороны, налоговая тактика представляет собой механизм решения стратегических задач. С другой стороны, стратегия создает благоприятные возможности для решения тактических задач.

При анализе налоговой политики необходимо различать такие понятия, как субъекты, принципы формирования, инструменты, цели и методы налоговой политики.

Субъектами налоговой политики, в зависимости от государственного устройства, выступают федерация, субъекты федерации (земли, республики, входящие в федерацию, области и т. д.) и муниципалитеты (города, районы, городские округа, поселения и т. д.). В Российской Федерации субъектами налоговой политики являются Федерация, республики, области, края, автономные области, города федерального значения – Москва и Санкт-Петербург, а также местное самоуправление – города, районы, городские округа, поселения, районы в городах. Каждый субъект налоговой политики обладает налоговым суверенитетом в пределах их полномочий, установленных налоговым законодательством. Как правило, субъекты Федерации и муниципалитеты имеют право вводить и отменять налоги в пределах перечня региональных и местных налогов, установленного федеральным налоговым законодательством. Вместе с тем им предоставляются широкие полномочия по установлению налоговых ставок, льгот и других преференций, а также в установлении налоговой базы. Проводя налоговую политику, ее субъекты могут воздействовать на экономические интересы

налогоплательщиков, создавать такие условия их хозяйствования, которые наиболее выгодны как для самих налогоплательщиков, так и для экономики региона в целом.

Результативность налоговой политики в значительной мере зависит от того, какие принципы государство закладывает в ее основу. Различают следующие основные принципы построения налоговой системы:

- соотношение прямых и косвенных налогов;
- применение прогрессивных ставок налогообложения и степень их прогрессии или преобладание пропорциональных ставок;
- дискретность или непрерывность налогообложения;
- широта применения налоговых льгот, их характер и цели;
- использование системы вычетов, скидок и изъятий и их целевая направленность.

Нередко к принципам налоговой политики относят также соотношения федеральных, региональных и местных налогов.

В целом указанные принципы обуславливают основные направления налоговой политики, ее социальный характер и структурные элементы. Используя указанные принципы, государство в условиях стабильно развивающейся экономики стимулирует расширение объемов производства товаров, работ и услуг, инвестиционную активность, качественный рост экономики. Благодаря комплексному применению принципов построения налоговой системы осуществляется реальное структурное и социальное реформирование экономики. В период кризисной ситуации налоговая политика через использование указанных принципов способствует решению задач, направленных на выход экономики из кризисного состояния.

Методы осуществления налоговой политики зависят от тех целей, к которым стремится государство, проводя налоговую политику. В современной мировой практике наиболее широкое распространение получили такие методы, как изменение налоговой нагрузки на налогоплательщика, замена одних способов или форм налогообложения другими, изменение сферы распространения тех или иных налогов или же всей системы

налогообложения, введение или отмена налоговых льгот и преференций, введение дифференцированной системы налоговых ставок.

Цели налоговой политики не являются чем-то застывшим и неподвижным. Они формируются под воздействием целого ряда факторов, важнейшими из которых являются экономическая и социальная ситуация в стране, расстановка социально-политических сил в обществе. Цели налоговой политики в значительной мере обусловлены также социально-экономическим строением общества, стратегическими задачами развития экономики страны, международными финансовыми обязательствами государства. Поэтому при выработке налоговой политики государство преследует следующие цели:

- экономические – повышение уровня развития экономики, оживление деловой активности, стимулирование хозяйственной деятельности, ликвидация диспропорций;
- фискальные – обеспечение потребностей всех уровней власти в финансовых ресурсах, достаточных для проведения экономической и социальной политики, а также для выполнения соответствующими органами власти и управления возложенных на них функций;
- социальные – обеспечение государственной политики регулирования доходов, перераспределение национального дохода в интересах определенных социальных групп, сглаживание неравенства;
- международные – выполнение международных финансовых обязательств государства, укрепление экономических связей с другими государствами.

Практическое проведение налоговой политики осуществляется через налоговый механизм. Именно налоговый механизм признан в настоящее время во всех странах основным регулятором экономики. Налоговый механизм представляет собой совокупность организационных, правовых норм и методов управления налоговой системой. Формой реализации и регулирования налогового механизма является налоговое

законодательство, которое определяет совокупность налоговых инструментов.

Участие государства в регулировании экономики при проведении налоговой политики осуществляется с помощью таких налоговых инструментов, как налоговая ставка, налоговая льгота, налоговые санкции, налоговая база и некоторые другие. Государство использует при этом как прямые, так и косвенные методы использования налоговых инструментов.

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

Роль налоговой ставки для осуществления государственной политики состоит в возможности использования различных ставок налогов: пропорциональных, прогрессивных и регрессивных. Особенно существенное значение имеют прогрессивные и регрессивные ставки, с помощью которых регулируется не только уровень доходов различных категорий налогоплательщиков, но и формирование доходов бюджетов различных уровней.

Благодаря налоговым ставкам централизованная единая налоговая система является достаточно гибкой, что обеспечивается уточнением ставок налогов и приведением налоговой политики в соответствие с реальной экономической конъюнктурой.

Наряду с налоговой ставкой эффективным средством реализации налоговой политики являются налоговые льготы. Это связано с тем, что соответствующим категориям физических и юридических лиц, отвечающим установленным требованиям, может быть предоставлено полное или частичное освобождение от налогообложения.

Проведению активной налоговой политики способствует также то, что законодательство устанавливает, как правило, многочисленные и разнообразные основания предоставления налоговых льгот, связанные с видами и формами предпринимательской деятельности. Налоговые льготы, применяемые в мировой практике налогообложения, трудно систематизировать, поскольку они могут быть установлены в любых случаях, когда есть заинтересованность государства в развитии предпринимательской деятельности и оно готово стимулировать или, наоборот, не стимулировать определенные отрасли экономики, регионы, виды предпринимательской деятельности.

Предоставляя налогоплательщикам те или иные налоговые льготы, государство прежде всего активизирует воздействие налогового регулятора на различные экономические процессы. Формы и способы предоставления льгот в любом государстве постоянно развиваются. К наиболее типичным используемым формам налоговых льгот следует отнести: полное или частичное освобождение прибыли, дохода или другого объекта от налогообложения, отнесение убытков на доходы будущих периодов, применение уменьшенной налоговой ставки, освобождение от налога (полное или частичное) на определенный вид деятельности или дохода от такой деятельности, освобождение от налога отдельных социальных групп, отсрочка или рассрочка платежа и некоторые другие.

Наиболее частый объект налогового стимулирования – инвестиционная деятельность. Во многих государствах (а в России до 2002 г.) полностью или частично освобождается от налогообложения прибыль, направляемая на эти цели. Нередко в целях стимулирования инвестиционной активности освобождаются от НДС технологическое оборудование и запасные части к нему.

В системе налогообложения ряда стран предусматривается создание специальных инвестиционных фондов, не облагаемых подоходным и некоторыми другими видами налогов.

С помощью налоговых льгот во многих странах поощряются создание малых предприятий, привлечение иностранного капитала, научно-технические разработки, имеющие фундаментальное значение для дальнейшего развития экономики, экологические проекты, стимулируется создание новых высокотехнологичных импортозамещающих производств, способствующих выпуску конкурентоспособной продукции для мирового рынка.

Отдельные налоговые льготы преследуют цель смягчения последствий экономических и финансовых кризисов.

Для поощрения концентрации капитала, обновления производственных фондов, стимулирования внешнеэкономической деятельности государство использует такой вид налоговой льготы, как отсрочка платежа или освобождение от уплаты налога. Полное освобождение налогоплательщиков от уплаты налогов на определенный период получило название "налоговых каникул".

При взимании налога на доходы или прибыль в ряде стран практикуется отнесение убытков текущего года на прибыль либо доходы следующего года или следующих лет. В ряде стран осуществляется налогообложение консолидированных налогоплательщиков, что позволяет в рамках их баланса производить взаимозачет убытков и прибылей. Нередко используются налоговые скидки в виде возврата корпорациям налогов, ранее уплаченных государству, налоговые льготы первым покупателям новых выпусков акций компаний и др.

В ряде зарубежных стран предоставляются различные виды льгот в зависимости от формы собственности. Например, зачастую объекты, находящиеся в государственной собственности, освобождаются от уплаты земельного налога, нередко устанавливается льготное налогообложение прибыли государственной корпорации и др. Иногда налоговые льготы устанавливаются

в зависимости от гражданства с целью стимулирования иностранных инвестиций.

Резкий рост бюджетных расходов во многих странах со всей остротой поставил вопрос об упорядочении предоставления различных налоговых льгот. Это связано с тем, что установление широкого перечня налоговых льгот зачастую приводит к уменьшению налоговой базы, вследствие чего для сохранения необходимого государству уровня налоговых поступлений оно прибегает к установлению более высоких налоговых ставок. Кроме того, льготное регулирование нарушает основной принцип равенства обложения всех налогоплательщиков, независимо от вида их деятельности, и создает неравные условия для предприятий в различных сферах экономики.

Использование налоговых льгот или преференций является характерным примером прямого воздействия на процессы регулирования и стимулирования. Полное освобождение от уплаты отдельных налогов, базой которых служит доход или прибыль, используется государствами, как правило, для развития новых отраслей экономики или сфер деятельности, для стимулирования инвестиций в малоосвоенные или неблагоприятные регионы страны. Подобные налоговые освобождения практикуются, в основном, сроком на 3–5 лет. В российской налоговой практике в самом начале экономических реформ (в первой половине 90-х гг.) предусматривалось полное освобождение в течение двух лет от налога на прибыль совместных предприятий с иностранным капиталом, что способствовало притоку в страну прямых иностранных инвестиций. Гораздо дольше существовала льгота малым предприятиям, которые освобождались от налога на прибыль полностью в течение первых двух лет с момента организации и частично – в течение двух последующих лет. Под льготное налогообложение во многих странах подпадает прибыль, направляемая на выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. Льготами по уплате налогов нередко имеют право пользоваться организации инвалидов, предприятия, использующие на производстве наемный труд представителей социально уязвимых групп населения. Рос-

сийское налоговое законодательство предусматривает и такую форму освобождения от налогов, как инвестиционный налоговый кредит, представляющий собой направление налогов в течение определенного договором времени не в бюджет, а на инвестиции данного конкретного налогоплательщика.

В отличие от полного налогового освобождения частичное налоговое освобождение представляет собой систему налоговых льгот для определенной части предпринимательского дохода, что обеспечивает избирательность и гибкость применяемых форм государственного регулирования экономики. В частности, в этом случае используются такие экономические, финансовые и налоговые рычаги, как ускоренная амортизация, уменьшенная по времени против общих правил, или дифференцированная налоговая ставка, отсрочка и рассрочка уплаты налога, создание свободных от налогообложения различных резервных, инвестиционных и иных фондов и другие конкретные виды налоговых льгот и преференций.

Достижение цели формирования необходимых финансовых ресурсов для органов власти всех уровней обеспечивается путем установления в общегосударственном законодательстве системы федеральных, региональных и местных налогов. Широкое применение во многих экономически развитых странах получила практика предоставления права регионам и муниципалитетам устанавливать надбавки к общефедеральным налогам.

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

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

Система налогообложения большинства стран предусматривает, в частности, различные виды формирования налоговой базы, связанной с амортизационными отчислениями. В основном на практике используют нормативную, пропорциональную и ускоренную амортизацию. Разрешение осуществлять ускоренную амортизацию, т. е. списывать стоимость основного капитала не в соответствующих физическому износу нормах, а в увеличенном размере, приводит к искусственному завышению издержек производства и, соответственно, к снижению отражаемой на счетах прибыли, а значит, и налоговых выплат. Вместе с тем этот вид амортизации способствует созданию условий для роста инвестиционной активности. Законодательством отдельных стран разрешено, кроме того, списывать на амортизацию половину стоимости нового оборудования. Во многих странах осуществлен переход к использованию неравномерного метода амортизационных списаний: в первый год-два списывается наибольшая часть стоимости, а по отдельным видам оборудования производится единовременное списание стоимости в начале срока службы.

Безусловно, изменения в налоговой политике в значительной степени отражают те перемены, которые происходят в экономике, политике и идеологии государства.

Налоговая политика государства имеет все же относительно самостоятельное значение. Кроме того, от результатов проводимой налоговой политики в значительной степени зависит и то, какие коррективы вынуждено вносить государство в свою экономическую политику.

Имея относительную самостоятельность, налоговая политика должна строиться на основе научной теории налогов.

Без этого она становится схоластичной, развивается стихийно, методом проб и ошибок.

Между тем теория налогов, в свою очередь, развивалась и совершенствовалась по мере развития экономики, укрепления государства, расширения его функций и усиления его воздействия на развитие экономики. Длительное время преобладала классическая теория налогообложения, в соответствии с которой налогам отводилась чисто фискальная роль пополнения доходов государства.

Основоположником научной теории налогообложения принято считать А. Смита. Он дал определение понятия налоговой системы, установил необходимые условия для ее формирования и выдвинул четыре основных принципа налогообложения: равномерность, определенность, удобство уплаты и дешевизна налогового администрирования. Дальнейшее развитие учение А. Смита получило в трудах виднейших западных экономистов того времени: Д. Рикардо, Дж. Милля и др. Вместе с тем все теоретические рассуждения и научная полемика тех лет сводилась, как правило, к тому, чтобы выполнение налогами их основного предназначения – пополнение государственной казны – осуществлялось на принципах равенства и справедливости. Естественно, что подобное теоретическое обоснование роли и места налогов не могло не измениться в силу происшедшего в течение многих десятилетий и даже столетий усложнения экономических отношений и связанной с этим необходимости усиления регулирующей роли государства. Вследствие этого появились новые научные теории налогообложения, среди которых наиболее существенную роль в формировании налоговой политики стран с развитой рыночной экономикой сыграли два основных направления экономической мысли: кейнсианское и неоклассическое.

Основоположником кейнсианской теории налогообложения является английский экономист Дж.М. Кейнс, изложивший ее основные положения в книге “Общая теория занятости, процента и денег”. Дж.М. Кейнс в своем труде обосновал

необходимость вмешательства государства в процессы регулирования экономики, основанной на рыночных отношениях.

Концепция Дж.М. Кейнса исходит из того, что высокие темпы развития экономики должны базироваться на расширении емкости рынка и связанном с ним увеличении массового потребления. Исходя из этого вмешательство государства осуществляется по линии достижения эффективного спроса. В отличие от своих предшественников, считавших основой национального богатства одну лишь бережливость, Дж.М. Кейнс отвел важную роль в достижении этой цели еще и предприимчивости. По его теории, экономический рост зависит от наличия достаточных сбережений, но только в условиях полной занятости. В противном случае даже наличие достаточных сбережений не гарантирует роста производства, поскольку они в этом случае являются пассивным доходным источником и не используются в качестве инвестиционного источника. Серьезная роль, по Дж.М. Кейнсу, в регулировании этих процессов отводится налогам. Чтобы сбережения стали генератором экономического роста, их надо изымать с помощью налогов и через бюджетную систему использовать в качестве ресурса для инвестиций. Исходя из этого постулата, основоположник кейнсианства обосновал необходимость достаточно высоких и прогрессивных ставок налогообложения. По его мнению, прогрессивная налоговая система должна стимулировать производителя для принятия рискованных решений в области инвестиций. Кроме того, низкие налоги уменьшают поступления в государственную казну и обостряют тем самым экономическую неустойчивость.

Таким образом, согласно теории Дж.М. Кейнса, налоги должны играть в системе государственного регулирования важнейшую роль. Высокие налоги стимулируют экономическую активность, влияют на сбалансированность в экономике, являясь "встроенными механизмами гибкости".

Экономическая теория Дж.М. Кейнса имела большое прикладное значение. В частности, она использовалась английским правительством в первой половине XX в., особенно перед Первой мировой войной.

В противоположность кейнсианской теории разработанная рядом экономистов, прежде всего Дж. Мутом, А. Лаффером, Дж. Гилдером, Р. Лукасом, неоклассическая модель по-иному рассматривает роль государства в регулировании рыночной экономики. Неоклассическая теория исходит из того, что государство должно обеспечивать устранение препятствий, мешающих действию законов свободной рыночной конкуренции, поскольку, по мнению авторов этой теории, рынок может и должен сам себя регулировать без вмешательства извне и достигать экономического равновесия. Таким образом, указанная теория, в отличие от кейнсианской, отводит государству достаточно пассивную роль в регулировании экономических процессов. Исходя из этого, согласно данной теории, должна строиться и налоговая политика. Налоги должны быть минимальны, и одновременно корпорациям должны предоставляться значительные налоговые льготы. В противном случае, исходя из этой теории, высокое налоговое бремя будет сдерживать предпринимательскую активность и тормозить проведение корпорациями инвестиционной политики, вследствие чего прекратится обновление производственных фондов и начнется спад в экономике. Сдерживающая налоговая политика позволит рынку самостоятельно обеспечить высокие темпы развития и соответственно значительное расширение налоговой базы, а также увеличить доходы государства при минимальных налогах и максимальных налоговых льготах.

Значительный вклад в развитие неоклассической теории налогов внес профессор А. Лаффер, который установил количественную зависимость между прогрессивностью налогообложения и доходами бюджета, построив параболическую кривую, получившую в дальнейшем название “кривая Лаффера” (рис. 2).

На рис. 2 отчетливо видно, что рост налоговых ставок только до определенного предела ведет к соответствующему увеличению бюджетных доходов. Превышая этот предел, налоговая ставка становится тормозом для предпринимательской деятельности, при этом ликвидируются стимулы развития экономики,

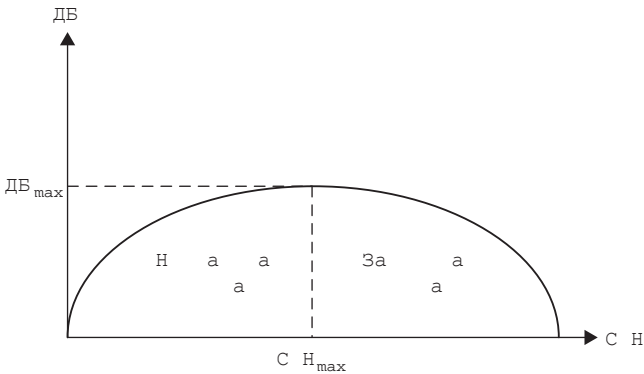


Рис. 2. Кривая Лаффера:

ДБ – доходы бюджета; ДБ_{max} – максимальные доходы бюджета;
 СН – налоговая ставка; СН_{max} – максимальная налоговая ставка

а доходы бюджета начинают сокращаться, поскольку сужается налоговая база.

Научные теории налогов сыграли свою положительную роль в развитии и подъеме экономики многих стран. Достаточно сказать, что, проводя налоговую политику, построенную на отдельных аспектах неоклассической теории, правительство США сумело преодолеть кризисные явления в экономике в 80-е гг. XX в.

Вместе с тем нельзя слепо принимать налоговую теорию без привязки к сложившейся социально-экономической ситуации в конкретном государстве. Поэтому налоговую политику необходимо проводить, согласуясь с целями и задачами экономического развития на современном этапе, увязывая отдельные аспекты налоговой теории с практикой проведения экономической и финансовой политики. В противном случае неизбежны негативные последствия воздействия налоговой политики на развитие экономики.

Контрольные вопросы

1. К каким методам государственного регулирования относится налоговая политика?

2. Что представляет собой налоговая политика?
3. Раскройте содержание и формы налоговой политики.
4. Чем отличаются налоговая стратегия и налоговая тактика?
5. Каковы основные субъекты налоговой политики государства?
6. Каковы основные принципы построения налоговой системы?
7. Какие бывают методы осуществления налоговой политики государства?
8. Какие цели преследует государство, осуществляя налоговую политику?
9. Какие основные инструменты использует государство для реализации налоговой политики?
10. Какая существует связь между научной теорией налогов и налоговой политикой государства?
11. Какую роль отводила налогам классическая теория налогообложения?
12. Чем различаются кейнсианская и неоклассическая теории налогообложения?

1.3. НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ

Налоговое планирование – составная часть налогового процесса, представляющая собой деятельность органов государственной власти, местного самоуправления и налогоплательщиков по определению на заданный временной период экономически обоснованного размера поступлений налогов в соответствующий или консолидированный бюджет, а также объема налогов, подлежащих уплате конкретным хозяйствующим субъектом. Таким образом, планирование налогов можно и нужно рассматривать как с позиций государства и органов местного самоуправления в лице их уполномоченных органов, так и с позиций конкретного хозяйствующего субъекта.

Налоговое планирование основывается на организации функционирования налоговой системы страны, ее составе и структуре, которые должны соответствовать целям налоговой политики. Одновременно налоговое планирование реализуется в налоговой политике государства, обуславливающей основы системы налогообложения, принципы налогового механизма, положения по разграничению налоговых полномочий и другие положения.

Налоговое планирование в каждой отдельной стране зависит от состояния налогового законодательства, механизма административных воздействий и правовых ограничений, применяемого государством для борьбы с налоговыми нарушениями, особенностей налоговой культуры населения, налогового климата страны (базовых направлений бюджетной, налоговой и инвестиционной политики), состояния судебной системы и т. д. Планирования налогов на макро- и микроуровне осуществляется в разных целях.

Планирование налогов на уровне государства и органов местного самоуправления (планирование налогов на макроуровне) служит основой для выработки прогноза социально-экономического развития страны в целом, субъектов федерации (в федеративных государствах) и муниципальных образований на среднесрочный и долгосрочный периоды, для своевременного и обоснованного составления проектов федерального, региональных и местных бюджетов на предстоящий год, для принятия необходимых политических, экономических и социальных решений в ходе исполнения соответствующих бюджетов.

В то же время планирование налогов осуществляется в строгом соответствии с прогнозом важнейших макроэкономических и социально-экономических показателей развития национальной экономики и ее ведущих отраслей, таких как валовой внутренний продукт, чистый национальный продукт, национальный доход в целом по экономике и в разрезе отраслей, доходы населения, платежный баланс и т. д., а также показателей развития экономики субъектов федерации.

Каждый из этих показателей служит основой для расчета как общей суммы налоговых поступлений, так и отдельных групп и видов налогов.

В частности, на основе показателя валового внутреннего продукта (ВВП) прогнозируется общий размер налоговых поступлений, поскольку именно этот показатель формирует налоговую базу.

Показатели чистого национального продукта и национального дохода, дополняя показатель ВВП, позволяют строить прогноз поступлений, соответственно, косвенных налогов и прямых налогов.

В соответствии с показателями доходов населения и прибыли определяются размеры единого социального налога, налога на доходы и налога на прибыль.

С помощью показателей, формирующих платежный баланс, определяется влияние внешнеэкономических факторов на формирование как налоговой базы в целом, так и отраслей, ориентированных на экспорт и импорт, а также планируется объем налогов, собираемых при пересечении государственной границы.

Осуществляют налоговое планирование на макроуровне, как правило, Министерство финансов и финансовые органы (по соответствующим уровням бюджетов). Принимают в этом участие также другие экономические ведомства.

При планировании поступления налогов государственные органы ориентированы на максимально высокий уровень их поступления, что связано с постоянно растущими потребностями государства, вызванными как объективными, так и субъективными причинами. Не случайно одним из перспективных направлений совершенствования налогового планирования в настоящее время является методика количественной оценки реальной налоговой базы бюджетов на основе налогового потенциала. Налоговый потенциал представляет собой максимально возможную сумму налоговых поступлений на определенной территории на душу населения за определенный промежуток времени (обычно финансовый год) в условиях действующего

налогового законодательства. Иными словами, это – потенциальная способность территории обеспечить максимальные налоговые доходы бюджета.

К объективным причинам, обуславливающим необходимость планирования роста налоговых доходов, относятся, в частности, естественный прирост населения, необходимость развития научно-технического прогресса, поддержание на должном уровне безопасности и обороноспособности страны, повышение жизненного уровня населения и некоторые другие. Субъективные причины связаны со стремлением органов управления, а также соответствующих ведомств иметь более высокие финансовые возможности.

Вместе с тем потребности увеличения расходов и вызванное этим ориентирование на максимальное изъятие средств налогоплательщиков имеют определенные экономические ограничения, связанные с возможностями роста национальной экономики и отдельных отраслей, повышения ее эффективности. Кроме того, планирование налогов в размерах, превышающих предельно допустимые нормы, может привести к усилению действия налогового мультипликатора, сокращению вследствие этого эффективного спроса и в конечном итоге к снижению объемов производства. При этом действие этих факторов, как правило, проявляется в последующих налоговых периодах в силу общего инерционного характера макроэкономических процессов.

Таким образом, ограничителем также является уровень налоговых изъятий, за пределом которого налоги могут не только оказывать негативное влияние на развитие экономики, но и при определенных условиях привести к свертыванию предпринимательской деятельности. Поэтому в процессе планирования налогов все эти факторы должны непременно учитываться.

Различают текущее (оперативное, краткосрочное) и перспективное (среднесрочное, долгосрочное) налоговое планирование.

Оперативное налоговое планирование осуществляется на месяц или квартал. Оно призвано обеспечить реальную оценку

поступления налогов на ближайшее время для определения лимитов финансирования (в рамках утвержденного бюджета) в разрезе экономической классификации, а также министерств, ведомств, территорий и государственных программ.

Оперативное планирование одновременно решает и задачу подготовки аналитических материалов для осуществления краткосрочного (на год) налогового планирования, поскольку в ходе его выявляются позитивные и негативные стороны исполнения доходной части утвержденного на текущий год бюджета, уровень налоговых изъятий, состояние расчетов в хозяйстве и их влияние на рост или снижение налоговых поступлений. Именно в процессе оперативного планирования налогов обеспечивается и закладывается фундамент будущих предложений по совершенствованию налогового законодательства. В процессе оперативного налогового планирования наряду с финансовыми органами активно участвуют и налоговые органы, которые на основе анализа налогооблагаемой базы и прогноза поступлений налогов на очередной месяц и квартал вместе с разработкой предложений по улучшению действующего налогового законодательства определяют тактику контрольной работы, а также сферу своего воздействия: конкретные предприятия, подлежащие проверке в ближайшее время, и перечень налогов, подлежащих документальной проверке.

Краткосрочное налоговое планирование служит основой для составления проектов бюджетов соответствующих уровней власти на очередной год. Главными для него являются показатели социально-экономического прогноза страны на предстоящий год, а также анализ налоговых поступлений в текущем году как в целом, так и по отдельным налогам. Краткосрочное планирование осуществляется непосредственно Минфином России и финансовыми органами по соответствующим бюджетам при непосредственном участии налоговых и других экономических органов.

Участие налоговых органов в этом процессе предопределяется наличием у них квалифицированного анализа поступлений налогов за истекший период времени, знания оперативной

обстановки на местах с позиций влияния действующей налоговой системы на экономику конкретных хозяйствующих субъектов и уровень налоговых изъятий.

Процесс краткосрочного планирования состоит из ряда взаимосвязанных последовательных процессов.

Во-первых, осуществляется детальный анализ позитивных и негативных сторон действующего на данный момент налогового законодательства как в целом, так и по отдельным видам налогов.

Во-вторых, разрабатываются меры по внесению в налоговое законодательство дополнений и изменений, направленных на ликвидацию негативных факторов, расширение налогооблагаемой базы, повышение стимулирующей роли налогов и увеличение на этой основе доходов бюджетов всех уровней.

В-третьих, анализируются экономико-хозяйственные факторы, позитивно или негативно влиявшие на поступление налогов в текущем году, и разрабатываются меры по устранению негативных факторов и закреплению позитивных тенденций.

В-четвертых, на основе проведенного анализа хода поступлений по каждому виду налогов за истекший период и ожидаемых оценок поступлений до конца текущего года с учетом предстоящих изменений налогового законодательства и всех факторов изменения экономических показателей на предстоящий год рассчитывается сумма поступлений по каждому виду налогов и всех налоговых поступлений. При этом в расчетах необходимо учитывать и возможные вероятностные отклонения важнейших социально-экономических показателей в предстоящем году, а также влияние политической обстановки в обществе.

В-пятых, проекты налоговых поступлений в составе бюджета совместно с показателями прогноза социально-экономического развития страны и соответствующих территорий на предстоящий год и проектами законодательных актов об изменениях и дополнениях в налоговое законодательство рассматриваются сначала в органах исполнительной власти, а после одобрения представляются в органы законодательной (представительной)

власти. В законодательных (представительных) органах власти все эти документы детально рассматриваются, анализируются, в них вносятся необходимые изменения и дополнения, а затем они утверждаются в форме соответствующего закона.

Налоговое планирование не может носить адресного характера в виде установленных плановых заданий конкретным хозяйствующим субъектам. План поступлений в бюджет носит в связи с этим своего рода прогнозный характер и формируется на основе прогнозов макроэкономических показателей.

Вместе с тем планируемые налоговые показатели в целом по соответствующему бюджету, а также по отдельным видам налогов включаются в его доходную часть и утверждаются в виде статей закона о бюджете на предстоящий год. Исходя из определенных законом поступлений, в основном налоговых платежей, формируется расходная часть бюджета с распределением бюджетных ассигнований по получателям средств, ведомствам, территориям и государственным программам, а также по отдельным статьям расходов в соответствии с действующей бюджетной классификацией.

Оперативное и краткосрочное налоговое планирование представляют собой две составляющие единого текущего планирования. В процессе осуществления текущего планирования решаются в основном тактические задачи, вследствие чего создаются важнейшие предпосылки для выработки стратегии налогового планирования. Эта стратегия определяется в процессе среднесрочного и долгосрочного налогового планирования. Указанные виды налогового планирования, которые можно определить как перспективное планирование, существенно отличаются от оперативного и краткосрочного планирования.

Текущее налоговое планирование, как уже отмечалось, служит основой для составления проектов соответствующих бюджетов, которые разрабатываются и утверждаются только на год. При этом детально анализируются и определяются размеры как общей совокупности налогов, так и отдельных их видов. В перспективном же планировании, как правило, нет подразделения по видам налогов, оно охватывает совокупность

всех налогов. И текущее, и перспективное планирование одновременно базируются на прогнозе социально-экономического развития страны на соответствующий период времени и служат основой для определения основных характеристик этого прогноза. В частности, от собираемости и размеров поступлений налогов зависят, например, объемы государственных инвестиций в планируемом периоде, а следовательно, и темпы развития экономики. В перспективном планировании зависимость прогноза социально-экономического развития страны от величины налоговых поступлений значительно больше. Налоговое планирование используется здесь как метод экономического предвидения. При этом текущее налоговое планирование служит основой для выработки стратегии налогового планирования на длительную перспективу.

Налоговое планирование должно играть и фактически играет активную роль в выработке налоговой и бюджетной политики государства. Ведь, по сути, налоговое планирование на макроуровне представляет собой деятельность государственных органов и местного самоуправления по определению общей суммы и структуры налоговых доходов бюджетов разных уровней. В его процессе, в частности, принимаются решения о необходимости внесения изменений в налоговое законодательство, а также сокращения расходов государства в тех случаях, когда возможности сбалансирования бюджета налоговыми методами на планируемый период исчерпаны. В связи с этим одновременно с проектом бюджета на предстоящий год разрабатываются проекты соответствующих законов об изменениях и дополнениях в действующее законодательство о налогах.

Кроме того, в процессе налогового планирования разрабатываются меры по совершенствованию контрольной работы налоговых органов, а также по улучшению общеэкономической обстановки в стране и регионах и созданию необходимых условий для развития предпринимательства, которые являются основой для планирования дополнительных поступлений налогов.

Таким образом, можно сделать вывод, что процесс налогового планирования на макроэкономическом уровне не является механическим определением размера предстоящих поступлений в бюджеты соответствующих органов власти. Это процесс выявления и мобилизации имеющихся в экономике резервов, решения общегосударственных и отраслевых задач на ближайшее будущее и перспективу. Планирование налоговых поступлений – сложная и ответственная работа, требующая серьезного анализа происходящих в стране и регионах социальных, экономических и политических процессов, перспектив и тенденций их развития, а также глубоких познаний в области налогового законодательства. Только в этом случае возможно реально оценить размеры поступлений налогов в предстоящий период и обеспечить на этой основе своевременное и качественное составление и утверждение бюджетов всех уровней.

Процесс налогового планирования базируется на общеэкономических методах: экспертных оценок, анализа, корреляции, ранжирования и др. При этом выбор метода определяется целями, стоящими на конкретной стадии налогового прогнозирования, временными рамками, конкретными видами налога.

Таким образом, планирование налогов на макроуровне представляет собой сложный процесс последовательных и одновременно осуществляемых взаимодействующих мер по решению задачи обоснованного расчета размера налоговых поступлений в бюджет соответствующего уровня на заданный период времени.

Непременным элементом налогового планирования является экономический анализ поступлений налогов, как в целом, так и по их отдельным видам. Предметом анализа выступают не только суммы поступивших налогов и их динамика. Более важно проанализировать тенденции в развитии налогооблагаемой базы и составляющих ее элементов, а также структуру налогоплательщиков. При этом следует иметь в виду, что для каждого налога существуют свои, особенные элементы налогооблагаемой базы и ее определяющих показателей, но отдель-

ные элементы налогооблагаемой базы присущи сразу двум или нескольким видам налогов.

Процесс налогового планирования базируется на пофакторном анализе динамики и тенденций налогооблагаемой базы в целом и отдельных элементов, ее составляющих.

Налоговое планирование хозяйствующих субъектов (или планирование на микроуровне) является частью финансового планирования их деятельности и означает использование учетной и амортизационной политики предприятия, а также льгот по налогу, законных вычетов из налогооблагаемой базы и других установленных законом методов для оптимизации налоговых обязательств.

Необходимость налогового планирования на микроуровне обоснована требованиями рыночной конкуренции и вызванным ею стремлением хозяйствующего субъекта к сокращению его расходов и сбережению заработанного дохода для дальнейшего расширения коммерческой деятельности и решения стратегических задач развития производства. Ведь в конечном счете для всех экономических субъектов налоги являются составной частью внешних издержек и направлены на уменьшение доходов. Поэтому для предприятия особенно важно обладать информацией о том, какие налоги оказывают наибольшее негативное влияние на результаты его финансовой деятельности. Предприятию также важно обеспечить взаимное перекрытие баз обложения отдельных налогов с целью минимизации суммарного налогообложения своей хозяйственной деятельности.

Процесс налогового планирования для предприятий-налогоплательщиков представляет собой важнейшую процедуру, поскольку отсутствие предвидения в этой области может иметь непредсказуемые последствия для текущей или перспективной деятельности предприятия. Оно важно для принятия решений в области его инвестиционной и научно-технической политики, изменения ассортимента выпускаемой продукции, замены рынков сбыта и проведения других принципиальных мер. Особенно важно это в условиях функционирования таких экономик, где налоговые платежи составляют значимую часть финансов на-

логоплательщика, когда недостаточно предсказуема налоговая политика государства и местных законодательных органов.

Поэтому для налогоплательщика необходимо не только знать размер предстоящих налоговых обязательств, но и сделать все от него зависящее, чтобы на законных основаниях оптимизировать свои обязательные платежи в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды.

Таким образом, налоговое планирование на микроуровне представляет собой организацию деятельности экономического субъекта, направленную на максимальную минимизацию (или оптимизацию) его налогообложения строго в соответствии с действующим законодательством.

Понятие “налоговое планирование” следует отличать от другого близкого, но не идентичного понятия “уклонение от уплаты налога”. Цель использования налогоплательщиком обоих понятий одна – уменьшение сумм уплачиваемых им налогов государству. Поэтому эти способы минимизации (оптимизации) налоговых обязательств появились фактически с появлением налогового права.

В отличие от налогового планирования уклонение от уплаты налогов представляет собой уменьшение налогоплательщиком своих налоговых обязательств незаконным путем. Уклонение от уплаты налогов осуществляется налогоплательщиком путем сокрытия дохода или иного объекта налогообложения, непредставления документов, необходимых для исчисления налога, или представления некачественных документов, незаконного получения налоговых льгот и других преференций и осуществления других противоречащих закону действий.

Нередко в экономической литературе можно встретить третье понятие “обход налогов”. Под этим термином понимают, как правило, положение, в котором хозяйствующий субъект или физическое лицо не являются налогоплательщиками (в силу того, что их деятельность или их доходы не подлежат налогообложению или же они не стоят на учете в налоговых органах), а также целенаправленное использование метода обложения, формы исчисления и уплаты налога, способа получения дохода,

обуславливающих минимальную величину налоговой суммы. Думается, что введение третьего понятия является лишним. В данном случае действия налогоплательщика направлены также на минимизацию своих налоговых обязательств. При этом данные действия могут как противоречить, так и не противоречить действующему законодательству. Поэтому указанные действия, исходя из их соответствия закону, следует квалифицировать или как налоговое планирование, или как уклонение от уплаты налога.

Вместе с тем действующее российское налоговое законодательство не дает четкого и недвусмысленного определения отличия законной минимизации (или оптимизации) налогообложения от уклонения от уплаты налога. Естественно, что подобные вопросы не возникают, когда речь идет о сокрытии в бухгалтерских документах объекта налогообложения, дохода или неправильного применения налоговых льгот и других видов налогового укрывательства. Речь идет о тех многочисленных проблемах, которые возникают в случаях применения налогоплательщиком так называемых “серых схем”, когда не нарушена ни одна статья российского законодательства, но в итоге налогоплательщик получает налоговые преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, не применяющими подобных схем.

В экономике России действует огромное количество подобных схем. В частности, наиболее распространенная – это создание мелких, зависимых организаций, в которых благодаря занижению цен на покупаемую ими продукцию аккумулируется огромная прибыль, с которой налог уплачивается по льготной ставке.

В других случаях огромные доходы таких мелких компаний формируются за счет платы за якобы оказанные услуги головной компании, относимой последней на издержки производства и обращения. В результате уменьшается размер уплачиваемого головной компанией налога на прибыль, но и зависимая от нее мелкая компания также не платит налог на прибыль вследствие того, что практически весь полученный доход направляется на

оплату труда отдельных сотрудников этой фирмы, являющихся, как правило, акционерами головной компании. Огромный “эффект” достигается в этом случае и по минимизации единого социального налога, так как эти огромные суммы оплаты труда позволяют применять минимальную ставку налога.

Существует также множество других, не выходящих за рамки закона схем, позволяющих существенно уменьшить налоговые обязательства. Применение подобных схем получило название “агрессивное использование налогового законодательства”. Думается, что в Налоговом кодексе необходимо ввести положение, согласно которому любая сделка или схема, не имеющая никакого иного экономического смысла, кроме уменьшения налоговых обязательств, должна быть признана уклонением от налогов со всеми вытекающими из этого последствиями.

Есть и еще один, более рациональный, но одновременно и сложнореализуемый способ решения данной проблемы. Суть его состоит в том, чтобы прописать в части первой Кодекса все возможные схемы, которые следует считать уклонением от уплаты налога. Любые другие, не включенные в Кодекс виды сделок и схем до их практического применения должны быть согласованы с налоговыми органами. В противном случае они также должны относиться к категории уклонения от уплаты налогов. Это сделает более прозрачными отношения между государством и налогоплательщиком. Данное предложение не является чем-то исключительным, подобные положения имеют место в налоговом законодательстве ряда стран, в частности в Германии.

Вместе с тем следует отметить, что при планировании налогов на микроуровне должны соблюдаться принципы, которые отличают налоговое планирование от уклонения от уплаты налогов.

Одновременно с четким соответствием действующему законодательству важным принципом налогового планирования экономического субъекта является соблюдение определенных экономических требований. В первую очередь, основой налогового планирования на микроуровне должна быть

экономическая целесообразность. Отсутствие экономической целесообразности при планировании налогов может привести к отрицательным последствиям для дальнейшей деятельности предприятия и перекрыть все выгоды минимизации налогообложения.

Процесс налогового планирования на микроуровне разделяется на два последовательных и взаимосвязанных этапа.

Первый этап налогового планирования носит характер ожидаемого. На данном этапе хозяйствующий субъект осуществляет действия, направленные на получение результата – минимизацию налоговых обязательств в перспективе. На этом этапе принимается решение о наиболее выгодном с позиции налогообложения местонахождении структур управления и непосредственно самого хозяйствующего субъекта, его филиалов или дочерних организаций, их регистрации, а также об использовании “налоговых оазисов” – оффшорных территорий и свободных экономических и торговых зон и “налоговых убежищ” – законно или незаконно специализирующихся предприятий и организаций. Здесь решение принимается не только с позиции наиболее льготного режима налогообложения, но и с точки зрения более выгодных условий перевода полученных доходов из одной страны в другую, получения налоговых кредитов, избежания двойного налогообложения и с учетом других возможностей. На данном этапе разрабатывается также стратегия размещения капиталов, инвестиционной политики, финансирования. Этот же этап включает в себя выбор организационно-правовой формы предприятий, способов реорганизации экономических субъектов с целью создания или ликвидации групп предприятий, вида хозяйственной деятельности, профиля предпринимательской деятельности, методов ведения бухгалтерского учета и некоторые другие аспекты.

Первый этап, по существу, представляет собой стратегическое налоговое планирование на микроуровне. Именно здесь вырабатывается долговременный курс хозяйствующего субъекта – выбор пути экономического развития и планирования налогов. От принятых на данном этапе решений в значительной

степени будет зависеть объем налоговых обязательств хозяйствующего субъекта, размер полученных льгот и преференций. В дальнейшем у хозяйствующего субъекта возможности для налогового маневрирования будут ограничены направлениями принятой налоговой стратегии.

На втором этапе, носящем характер реализованного, хозяйствующий субъект совершает действия на получение текущего результата налогового планирования. На данном этапе используются с учетом итогов первого этапа возможности налогового и иного законодательства для непосредственной минимизации налоговых обязательств – налоговые льготы, учетная и амортизационная политика, пробелы в действующем законодательстве. Здесь действия экономического субъекта непосредственно направлены на оказание целенаправленного воздействия для выгодного, в первую очередь ему, отражения финансовых результатов своей деятельности в целях минимизации (оптимизации) налогообложения.

При указанном налоговом планировании решаются текущие задачи конкретного периода деятельности хозяйствующего субъекта. Здесь непосредственно уточняются варианты зачета обязательных платежей, устранения двойного налогообложения, разделения годового отчета, включения статей в актив и пассив баланса, оценки имущества и задолженности. Тактическое налоговое планирование представляет собой процесс организации расчета конкретных видов налогов на очередной финансовый год или среднесрочную перспективу с использованием всех предусмотренных законодательством возможностей для оптимизации их размера.

При планировании налогов на микроуровне в зависимости от решений, принятых хозяйствующим субъектом на ожидаемом этапе, дополнительно могут применяться такие методы расчета, как имитационный метод, динамический и статистический методы минимизации, расчет налогов по частям и некоторые другие.

Под оптимизацией понимается не только минимизация платежей, но и правильное разнесение их по срокам платежа.

Наиболее удобным является перенос налоговых платежей на дату соответствующих поступлений на счет предприятия. Поэтому большинство предприятий предпочитает кассовый метод бухгалтерского учета, при котором момент реализации продукции (а значит, и налоговых обязательств) наступает при поступлении платежа на счет предприятия. Этот метод бухгалтерского учета позволяет налогоплательщику манипулировать (контролировать) величиной облагаемого дохода. Экономический субъект имеет возможность влиять на сроки исполнения налоговых обязательств посредством замедления или ускорения поступления средств на его счет. Однако для некоторых предприятий более удобен метод учета по отгрузке товара.

Кроме двух основных способов ведения бухгалтерского учета предприятия – по поступлению платежей (кассовый метод) и по отгрузке (иногда называется методом счетов-фактур) – учетная политика предприятия может иметь и другие аспекты: методические, организационные и технические.

Методический аспект подразумевает способы оценки имущества и запасов, начисления амортизации и определения выручки, применяемые предприятием.

На основе оптимальной оценки имущества и запасов экономический субъект может обеспечить значимое уменьшение величины обязательных платежей. В зависимости от принятой налоговой тактики налогоплательщик использует такие основные методы оценки запасов, как ФИФО, ЛИФО, метод средней стоимости и др.

При помощи правильной амортизационной политики, в частности, можно создать амортизационные фонды для восстановления основных фондов. Кроме того, амортизационные отчисления включаются в состав затрат, связанных с производством и реализацией продукции – товаров, работ и услуг, что позволяет минимизировать платежи по налогу на прибыль. Одновременно скорейшая амортизация уменьшает балансовую стоимость основных фондов и, следовательно, уменьшает платежи по имущественным налогам.

Организационный и технический аспекты подразумевают организацию бухгалтерского учета на предприятии и реализацию выбранных методик в учетных регистрах.

Учетная политика представляет собой важнейший инструмент формирования налоговой базы. С ее помощью хозяйствующий субъект имеет возможность определить наиболее оптимальный размер издержек и конечного финансового результата деятельности, что имеет решающее значение для минимизации налоговых обязательств. Экономически грамотное применение учетной политики позволяет хозяйствующему субъекту, кроме того, привлечь в оборот дополнительные финансовые ресурсы, а также с позитивных позиций отразить конечные финансовые результаты в целях привлечения потенциальных инвесторов.

В отличие от избежания налогообложения или уклонения от уплаты налогов налоговое планирование подразумевает не просто минимизацию налоговых платежей, но и использование предусмотренных действующим законодательством налоговых льгот и вычетов.

По каждому виду налогов налоговым законодательством предусмотрены определенные льготы, когда отдельные виды деятельности не облагаются данным налогом или облагаются по пониженной ставке. Существуют льготы по уплате налогов и на отдельные производимые хозяйствующим субъектом товары. В частности, во многих странах отдельные виды детских и продовольственных товаров облагаются налогом на добавленную стоимость по пониженной или нулевой ставке. Существуют отдельные льготы и в зависимости от направления полученных хозяйствующим субъектом доходов, в частности по прибыли, использованной на инвестиции.

В отличие от льгот вычеты представляют собой уменьшение налогооблагаемой базы или начисленного по действующим ставкам налога. Характерным примером этого являются вычеты из подлежащего взносу в бюджет налога на добавленную стоимость сумм этого налога по экспортируемым товарам, работам и услугам. Умелое пользование предусмотренными налоговым законодательством льготами и вычетами подразуме-

вадет хорошее знание прав налогоплательщика в этой области. Поэтому налоговым планированием зачастую занимается не только сам налогоплательщик, но и привлекаемые им для этих целей аудиторские и другие подобные фирмы. Они должны совместными усилиями вырабатывать экономически грамотную, честную в правовом отношении стратегию и тактику налогового планирования.

Особую роль для налогового планирования играет совместная деятельность. Эта форма объединения усилий предприятий удобна для оптимизации налоговых платежей и широко используется для различных инвестиционных проектов, включая совместное строительство жилья. В ряде стран средства, объединяемые предприятиями для проведения совместной деятельности, не облагаются НДС. Однако такая деятельность обязательно должна иметь четкую цель и учитываться на отдельном балансе каждого предприятия.

Одним из важнейших путей решения задач налогового планирования является строгое соблюдение действующего налогового законодательства. Законопослушный налогоплательщик, даже в условиях достаточно высокого уровня налогового пресса, зачастую имеет возможность минимизировать свои платежи государству по сравнению с налогоплательщиком, нарушающим налоговое законодательство. Это связано с предусмотренными налоговым законодательством штрафными санкциями за укрывательство от налогообложения, которые уплачиваются сверх укрытого налога. Подобные шаги налогоплательщика могут привести не только к резкому ухудшению его финансово-хозяйственной деятельности, но и к банкротству. Вместе с тем строгое соблюдение налогового законодательства невозможно без грамотного и безупречного ведения на предприятии бухгалтерского учета и отчетности, соблюдения всех нормативных документов по налогообложению и бухгалтерскому учету.

Отдельные налогоплательщики в налоговом планировании умело используют пробелы в налоговом законодательстве, его нередкую противоречивость для минимизации (оптимизации)

своих налоговых платежей. Эти действия не являются нарушением налогового законодательства.

Важным направлением налогового планирования на микроуровне является использование всех предусмотренных налоговым законодательством прав налогоплательщика, нарушенных неправомерными действиями налоговых органов. Налоговое законодательство большинства государств предусматривает достаточно четкую систему обжалований действий налоговых органов, и каждый хозяйствующий субъект должен знать ее. Он должен пользоваться всеми предоставленными законом правами по отстаиванию своих финансовых интересов, поскольку принятые налоговыми органами меры по принудительному списанию средств в бюджет, арест имущества или закрытие счета предприятия в банке могут серьезно отразиться на его финансово-хозяйственной деятельности.

В целом действия хозяйствующего субъекта всегда направлены на достижение таких экономических показателей деятельности, которые обеспечивают его оптимальное налогообложение.

Таким образом, налоговое планирование на государственном уровне и на уровне налогоплательщика, представляя собой процесс определения налоговых сумм, различается в части интересов государства и хозяйствующего субъекта. Государство стремится получить как можно больше средств для выполнения возложенных на него функций, но это стремление упирается в возможности налогоплательщика заплатить требуемую государством сумму. Налогоплательщик стремится к всемерной минимизации (оптимизации) своих обязательств перед государством, используя все предоставленные ему действующим законодательством права и возможности, а иногда и переходя за рамки закона.

Поэтому в процессе налогового планирования происходит поиск оптимального уровня налогообложения, отвечающего интересам обеих сторон и способствующего достижению необходимого баланса их финансовых возможностей. Как показывает мировой опыт, при установлении оптимального уровня

налоговых изъятий на первый план должны выдвигаться экономические стимулы развития производства, т. е. интересы товаропроизводителя.

Контрольные вопросы

1. Что представляет собой планирование налогов?
2. На каких общеэкономических методах базируется процесс налогового планирования?
3. Каковы основные цели планирования налогов на макро- и микроуровне?
4. В чем состоят основные отличия текущего и перспективного налогового планирования?
5. Какие задачи решаются в ходе оперативного и краткосрочного налогового планирования?
6. Как осуществляется среднесрочное и долгосрочное налоговое планирование?
7. Чем обоснована необходимость налогового планирования на уровне организации?
8. Каковы основные этапы налогового планирования хозяйствующих субъектов?
9. Чем отличаются понятия “законная оптимизация (минимизация) налоговых обязательств” и “уклонение от уплаты налога”?
10. Как связана учетная политика предприятия с налоговым планированием?

1.4. НАЛОГОВОЕ БРЕМЯ В РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ

Оптимальная налоговая система, обеспечивая финансовыми ресурсами потребности государства, не должна снижать стимулы налогоплательщика к предпринимательской деятельности, одновременно обязывая его к постоянному поиску путей повышения эффективности хозяйствования. Поэтому показатель налогового бремени, или налоговой нагрузки, на налогоплатель-

щика является достаточно серьезным измерителем качества налоговой системы страны.

Налоговое бремя представляет собой показатель совокупного воздействия налогов на экономику страны в целом, на отдельный хозяйствующий субъект или на иного плательщика, определяемый как доля их доходов, уплачиваемая государству в форме налогов и платежей налогового характера.

Понятие “налоговое бремя”, которое нередко носит и иное название¹, возникло фактически одновременно с появлением налогов и употреблялось в самых первых текстах о налогах.

Еще в XVIII в. А. Смит в своем труде “Исследование о природе и причинах богатства народов” указывал на важную экономическую зависимость между уровнем налоговой нагрузки и поступлением средств в бюджет государства. “При снижении налогового бремени государство выигрывает больше, нежели от наложения непосильных податей; на освобожденные средства может быть получен дополнительный доход, с которого в казну поступит налог. При этом плательщики с большей легкостью сделают эти платежи, что освободит государство от дополнительных расходов на сбор налогов, связанных с наказаниями и вымогательством”².

На протяжении более двухсот лет финансовая наука достаточно серьезно исследовала вопрос о влиянии налогов на население и экономику в целом.

Одновременно учеными делались попытки определения обоснованного уровня налогообложения, установления количественной оценки показателя налогового бремени. Еще в XVIII–XIX вв. виднейшими российскими и западными экономистами указывались достаточно конкретные пропорции между бюджетом и национальным доходом, предельные

¹ В экономической литературе в силу несовершенства понятийного аппарата наряду с понятием “налоговое бремя” достаточно часто применяются такие понятия, как “тяжесть налогообложения”, “налоговая нагрузка”, “налоговое давление”, “налоговое изъятие” и др.

² Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Соцэкгиз, 1962.

размеры изъятия части доходов как хозяйствующих субъектов, так и граждан. Первые упоминания о количественной оценке показателя налогового бремени и его давлении на экономику относятся также к XVIII в. Впервые исследовавший это явление Ф. Юсти (1705–1779) определил налоговое бремя на макроуровне как соотношение между бюджетом и национальным доходом государства. При этом Ф. Юсти указывал, что бюджет страны не должен расходовать более $\frac{1}{6}$ части национального дохода.

А. Бифельд между тем считал пределом изъятия у налогоплательщика четверти его дохода. "...Здравая политика, – писал он, – определяет на то 25% с дохода каждого. Ежели больше сего требовать, то, думаю, истощится народ; а ежели меньше, то неостанет на все государственные расходы"¹.

К. Гок обосновывал пропорции доходов бюджета и национального дохода характером расходной части государственного бюджета. Он считал невозможным установление единого, универсального и одновременно оптимального показателя налоговой нагрузки на экономику, который был бы реалистичен для конкретной страны на любом этапе ее экономического развития.

Между тем данные показатели налогового бремени были определены эмпирически, да иного не могло быть в условиях, когда отсутствовали необходимые методики их расчета.

Новым импульсом к исследованию проблем тяжести налогообложения послужила Первая мировая война, вызвавшая всеобъемлющий рост налогового бремени. Последовавшая за этим необходимость решения вопроса о размерах репарационных платежей, погашения задолженности союзников привела к разработке конкретных методик определения тяжести налогообложения. Несмотря на то что эти методики характеризовались слабостью как методологической базы, так и техники расчетов, они создали основу для дальнейших разработок измерения тяжести налогового бремени как на уровне экономики в целом,

¹ Цит. по: Соловей Г.Г. Государственные бюджеты. М.; Л., 1928. С. 5.

так и в разрезе отдельных социальных групп населения и в рамках отраслей производства.

Интерес экономической науки и практики к показателю налогового бремени не случаен, поскольку он играет существенную роль в налоговом планировании и регулировании экономики.

Основные направления применения показателя налогового бремени состоят в следующем.

Во-первых, данный показатель необходим государству для разработки налоговой политики. Вводя новые налоги и ликвидируя старые, изменяя налоговые ставки и налоговые льготы, государство обязано определить и не переступить предельно допустимые уровни давления на экономику, за границами которых могут возникнуть негативные экономические процессы. Показатель налогового бремени на макроуровне используется государством также для прогноза доходов бюджета, развития налоговой базы в целом по экономике страны и оценки эффективности влияния налоговой системы на социально-экономическое развитие.

Во-вторых, исчисление налогового бремени на общегосударственном уровне необходимо для сравнительного анализа налоговой нагрузки в разных странах и принятия решений хозяйствующими субъектами о размещении производства, распределении инвестиций и, в конечном итоге, о переливе капитала. Данное положение можно распространить и на анализ налоговой нагрузки внутри страны по регионам, но это положение возможно лишь при условии, что регионы имеют определенное, установленное законом право формирования на своей территории налоговой политики и, как следствие, регулирования соответствующей доли налогового бремени.

В-третьих, показатель налогового бремени необходим для анализа влияния налоговой системы страны на формирование социальной политики государства. Изучение и практический анализ всеобщности и справедливости налогообложения в отношении населения страны, тяжести налогообложения

между различными социальными группами дает возможность государству более справедливо распределить тяжесть налогообложения между различными социальными группами для стабилизации социально-экономической ситуации в стране.

В-четвертых, показатель налогового бремени используется в качестве индикатора экономического поведения хозяйствующих субъектов. Именно от уровня этого показателя в значительной мере зависит принятие хозяйствующими субъектами решений о вложении собственных финансовых ресурсов в развитие того или иного производства, в ту или иную отрасль экономики. От этого показателя в решающей степени зависит также финансовое положение каждого конкретного субъекта хозяйствования.

Исчисление налогового бремени осуществляется на двух уровнях: макроуровне и микроуровне.

Макроуровень подразумевает исчисление тяжести налогообложения всей страны в целом или, другими словами, налоговой нагрузки на экономику. Здесь же оценивается распределение налогового бремени между группами однородных предприятий, т. е. отраслями производства, и налоговая нагрузка на население страны. Микроуровень включает определение налоговой нагрузки на конкретные предприятия, а также исчисление налоговой нагрузки на работника.

Налоговое бремя на экономику, как правило, представляет собой отношение всех поступивших в стране налогов к созданному валовому внутреннему продукту. Экономический смысл этого показателя состоит в оценке доли ВВП, перераспределенной с помощью налогов.

Между тем для каждого конкретного налогоплательщика, как юридического, так и физического лица, не суть важно, какова степень налоговой нагрузки на макроуровне. Налоги в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды он платит из собственных доходов, и поэтому для него существуют конкретные показатели, характеризующие уровень налогового бремени.

Налоговое бремя на население мировая практика оценивает также на микроуровне и на макроуровне: с одной стороны, как уровень налогообложения отдельного работника, а с другой – как уровень налогообложения населения в целом.

Важным является сравнительная оценка налогового бремени населения и отдельной семьи как субъекта налоговых отношений. Налоговое бремя на население в целом представляет собой отношение всех уплаченных налогов на душу населения к среднему доходу населения страны, включая денежную оценку полученных им материальных благ.

Показатель уровня налогового бремени на население можно рассчитать по следующей формуле:

$$\text{Бр} = \frac{\text{Н} : \text{Ч}_n}{\text{Д} : \text{Ч}_n},$$

где Бр – уровень налогового бремени;

Н – все уплаченные населением налоги, включая косвенные;

Ч_n – численность населения страны;

Д – сумма полученных населением доходов.

При оценке налогового бремени населения в целом необходимо исходить из суммы всех уплачиваемых населением налогов. Сложность расчета по данной формуле состоит в определении размера налогов, уплачиваемых непосредственно населением. Связано это с тем, что именно население является конечным потребителем большинства производимых в экономике любой страны товаров, и именно на население в конечном счете перекладывается большинство налогов. В этих условиях разработанная теория переложения налогов не позволяет с математической точностью определить долю налогов, как прямых, так и косвенных, уплачиваемых непосредственно населением страны.

Таким образом, уровень налогового бремени населения зависит не только от величины налоговых изъятий. В меньшей степени он зависит от уровня благосостояния населения, и в первую очередь от размеров оплаты труда.

Налоговое бремя на работника фактически равно экономической ставке подоходного налога, поскольку в большинстве стран именно этот налог является единственным налогом, который уплачивается непосредственно работником. Данный показатель используется для сравнения уровня подоходного налогообложения в разных странах.

Что же касается показателя определения налогового бремени на уровне хозяйствующего субъекта, то здесь не существует какого-то одного, универсального показателя. Вместе с тем комплексная оценка налогового бремени хозяйствующего субъекта дает ясную картину того, как влияет уровень налогового бремени на его экономическую активность. Так же как и на макроуровне, методика определения налогового бремени на конкретное предприятие состоит в установлении соотношения между суммой уплачиваемых налогоплательщиком налогов и суммой полученного им дохода. Различие же применяемых в мировой практике показателей состоит, прежде всего, в разных оценках определения дохода хозяйствующего субъекта.

Кроме этого, показатели данного налогового бремени отличаются по количеству включаемых в расчеты налогов. Это касается в основном тех налогов, которые хозяйствующий субъект уплачивает, являясь агентом государства, в частности подоходного налога с населения.

В основном применяемые на практике методики определения уровня налогового бремени предприятий отличаются друг от друга лишь тем, какие налоги учитываются при расчетах и что принимается в качестве дохода.

Согласно одной из методик налоговое бремя хозяйствующих субъектов оценивается как процентное отношение всех уплачиваемых налогов к выручке от реализации, включая выручку от прочей реализации. С помощью этого показателя устанавливается доля налогов в выручке от реализации. Вместе с тем выручка от реализации продукции не является полноценным источником уплаты налога. Поэтому данный показатель не оценивает влияния налогов на финансовое

состояние предприятия, что является достаточно существенным недостатком.

Для анализа динамики налогового бремени должен быть выбран такой показатель, который отражал бы действительный, и притом единый, источник уплаты всех налогов, вносимых предприятием в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды.

Показатель выручки от реализации продукции, работ и услуг таким универсальным источником служить не может, так как из него предприятие должно возместить в первую очередь стоимость израсходованных на производство продукции, работ и услуг, сырья, материалов, топлива, а также амортизацию как часть стоимости использованных при производстве основных фондов. Кроме того, при использовании показателя выручки от реализации сопоставление налоговой нагрузки по различным предприятиям не дает достаточно точного результата. Это связано с тем, что предприятия разных отраслей имеют неодинаковую структуру затрат на производство и, соответственно, несопоставимую экономическую базу для определения уровня налогового бремени.

Поэтому следующие показатели налогового бремени основаны на сопоставлении уплачиваемых хозяйствующими субъектами налогов и источников их уплаты.

Суть одной из существующих методик исходит из положения, что каждая группа налогов в зависимости от источника, за счет которого они уплачиваются, имеет свой критерий оценки тяжести налогового бремени.

Общий знаменатель, к которому в соответствии с данной методикой приводится уровень тяжести налогового бремени хозяйствующего субъекта, представляет собой прибыль предприятия.

В данном случае используются следующие формулы определения уровня налогового бремени хозяйствующего субъекта:

$$\text{Бр} = \frac{H_n + H_c + H_\phi + H_p}{P_p},$$

или

$$\text{Бр} = \frac{H_n + H_c + H_\phi + H_p}{\Pi_\text{ч}},$$

где Бр – уровень налогового бремени;

H_n – налоги, уплачиваемые из прибыли;

H_c – налоги, относимые на издержки производства и обращения;

H_ϕ – налоги, относимые на финансовые результаты деятельности;

H_p – налоги, уплачиваемые из выручки предприятия;

Π_p – расчетная прибыль, определяемая как разница между выручкой от реализации, включающей косвенные налоги, и суммой затрат на производство и реализацию;

$\Pi_\text{ч}$ – чистая прибыль, остающаяся после уплаты налогов.

Эти показатели отражают то, какая часть расчетной прибыли изымается у налогоплательщика в форме налогов и каково соотношение суммарной величины уплаченных налогов и прибыли, остающейся в распоряжении налогоплательщика после уплаты этих налогов. Формирование расчетной прибыли и выручки от реализации представлено на рис. 3.

НДС и акцизы принимаются к рассмотрению как налоги, влияющие на величину прибыли предприятия. Также соотносятся налоги, уплачиваемые за счет издержек производства и относимые на финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта. Таким образом, общий знаменатель, к которому приводятся все налоги, – прибыль предприятия. Недостатком подобной методики является то, что в ней налоговое бремя определяется исходя из условно определяемой прибыли и не учитывается, что степень переложения прямых и косвенных налогов на потребителя неодинакова. Вместе с тем она с успехом может применяться для тех хозяйствующих субъектов, которые решили выйти из теневого сектора экономики с соответствующей уплатой предусмотренных налогов.

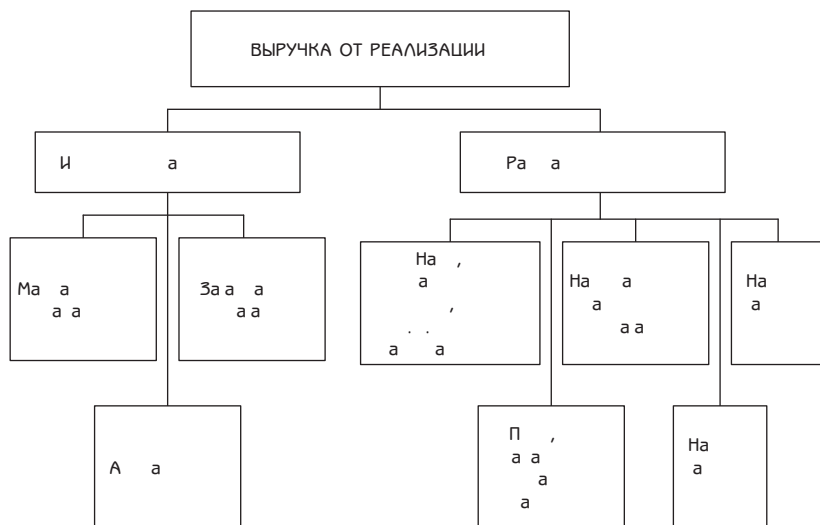


Рис. 3. Формирование выручки от реализации и расчетной прибыли

Третий метод количественной оценки налогового бремени хозяйствующего субъекта определяется как соотношение созданной им и отдаваемой государству добавленной стоимости. Добавленная стоимость по своей сути является доходом предприятия и, соответственно, достаточно универсальным источником уплаты всех налогов. Этот показатель позволяет как бы усреднить оценку налогового бремени для различных типов производств и обеспечивает таким образом сопоставимость данного показателя для различных экономических структур.

Для определения налогового бремени в этом случае применяется следующая формула:

$$\text{Бр} = \frac{Н}{Д_c},$$

где $Н$ – сумма уплаченных фактически налогов, за исключением налога на доходы физических лиц;

D_c – добавленная стоимость, которая, в свою очередь, может быть представлена в следующем виде:

$$D_c = A_m + Z_n + C_n + \text{НДС} + A_k + H_o + П,$$

где A_m – амортизационные отчисления;

Z_n – затраты на оплату труда;

C_n – единый социальный налог;

НДС – налог на добавленную стоимость;

A_k – акцизы;

H_o – оборотные налоги и налоги, уплачиваемые за счет издержек, а также относимые на финансовый результат;

$П$ – прибыль.

В состав добавленной стоимости включаются амортизационные отчисления. Поэтому реальный размер налогового бремени при применении данной методики в целях сопоставления уровня налогового бремени по различным хозяйствующим субъектам несколько искажается в связи с объективным различием доли амортизации в объеме добавленной стоимости. В частности, сопоставление уровня напряженности налоговых обязательств на фондоемких предприятиях, в сфере кредитно-банковских услуг, малого бизнеса в условиях расчета налогового бремени к добавленной стоимости не будет достаточно объективным.

С целью исключения влияния амортизационных сумм на величину налоговой нагрузки используется показатель, в котором фискальные изъятия соизмеряются с вновь созданной стоимостью. Вновь созданная стоимость определяется путем вычета из добавленной стоимости сумм амортизационных отчислений.

В этом случае налоговое бремя определяется по формуле

$$Br = \frac{H}{C_b},$$

где C_b – вновь созданная стоимость.

При этом

$$C_{\text{в}} = V_{\text{р}} + \text{НДС} + \text{Ак} + D_{\text{в}} - P_{\text{в}} - M_{\text{з}} - \text{Ам},$$

где $V_{\text{р}}$ – выручка от реализации продукции;

Ак – акцизы;

$D_{\text{в}}$ – внереализационные доходы;

$P_{\text{в}}$ – внереализационные расходы;

$M_{\text{з}}$ – материальные затраты;

Ам – амортизационные отчисления.

Достоинства данного метода, так же как и предыдущего, заключаются в том, что он позволяет сравнить налоговое бремя по конкретным предприятиям независимо от их отраслевой принадлежности, а также по индивидуальным предпринимателям. Кроме того, налоговое бремя в данном случае определяется относительно источника уплаты налогов.

Нередко сумму уплачиваемых налогов сравнивают с размером балансовой прибыли предприятия. Подобный подход принципиально неверен, поскольку прибыль является далеко не единственным источником уплаты налогов, особенно в российской налоговой системе.

Некоторые налоги, причем финансово значимые (налог на добавленную стоимость, акцизы и др.), вносятся в бюджет из той части выручки предприятия, которая не формирует прибыль хозяйствующего субъекта, поскольку представляет собой надбавку к цене предприятия. Отдельные налоги относятся на издержки производства и обращения и тем самым уменьшают балансовую прибыль, к которой предлагается относить сумму налогов, уплачиваемых предприятиями. Объектом обложения некоторыми видами налогов является фонд оплаты труда, и, в конечном итоге, источником уплаты являются издержки предприятия. Это относится, в частности, к единому социальному налогу. Уплата части налогов производится за счет отнесения на финансовые результаты деятельности организаций, т. е. путем уменьшения прибыли. В результате такого подхода к расчету налогового бремени нередко получается, что у отдельных

налогоплательщиков в качестве налогов изымается больше прибыли, чем предприятие заработало ее за налоговый период. Поэтому механическое сравнение всей суммы уплаченных хозяйствующим субъектом налогов с балансовой прибылью не может быть применено в качестве показателя, характеризующего уровень налогового бремени.

При использовании каждой из перечисленных методик неизбежным является вопрос о том, что следует включать в сумму уплачиваемых хозяйствующим субъектом налогов. Думается, что в расчет должны включаться все налоги, уплачиваемые предприятием, в том числе единый социальный налог, за исключением налога на доходы физических лиц. Упомянутый налог не оказывает никакого влияния на экономическую деятельность конкретного хозяйствующего субъекта, хотя он подчас стремится обеспечить работнику конкурентоспособный “чистый” доход, т. е. доход, остающийся после налогообложения. Хозяйствующий субъект в отношении налога на доходы физических лиц выступает налоговым агентом государства и лишь перечисляет налог в бюджет. Этот налог должен учитываться при расчете налогового бремени работника, но не работодателя как хозяйствующего субъекта.

Практика использования перечисленных выше методик показывает, что в чистом виде ни одна из них не дает объективной картины напряженности налоговых обязательств хозяйствующего субъекта. Только комбинация различных показателей приближает к адекватной оценке налогового бремени. Связано это, в первую очередь, с тем, что влияние налогов, уплачиваемых с выручки, на экономическое состояние предприятия – весьма неоднозначный процесс. Бытует мнение, что налоги с оборота полностью перелаживаются на потребителя и не влияют на прибыль предприятия, что в корне является неверным. В то же время теория переложения налогов говорит о том, что бремя косвенных, и особенно прямых, налогов распределяется между продавцом и покупателем в зависимости от характера спроса на продукцию. Поэтому создать универсальный для всех

показатель налогового бремени хозяйствующего субъекта невозможно.

Каждый из применяемых в настоящее время показателей уровня налогового бремени хозяйствующего субъекта имеет как преимущества, так и определенные недостатки. И при этом ни один из них не является универсальным показателем, который мог бы с абсолютной точностью гарантировать сопоставимость налогового бремени в различных отраслях экономики, и даже в одной отрасли.

И это естественно, поскольку каждая из отраслей экономики специфична в области фондо- и трудоемкости, материалоемкости, в скорости оборота капитала, сезонности производства и других характеристик. Поэтому и невозможен один, универсальный показатель уровня налогового бремени хозяйствующего субъекта.

Другое дело, что каждый из применяемых показателей может быть применен хозяйствующим субъектом для анализа возможных финансовых последствий при внесении государством изменений в налоговую систему, увеличении или снижении числа налогов, налоговых ставок или налоговых льгот.

Принцип справедливости налогообложения особенно четко проявляется при распределении налогового бремени между налогоплательщиками. Поэтому налоговое бремя на всех налогоплательщиков должно быть распределено равномерно и справедливо. В построении налоговых систем различных стран все большее признание находит принцип "низкие ставки – широкий охват", суть которого состоит в расширении налоговой базы за счет отмены большинства льгот по налогам и установленных минимально возможных ставок налогообложения. Это дает возможность установить принцип равномерности и справедливости, поскольку, в противном случае, льготный режим для одних налогоплательщиков означает дополнительное налоговое бремя для других.

Вместе с тем применение принципа равенства и справедливости в каждой отдельно взятой стране тесно связано с проводимой экономической и социальной политикой. Если государство

проводит политику, направленную на обеспечение общего, совокупного благосостояния общества, то в этом случае оно при проведении налоговой политики не ставит задачу перераспределения с помощью налогов средств наиболее обеспеченной части населения в пользу наименее обеспеченной. Такая научная теория в свое время претворялась на практике в большинстве социалистических стран, включая Советский Союз.

Одновременно с этим существует и другая научная теория, согласно которой благосостояние общества в целом должно обеспечиваться за счет роста благосостояния его наиболее бедной части. Эту теорию обосновал американский экономист Д. Роулз, который считал необходимым проводить политику, в том числе и налоговую, максимального перераспределения налогов. Обе приведенные концепции являются полярно противоположными, характеризуясь крайними подходами. В большинстве стран мира они в чистом виде нигде не применяются. Реализуются же концепции, представляющие нечто среднее между ними.

Исходя из этого, совершенствуя налоговую систему, следует оценивать проводимые реформы как с позиции обеспечения необходимого перераспределения доходов, так и с позиции установления реального налогового бремени налогоплательщика.

Поэтому одновременно с использованием имеющихся показателей налогового бремени государственные органы, ответственные за формирование налоговой политики, а также контролирующие исполнение налогоплательщиками налогового законодательства, в целях изучения влияния налогового процесса на финансовые результаты деятельности предприятий и организаций проводят дополнительные обследования широкого круга налогоплательщиков.

При таком обследовании предприятия и организации-налогоплательщики группируются по однородным признакам, характеризующим их отношение к налогообложению. В частности, наиболее характерная группировка – по видам деятельности. Действительно, подход к налогообложению налогоплательщиков, например банковской, страховой и промышленной деятельности, далек от однотипности, и поэтому эти налого-

плательщики, как правило, объединяются в разные исследуемые группы. То же относится и к другим видам деятельности, например научной, инновационной. Внутри таких групп также могут быть образованы подгруппы, которые отличаются друг от друга составом производимой ими продукции. Это отличает, в первую очередь, промышленные предприятия. Группируются налогоплательщики и по признаку отношения их к сфере материального производства: заняты или не заняты они в этой сфере.

На основе такого обследования определяется степень налогового бремени на налогоплательщиков различных групп и делаются выводы о целесообразности или нецелесообразности внесения изменений в налоговую систему страны.

Мировой опыт показывает, что при увеличении налоговой нагрузки на налогоплательщика (рост количества налогов и увеличение ставок налогов, отмена льгот и преференций и др.) эффективность налоговой системы сначала повышается и достигает своего максимума, но затем начинает резко снижаться. При этом потери бюджетной системы становятся невосполнимыми, так как определенная часть налогоплательщиков или разоряется, или сворачивает производство, другая часть находит как законные, так и незаконные пути минимизации установленных и подлежащих к уплате налогов. При снижении налогового бремени в дальнейшем для восстановления нарушенного производства потребуются годы. Кроме того, тот налогоплательщик, который нашел реальные пути уклонения от налогообложения, даже при возврате к "старому" уровню налогового изъятия, уже не будет платить налоги в полном объеме. Ведь, безусловно, в реализацию схем уклонения налогоплательщиком были вложены финансы и время, и как минимум налогоплательщик всегда будет стремиться окупить свои вложения.

Особо следует подчеркнуть тот факт, что поправки, вносимые в последнее время в налоговое законодательство многих стран, по упразднению ряда льгот и сокращению их числа тут же совмещаются с нововведениями, связанными с расширением структурного состава расходов организации на основе

включения в нее затрат, якобы необходимых для устойчивого ведения и расширения бизнеса. Очевидно, что последние нововведения легко могут привести к расширению возможностей сокрытия доходов, утечки капиталов, сокращению налогооблагаемой базы.

В этой связи проблема оптимальной налоговой нагрузки на налогоплательщика играет особую роль в построении и совершенствовании налоговой системы любого государства – как с развитой экономикой, так и находящегося в переходном периоде.

Многовековая практика построения налоговых систем в странах с развитой рыночной экономикой выработала определенные показатели, за пределами которых невозможна эффективная предпринимательская деятельность. Мировой опыт налогообложения показывает, что изъятие у налогоплательщика до трети его дохода – та черта, за пределами которой начинается процесс сокращения сбережений и тем самым инвестиций в экономику. Если же ставки налогов и их число достигают такого уровня, что у налогоплательщика изымается более 40% его доходов, то это полностью ликвидирует стимулы к предпринимательской инициативе и расширению производства.

Иными словами, эффективная налоговая система должна обеспечивать разумные потребности государства, изымая у налогоплательщика, как правило, не более трети его доходов. В то же время конкретные, предельно допустимые показатели налогового бремени как на микро-, так и на макроуровне, в разных странах зависят от множества других, не связанных напрямую с налогами факторов. Речь идет, в первую очередь, об уровне тех обязательств, которые берет на себя государство в отношении как конкретного жителя страны, так и экономики в целом. Иными словами, уровень налогового бремени зависит от доли участия государства в расходах населения на оплату медицинских, образовательных, коммунальных и других услуг, а также в научно-исследовательских, инвестиционных и других программах. Налоговая система отдельных стран, в частности

Швеции, построена таким образом, что налогоплательщик отдает в государственную казну 50% и более своего дохода, и это не подавляет его стимулы к развитию производства. Парадокса в этом нет, поскольку в этих странах государство централизованно, за счет налоговых поступлений в казну, решает многие задачи экономического и социального характера, которые в большинстве других стран налогоплательщик вынужден решать за счет своих доходов, оставшихся у него после уплаты всех причитающихся налогов.

При этом необходимо также иметь в виду, что показатель налогового изъятия, определяемый в целом по налоговой системе, страдает весьма серьезным недостатком, заключающимся в том, что он определяет уровень налогового гнета среднего статистического налогоплательщика, не учитывая индивидуальных особенностей конкретного налогоплательщика. Но вместе с тем этот показатель необходим, так как налоги устанавливает государство и оно должно учитывать этот средний показатель.

Действительно, в любом государстве функционируют десятки тысяч предприятий, различающихся между собой не только по видам деятельности, но и по ряду других признаков, которые неизбежно будут влиять на формирование их налогооблагаемой базы и, соответственно, на размер уплачиваемых налогов. Это и структура их издержек производства и обращения, связанных с получением дохода, и различные фондоемкость и наукоемкость производства, и уровень их доходности, и многое другое. Учитывать все это при формировании налоговой системы необходимо, но крайне сложно. Вот здесь-то и должен использоваться показатель отношения суммы уплачиваемых в стране налогов к валовому внутреннему продукту.

Данные о степени налоговых изъятий по отношению к ВВП по ряду стран приведены в табл. 1.

Приведенные в таблице данные показывают, что большинство экономически развитых стран мира к настоящему времени практически достигли максимально возможного уровня перераспределения через налоговую систему ВВП и национального дохода. Поэтому обеспечение дальнейшего роста поступлений

Таблица 1

Доля налогов и других платежей в ВВП развитых стран
в 1970–1996 гг., %*

Страна	1970 г.	1980 г.	1987 г.	1996 г.
Швеция	40,2	49,4	56,7	54,2
Франция	35,1	41,7	44,8	46,3
Германия	32,9	38,0	37,6	42,9
Великобритания	37,0	35,3	37,5	33,9
Италия	26,1	30,2	36,2	42,9
Канада	31,3	31,6	34,5	36,3
Швейцария	23,8	30,8	32,0	41,1
Испания	16,9	24,1	33,0	35,5
Япония	19,7	25,5	30,2	28,6
США	29,2	29,5	30,0	31,8

* Источник: Налоговая политика России: проблемы и перспективы / Под ред. И.В. Горского. М.: Финансы и статистика, 2003.

доходов в бюджеты этих стран возможно в основном за счет изменения структуры налоговых изъятий и обеспечения на этой основе прямой зависимости роста налогов от роста ВВП. Увеличение же ставок налогов, равно как и отмена льгот по ним чреваты для этих стран как экономическими, так и социальными негативными последствиями.

Российская налоговая система в целом характеризуется относительно невысоким уровнем перераспределения ВВП с помощью налогов. Степень налоговых изъятий по отношению к ВВП за последние годы характеризуются следующими данными (табл. 2).

Таблица 2

Удельный вес налоговых поступлений
в российской экономике по отношению к ВВП

Год	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Доля налоговых платежей, %	30,9	33,7	34,4	34,6	33,8	34,0

Действительно, уровень налоговых изъятий, не превышающий в разные годы 35%, существенно не отличается от налогового бремени в высокоразвитых странах Запада, а по сравнению с некоторыми из них (где уровень изъятий достигает 40–45%) даже существенно ниже.

Характерной особенностью российской экономики в последние годы является также тенденция роста доли ВВП, перераспределяемой через налоговую систему страны. Налоговая нагрузка на экономику возросла с 30,9% в 1999 г. до 34,0% в 2002 г. При этом именно в эти годы в России проводились масштабные мероприятия по снижению налоговых ставок, отмене недостаточно эффективных и нерациональных налогов. В частности, был отменен налог с продаж, налог на реализацию горюче-смазочных материалов, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, налог на владельцев автотранспортных средств. Серьезное влияние на снижение налоговой нагрузки сыграла отмена так называемых оборотных налогов: на пользователей автомобильных дорог, на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы. Одновременно с этим отменено 15 местных налогов и сборов. Уменьшению налогового бремени на экономику способствовало также снижение ставок налога на доходы физических лиц, налога на прибыль, единого социального налога.

При анализе уровня налоговой нагрузки в российской экономике, а тем более при сравнении ее с другими странами надо исходить из того, что многие 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. Анализ этого положения показывает, что приведенные данные нуждаются в серьезной корректировке, в результате которой становится очевидным, что первоначальный вывод является весьма поспешным и в значительной степени неверным.

Дело в том, что определение показателя величины налоговой нагрузки в российской экономике через удельный вес

налоговых поступлений в ВВП ни в коей мере не отражает действительное положение с налоговой нагрузкой по конкретному налогоплательщику, добросовестно выполняющему налоговое законодательство. В среднем по стране налоговая нагрузка примерно равна допустимой норме и ниже показателей многих других стран. И только непосредственный анализ указанного показателя в России свидетельствует, что положение значительно сложнее, чем это представляется на первый взгляд.

Рассмотрим, какие же факторы оказывают влияние на показатель изъятия налогов в российской налоговой системе.

Во-первых, необходимо иметь в виду, что данный показатель в России складывается в условиях серьезных проблем с налоговой дисциплиной. По данным налоговой отчетности, примерно один из шести налогоплательщиков относительно исправно и в полном объеме платит в бюджет причитающиеся налоги. Примерно половина налогоплательщиков платит налоги, но всеми доступными им законными, а чаще незаконными способами минимизирует свои налоговые обязательства. Остальные налогоплательщики вообще не платят налоги: одни показывают так называемые нулевые балансы, а другие вообще не становятся на учет в налоговых органах.

В стране существовала и, к сожалению, продолжает существовать система создания различных схем ухода от налогообложения. Достаточно вспомнить, что до января 2004 г. существовали (вполне на законном основании) зоны льготного налогообложения. Огромные суммы (до нескольких сот миллиардов рублей) уходят из-под налогообложения в результате действующих и процветающих схем возврата (зачета) неуплаченных в бюджет сумм НДС при поставках как внутри страны, так и за рубежом. Не менее чем в 70 млрд руб. оцениваются потери бюджета в связи с производством и реализацией нелегальной алкогольной продукции.

По экспертным оценкам, из-за сокрытия доходов и объектов налогообложения в консолидированный бюджет страны недопоступает ежегодно от 20 до 30% налогов. В результате этого законопослушные налогоплательщики, а это в основ-

ном легальные товаропроизводители, производят отчисления в государственную казну в виде налогов, составляющих более половины произведенного ВВП. В среднем же получается, что в бюджет отчисляется около $\frac{1}{3}$ ВВП.

Во-вторых, на показатель налогового изъятия ВВП в России влияет еще и показатель так называемой собираемости налогов. Дело в том, что доля изъятия через налоги ВВП рассчитывается исходя из фактически уплаченных в бюджет налогов или же запланированных к поступлению в бюджет на очередной финансовый год. Между тем налоговые обязательства и их фактическое выполнение налогоплательщиком в российской экономике не одно и то же, поскольку многие российские налогоплательщики уплачивают налоги в бюджет, исходя не из принципа “сколько положено по закону и созданной конкретным налогоплательщиком налоговой базы”, а исходя из своих реальных, а зачастую и созданных искусственно, низких финансовых возможностей. Иными словами, такой налогоплательщик вносит в бюджет не сколько требуется по закону, а сколько он хочет или может. Таким же образом, т. е. исходя не из положений налоговых законов, а возможностей, осуществляется и планирование поступления налогов в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды. Минфин России, финансовые органы в субъектах Федерации и органы местного самоуправления при составлении проектов соответствующих бюджетов определяют суммы налогов с учетом коэффициента собираемости налогов, составляющего по разным видам налогов в разные годы от 83 до 98% суммы налогов, вытекающих из проектируемой налогооблагаемой базы. В результате сложилась парадоксальная ситуация, когда долги в бюджет по многим предприятиям стали существенно превышать их текущие налоговые платежи. К началу 2000 г. совокупная задолженность предприятий и организаций по налогам перед бюджетом страны превышала 700 млрд руб., что составило около 85% суммы поступивших в 1999 г. в бюджетную систему страны налогов, контролируемых налоговыми органами. Это побудило органы власти активизировать в 2000–2001 гг. начатый еще

в 1997 г. процесс реструктуризации налоговой задолженности предприятий и организаций перед государством, что позволило существенно снизить задолженность бюджету к концу 2004 г. до 520 млрд руб.

Кроме того, за последние годы существенно улучшилось налоговое администрирование, укрепились денежная система страны и финансовое положение налогоплательщиков. Вследствие этого показатель собираемости налогов из года в год повышается, приблизившись в целом по налоговой системе страны к 92–97%.

О динамике собираемости налогов можно судить по данным табл. 3.

Положительная динамика показателя собираемости налогов в решающей степени объясняет причину возрастания показателя доли налоговых платежей в ВВП в условиях принимаемых

Таблица 3

Уровень собираемости отдельных видов налогов, %

Наименование налога	1999 г.	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.
Налог на добавленную стоимость на товары, производимые на территории Российской Федерации	82,2	88,6	91,2	90,5	96,9	92,5
Налог на добавленную стоимость по товарам, ввозимым на российскую территорию	80,4	88,0	94,2	94,2	99,8	100,0
Налог на прибыль организаций	89,4	97,5	79,4	100,6	107,3	101,0
Акцизы на спирт и ликероводочные изделия	84,7	87,2	83,9	83,2	95,7	92,3
Платежи за пользование недрами (с 2002 г. налог на добычу полезных ископаемых)	83,6	70,0	96,2	95,2	84,8	95,6

государством мер по снижению налоговой нагрузки на экономику.

Как видно из приведенных данных, именно в 1999 г. при самой низкой собираемости налогов была и самая низкая средняя налоговая нагрузка на экономику.

К 2002 г., когда были достигнуты наивысшие показатели собираемости налогов, резко возросла и доля ВВП, перераспределяемого через налоговую систему страны. В 2003 и 2004 гг., когда собираемость налогов росла не такими высокими темпами и в то же время продолжалось проведение крупных мероприятий по снижению налогового бремени, показатель доли ВВП, перераспределяемого через налоговую систему страны, немного снизился, остановившись на отметке 33,8 и 34,0% соответственно.

Таким образом, общий показатель совокупной налоговой нагрузки налогоплательщиков должен корректироваться с учетом указанного коэффициента собираемости, или, проще говоря, на сумму ежегодного прироста или снижения недоимки по платежам во все виды бюджетов и внебюджетные фонды.

В-третьих, совокупный показатель налоговой нагрузки в России является несовершенным еще и потому, что имеются существенные погрешности измерения ВВП. При этом невозможно определить количественное влияние этой погрешности на размер перераспределяемого через систему налогов ВВП. Это связано с тем, что при оценке ВВП органы государственной статистики производят досчет своих официальных данных на сумму произведенного ВВП в так называемой теневой экономике. По разным оценкам, в теневом секторе экономики производится от 25 до 40% ВВП. При оценке размера ВВП и его планировании делается соответствующий досчет наименьшей из этих цифр – 25%.

В-четвертых, немаловажное значение имеет и та экономическая среда, в которой приходится осуществлять финансово-хозяйственную деятельность и платить налоги российским налогоплательщикам. Недостаточная развитость рыночных отношений, несовершенство и постоянные изменения налоговой

системы страны (которые, хочется верить, отомрут с принятием в целом Налогового кодекса) и ряд других немаловажных факторов, не влияя на абсолютный размер показателя налоговой нагрузки, относительно увеличивают налоговое бремя российского налогоплательщика. Действительно, в этих условиях налоговая нагрузка ощущается значительно острее, чем это было бы при отсутствии дестабилизирующих факторов. Российские предприятия и организации вынуждены нести высокое налоговое бремя в условиях убыточной деятельности практически каждого второго предприятия и недостаточности финансовых ресурсов.

Немаловажное значение для усиления налогового гнета имеет ярко выраженная тенденция роста доли косвенного налогообложения, которое в условиях невысокого уровня рентабельности и даже убыточности значительного числа предприятий вынуждает российских налогоплательщиков платить налоги за счет сокращения собственных оборотных средств.

Таким образом, перед российской налоговой системой стоит задача постепенного ограничения доли косвенного налогообложения, что должно, с одной стороны, уменьшить относительное налоговое давление на законопослушных налогоплательщиков, а с другой – снизить ограничение спроса и способствовать тем самым подъему российской экономики.

Налоговый кодекс РФ несколько улучшает структуру налоговой системы в пользу налогоплательщика, целиком ликвидировав, как уже отмечалось, так называемые оборотные налоги.

Пятый фактор, в немалой степени искажающий сводный показатель налоговой нагрузки в российской налоговой системе, – это неоднородность экономического развития отдельных отраслей экономики России, регионов и видов хозяйственной деятельности в части получаемых ими доходов. При этом налоговая система России все еще предусматривает возможность предоставления значительного числа налоговых льгот и преференций, в том числе и в виде инвестиционного налогового кредита, налоговых отсрочек и рассрочек и других

форм вне зависимости от уровня получаемых доходов. Зачастую подобные преференции получают как раз те предприятия и организации, которые имеют относительно больший доход. С точки зрения экономической политики в условиях необходимости государственной поддержки предпринимательства это правильно, но с позиции налоговой нагрузки ее распределение осуществляется неравномерно и сводный показатель налогового бремени подлежит корректировке с учетом этих условий.

Немаловажное значение имеет и то обстоятельство, что в нашей стране установлен различный налоговый режим для предприятий разных отраслей экономики. В частности, освобождены от большинства видов налогов предприятия, производящие сельскохозяйственную продукцию, а также предприятия, осуществляющие ее переработку.

Существенно ниже, чем в среднем по стране, налоговая нагрузка на предприятия малого бизнеса, перешедших на уплату единого налога на вмененный доход и на упрощенную систему налогообложения.

Проведенное обследование нескольких десятков предприятий различных отраслей экономики показало, что предприятия по производству сельхозпродукции уплачивают примерно 7 коп. с каждого полученного от реализации продукции рубля. В то же время средний показатель налоговой нагрузки по обследованным предприятиям составил более 25 коп. с рубля выручки. Естественно, когда в целом в стране через систему налогов перераспределяется около трети ВВП, этот показатель не может учитывать указанную неоднородность налоговой нагрузки. Поэтому ясно, что налогоплательщики, не имеющие льготных условий налогообложения, платят в бюджет несколько больше, чем это получается у среднестатистического налогоплательщика.

И наконец, последнее. Показатель доли ВВП, перераспределяемой через налоговую систему, в России и в странах Запада несопоставим для анализа степени налогового бремени на бизнес. Дело в том, что при определении данного показателя вся сумма собранных в стране за год налогов

соотносится с размером ВВП. Между тем эти налоги поступают как от компаний, так и от частных лиц. Для оценки налогового бремени непосредственно юридических лиц сумму поступивших налогов необходимо очистить от налогов, уплаченных физическими лицами. И здесь опять же данные по этому показателю существенно разнятся. Поступления от налогообложения физических лиц в странах с развитой экономикой в разы превышают соответствующие показатели в России. И следовательно, при расчете среднего показателя налогового бремени на предпринимательскую деятельность в западных странах показатель доли ВВП, распределяемой через налоговую систему по западным странам, должен быть уменьшен в значительно большей степени, чем по России.

В принципе налоговая система России построена таким образом, что перед ней все равны. Не существует какой-либо “дискриминации” налогоплательщиков, скажем, по формам собственности или территориальному расположению. Но вместе с тем в российской налоговой системе налоговое бремя перекладывается на определенный круг налогоплательщиков, вследствие чего они, несмотря на ряд решительных шагов по снижению налогового бремени, продолжают испытывать повышенное налоговое давление. Одновременно негативное влияние на сбор налогов и формирование показателя среднего налогового бремени во все большей степени оказывает теневой сектор экономики.

Проблема снижения налогового бремени в российской налоговой системе в значительной степени связана с расширением налогооблагаемой базы, в том числе за счет отмены льгот, вовлечением в сферу уплаты налогов теневого бизнеса, дальнейшим укреплением налоговой и финансовой дисциплины. Создание благоприятных налоговых условий для функционирования легальной экономики, законопослушных налогоплательщиков целиком и полностью зависит от решения этих проблем. Поэтому необходимо, чтобы Налоговый кодекс РФ, или, как его еще называют, налоговая конституция страны, после принятия всех его глав кардинально изменил ситуацию

с реальным снижением налогового бремени для российских налогоплательщиков.

Контрольные вопросы

1. Что представляет собой налоговое бремя?
2. Какая существует зависимость между уровнем налоговой нагрузки и поступлением средств в бюджет государства?
3. Каковы роль и значение показателя налогового бремени?
4. Каковы основные аспекты исчисления налогового бремени на макро- и микроуровне?
5. По какой формуле рассчитывается показатель уровня налогового бремени на население?
6. Чему фактически равно налоговое бремя на работника?
7. Какие основные типы методик применяются для количественной оценки налогового бремени на хозяйствующие субъекты?
8. Сколько доходов может изыматься у налогоплательщика при эффективно построенной налоговой системе?
9. Какие факторы необходимо учитывать при сравнении показателей налоговой нагрузки на экономику России по сравнению с такими же показателями по странам Запада?
10. Каковы пути снижения налогового бремени в российской налоговой системе?

1.5. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ НАЛОГА

Экономическая мысль не выработала до настоящего времени единого толкования понятия “налог”, независимого от политического и экономического строя общества, от природы и задачи государства. Ведь необходимость налогов предопределяется непосредственно функциями государства. Как отмечал Прудон, “в сущности, вопрос о налоге есть вопрос о государстве”¹.

¹ Proudhon P. Systeme des contradictions economiques, ou Philosophic de la misere. 1846. Т. 1. P. 27.

Теория налога и практика налогообложения развивались вместе с теорией государства и практикой его функционирования. Одновременно налоги были и остаются основообразующими источниками государственных доходов.

На ранних этапах развития человеческого общества государственные доходы и расходы носили натурально-вещественный характер. В последующем налоги приобретают характер товарно-денежных отношений, а государственные доходы и расходы выражаются преимущественно в денежной форме.

В условиях становления рыночных отношений, когда еще не в полной мере заработал собственно рыночный механизм (современный этап развития российской экономики) особо актуальной является система экономического принуждения в сочетании с финансовой заинтересованностью хозяйствующих субъектов. Главным звеном этой системы выступают налоги. По мере социально-экономического развития общества налоги становятся основным финансовым инструментом экономической политики государства, одним из определяющих факторов развития предпринимательской деятельности, национальной экономики и международных экономических отношений, движения капиталов. Одновременно налоги должны восприниматься налогоплательщиками как форма участия в решении общенациональных задач.

Экономически правильное определение понятия налога имеет существенное значение, поскольку точное уяснение содержания категории “налог” способствует обоснованному и единообразному применению норм законодательства, определяющих право частной собственности налогоплательщика. Кроме того, понятие налога должно быть одной из отправных точек при разработке законов, регулирующих порядок установления и взимания налоговых платежей; четкое понимание термина “налог” позволяет праводопустимо ограничить объем полномочий и компетенцию как налогоплательщиков, так и контролирующих органов.

Взгляды на сущность налогов менялись с экономическим прогрессом общества. Основоположителем теоретического

осмысления налогов является У. Петти (1623–1687). Он считал, что налоги должны быть пропорциональными, поскольку это обеспечивает “нейтральность” по отношению к разным по величине доходам. В XVII–XVIII вв. Ш. Монтескье, Вольтером, В.Р. Мирабо и другими экономистами была разработана теория “общественного договора”¹. Согласно данной теории налог представляет собой договорную плату граждан государству за обеспечение их личной и имущественной безопасности.

Позднее, в период с XVIII по XIX в., на базе аналогичных представлений о сущности налогов появилась “теория обмена”, в соответствии с которой посредством налогов граждане покупают государственные услуги по военной и правовой защите. Шотландский экономист А. Смит, развивая классическую налоговую теорию (“теорию налогового нейтралитета”), считал, что налоги – это исключительно источник доходов государства².

В XIX в. швейцарский экономист Ж. Сисмонди разработал “теорию наслаждения”. Согласно этой теории налог представляет собой аванс части состояния граждан для пользования услугами государства в перспективе³. По мнению экономистов А. Тьера и Дж.Р. МакКуллоха, налог по своей сути – это страховой платеж граждан государству⁴. Представление о налоге как о юридической обязанности граждан перед государством сформировалась окончательно только к началу XIX в. Представители маржиналистской школы политической экономии Г. Госсен, У. Джевонс, К. Менгер и др. рассматривали налоги как средство уравнивания доходов. В конце XIX в. А. Маршалл считал, что налог представляет собой регулятор экономических процессов. Согласно Дж.М. Кейнсу налоги в сущности – это встроенные

¹ См.: Пигу А.С. Экономическая теория благосостояния: В 2-х т. / Пер. с англ. М.: Прогресс, 1985.

² См.: Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. СПб., 1866. Т. 3. С. 184.

³ См.: Симонд де Сисмонди Ж. Новые начала политической экономии. М., 1897. С. 135–149.

⁴ См.: Маршалл А. Принципы политической экономии / Пер. с англ. М.: Прогресс, 1983.

стабилизаторы рыночной экономики¹. Автор теории монетаризма американский экономист М. Фридмен рассматривал налоги как регулятор денежного обращения.

Н.И. Тургенев как основоположник теоретических представлений сущности налогов в России считал, что налоги представляют собой добровольные взносы граждан для государственных целей. Российские экономисты С.Ю. Витте, Ю.А. Гегемейстер, Е.Г. Осокин, В.А. Лебедев и др. рассматривали налоги преимущественно как средство обеспечения расходов государства.

Исходя из этих и подобных теорий налогообложения на протяжении столетий строилось и определение самого понятия “налог”. Теоретики финансовой науки, исследуя проблемы налогообложения, на одно из первых мест всегда ставили определение налога.

Для определения понятия налога необходимо исходить из того, что отличительной чертой налога как экономической категории является наличие в нем определенных признаков.

Признак императивности налога предполагает правовую обязанность безусловной, полной и своевременной уплаты налогов государству налогоплательщиком. Или, иными словами, налог представляет собой обязательный платеж. Это означает, что налогоплательщик не имеет права отказаться от выполнения возложенной на него обязанности – платить налог в бюджет государства. В то же время налогоплательщик не вправе распоряжаться той частью стоимости, которая подлежит перечислению в государственный бюджет. Справедливости ради следует отметить, что в мировой налоговой истории допускалось право налогоплательщика не платить налоги, но с весьма печальными последствиями. Так, например, все граждане Римской империи должны были сообщать цензору (государственному сборщику налогов) о размерах своего имущества для уплаты трибута (общепоимущественного налога со всех граждан Римской империи). Если гражданин

¹ См.: Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. М.: Прогресс, 1948. С. 368–369.

не представлял такое сообщение, то он не уплачивал налог, одновременно утрачивая все права и становясь банкротом. Поэтому не случайным представляется утверждение известного политического деятеля США Б. Франклина: “платить налоги и умереть должен каждый...”¹.

Индивидуальная безвозмездность налогов означает, что налогоплательщик не вправе рассчитывать на эквивалентную выгоду от государства. Это отличает налоги от других платежей и сборов, взимаемых государством с населения и юридических лиц возмездно и не являющихся поэтому налогом. При уплате налога происходит однонаправленное движение части стоимости от налогоплательщика к государству без предоставления индивидуального эквивалентного возмещения отдельному плательщику за конкретное налоговое изъятие. Указанное движение не основано на конкретных договорах или специальных соглашениях и определении менеспособности изымаемой стоимости. В результате уплаты налогов обязательно происходит смена собственника – определенная доля частной собственности становится государственной. Действительно, налоги в отличие от заемных средств изымаются у налогоплательщика государством без каких-либо конкретных обязательств перед ним. Таким образом, тот или иной налогоплательщик не может и не должен рассчитывать на получение эквивалентной выгоды от государства. Выполнение же государством своих функциональных обязанностей не может трактоваться как предоставление конкретному налогоплательщику эквивалентной выгоды. В связи с этим не могут быть отнесены к налогам различного рода взносы, вклады, а также штрафы, уплачиваемые в соответствии с заключенными договорами. Не являются также налогами штрафные санкции за нарушение налогового и другого законодательства. Одновременно налоговые платежи являются индивидуальными, что исключает возможность абсолютного перенесения уплаты налога на другое лицо или на группу лиц.

¹ The Writing. Vol. 1–10. N.Y., 1905–1907.

Законность налогов означает, что их установление, взимание осуществляется в порядке, определенном законом. Как правило, обязанность платить налоги закрепляется в государственных законодательных актах. В частности, в ст. 57 Конституции РФ определено, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Налоги взимаются только с законных операций, т. е. налоги характеризуются легитимностью.

Налог уплачивается в целях финансового обеспечения деятельности государства. Налоги всегда были и остаются базовой составляющей государственных доходов. Именно за счет налогов в преобладающей степени формируется централизованный фонд денежных средств, который является финансовой основой обеспечения деятельности государства: содержания государственного аппарата и армии и решения всего комплекса социально-политических, экономических, экологических и целого ряда других задач общенационального значения.

Признак абстрактности налогов предполагает их поступление на нужды всего государства, а затем распределение по видам расходов. За счет уплаты налогов образуется централизованный фонд денежных средств – бюджетный фонд. При этом только само государство определяет направления и масштабы использования этого фонда. В зависимости от состояния и перспектив развития общества государство отдает предпочтение тому или иному направлению в использовании бюджетного фонда.

Относительная регулярность налога выражается в периодической его уплате в установленные законом сроки.

Приводимое во многих учебниках по финансам и налогообложению определение налога, которое в обобщенном виде выглядит как “обязательный платеж физических и юридических лиц, взимаемый государством”, экономически верное, но, думается, недостаточно полное.

Во-первых, данное понятие не устанавливает безвозмездность данного платежа, которая отличает его от других плате-

жей и сборов, взимаемых государством с населения и юридических лиц возмездно и не являющихся поэтому налогом. Действительно, налоги в отличие от заемных средств изымаются у налогоплательщика государством без каких-либо конкретных обязательств перед ним. Поэтому они носят принудительный и безвозмездный характер.

Во-вторых, данное понятие не устанавливает цели взимания налоговых платежей.

И наконец, в-третьих, не установлена индивидуальность данного платежа, исключающая возможность перенесения уплаты налога на другое лицо или на группу лиц.

Нередко определение налога увязывается с его зачислением в бюджеты соответствующего уровня или во внебюджетные государственные социальные фонды. Думается, что этого делать не нужно по следующим основаниям. Во-первых, сущность налога не зависит от того, куда он зачисляется. Во-вторых, понятие налога – категория объективная и она не может изменяться в зависимости от того, куда субъективная воля законодателя направит налог для реализации присущих ему функций. Тем более что названия фондов и направления зачисления налога могут меняться. Государство в лице законодательной власти может зачислять налог и в другие внебюджетные фонды, необходимость в образовании которых может возникнуть.

Наиболее полное определение налога дано в первой части Налогового кодекса РФ, хотя в этом определении есть достаточно спорные моменты. Статья 8 Кодекса 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”.

Установленное в Налоговом кодексе определение достаточно полно характеризует понятие налога. Вместе с тем по данной формулировке имеются по крайней мере пять существенных замечаний.

Во-первых, в указанной формулировке отсутствует признак того, что данный платеж должен быть законодательно установлен, т. е. взимание налога может осуществляться только на правовом основании, по юридически установленным правилам. Ведь именно правовой характер налогов, как свидетельствуют фискальные мировая и отечественная практики, является их главным преимуществом перед любыми другими формами обязательных изъятий в государственный бюджет.

Во-вторых, данное в Налоговом кодексе определение имеет следующий серьезный недостаток. Уплата налога жестко увязывается с денежной формой его внесения. Подобная увязка ограничивает возможности уплаты налога в других формах.

Естественно, что денежная форма должна быть и фактически является основной формой уплаты налогов в любой налоговой системе. Но она не может быть единственной. Теория и мировая практика не исключают возможности уплаты налога в натуральной форме. В частности, такое право получают налогоплательщики, участвующие в соглашениях о разделе продукции, которые платят налог в виде части добытых полезных ископаемых.

Кроме того, на ранних стадиях зарождения товарно-денежных отношений натуральная форма уплаты налога играла весьма существенную роль. Да и в современных условиях не исключается возможность возрождения натуральной формы налога, в частности из-за расстройств отдельной национальной денежной системы.

В-третьих, в данной дефиниции налога допущена явная неточность в определении порядка уплаты налога. В современных условиях функционирования налоговых систем большинства государств налоги не взимаются государством, как это установлено Налоговым кодексом в определении налога, а уплачиваются плательщиками самостоятельно.

В-четвертых, вызывает обоснованное сомнение правдоподобность предусмотренной в рассматриваемом определении формы взимания налогового платежа как отчуждение принадлежащих организациям и физическим лицам на праве собствен-

ности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств по следующим основаниям:

- подобное отчуждение противоречит принципам свободы собственности, закрепленным конституциями большинства развитых стран, в том числе и России. Согласно Основному закону нашей страны, в частности, лишение имущества может быть произведено только лишь по решению суда;
- сам термин “отчуждение”, исходя из общепринятого его применения, не совсем совместим с понятием налога, поскольку он трактуется и с юридической, и с общегражданской позиций как “отнимать”, “отбирать”, “конфисковать”. При этом ни один словарь русского языка, ни один энциклопедический или экономический словарь не увязывают термин “отчуждение” с налогом. Ни в одном определении налога, данном как классиками политической экономии, так и виднейшими российскими и зарубежными теоретиками, в том числе и современными, не упоминается термин “отчуждение”.

И наконец, еще одно существенное, пятое замечание. Данная в Налоговом кодексе дефиниция налога упускает один из принципиальнейших признаков налога – регулярность. Под понятие налога, данное в Кодексе, вполне можно отнести штраф, конфискацию и другие формы отчуждения имущества. Действительно, штраф обязателен к уплате, уплата его происходит в форме отчуждения имущества, он также безвозмезден и при этом поступает в бюджет для обеспечения деятельности государства и муниципалитетов.

Таким образом, исходя из изложенного можно дать следующее определение налога: “Налог – это обязательный, индивидуально безвозмездный, относительно регулярный и законодательно установленный государством платеж, уплачиваемый организациями и физическими лицами в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований”.

Налоги следует отличать от сборов, особенность которых состоит в том, что их уплата является одним из условий совер-

шения 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 или лицензий.

В разных странах, в том числе и в России, существует великое множество платежей, взносов или сборов, уплачиваемых субъектами правоотношений.

В связи с этим важно установить экономические и правовые условия отнесения того или иного платежа в налоговую систему. Данная проблема носит не только теоретический, но и сугубо практический характер.

Это связано с тем, что согласно Налоговому кодексу ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать какие-либо взносы или платежи, обладающие установленными Налоговым кодексом признаками налогов или сборов, но не предусмотренных Кодексом. Поэтому весьма важно четко сформулировать в Кодексе само определение сбора. В этом случае введение решением органов или законодательной или исполнительной власти какого-либо обязательного платежа или взноса, по своим признакам подпадающим под определение "сбор", но не включенного в перечень налогов и сборов Налогового кодекса, будет являться незаконным.

В этой связи проанализируем то определение, которое в настоящее время имеется в Налоговом кодексе в части сборов. Под сбором Налоговый кодекс понимает обязательный взнос, взимаемый с организаций или 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). Как видно из данной формулировки, двумя характерными признаками сбора являются его обязательность и совершение соответствующими органами в отношении плательщика юридически значимых действий, предоставление

определенных прав или выдачу разрешений или лицензий. Сбор в данном случае в отличие от налога не носит индивидуально безвозмездный характер, не используется в целях финансового обеспечения деятельности государства или муниципальных органов. Не предусмотрено также, что он должен устанавливаться исключительно законом и направляться в бюджетную систему или во внебюджетные государственные фонды. Таким образом, под данное определение может попасть любой установленный платеж или взнос, взимаемый государственными или муниципальными органами, и поэтому он не может быть признан законным, поскольку не включен в Налоговый кодекс РФ.

Между тем потребность в установлении подобного рода платежа весьма велика. В частности, назрела необходимость (особенно в крупных городах) введения сбора за парковку автотранспорта. При условии если этот сбор будет взиматься государственными или муниципальными органами, то он будет незаконен, так как его нет в Налоговом кодексе. Если же он будет взиматься частными компаниями, то делаться будет на вполне законном основании. Исходя из данного в Кодексе определения вноса, являются незаконными взимаемые сегодня государственными уполномоченными органами многочисленные установленные законом лицензионные сборы, сборы за уборку территорий (как плата за коммунальные услуги) и т. д.

Поэтому не совсем ясно, почему из многочисленных видов сборов, подпадающих под данное в Налоговом кодексе определение и действующих в Российской Федерации, в Кодекс включены только государственная пошлина и налог на дарение? Думается, что Налоговый кодекс должен регулировать правоотношения, возникающие исключительно при уплате налогов. И понятие "сбор" вообще следует исключить из Налогового кодекса.

Следует отметить, что реализационные формы налогов на практике с учетом особенностей национальных экономик весьма многообразны.

Одновременно объединяющим началом всех налогов являются их элементы. Через элементы в законах о налогах собст-

венно и устанавливается вся налоговая процедура, в частности порядок и условия исчисления налогооблагаемой базы и самой налоговой суммы, определяются ставки, сроки и другие условия налогообложения. Важно подчеркнуть, что само понятие каждого из элементов налога универсально, оно используется в налоговых процессах всеми странами мира. В экономической и финансовой литературе достаточно часто элементы налогов характеризуют как надстроечные инструменты, составляющие налоговый механизм.

Говоря о субъекте как об одном из важнейших элементов налога важно отличать это понятие от понятия носителя налога. Субъект налога, или налогоплательщик, – это то лицо (юридическое или физическое), на которое по закону возложена обязанность платить налог. В некоторых случаях налог может быть переложено плательщиком (субъектом) налога на другое лицо, являющееся тем самым конечным плательщиком, или носителем налога. Носитель налога формально не несет юридическую ответственность за уплату налога, хотя и является фактическим плательщиком через систему переложения налога. Это бывает в основном при взимании косвенных налогов. В этом случае субъектом налога выступает производитель или продавец товара, а носителем налога – покупатель, потребитель товара. Владелец товара, работы или услуги при их реализации получает с покупателя одновременно с ценой и налоговые суммы, которые затем перечисляет государству. Поэтому косвенные налоги нередко называют налогами на потребление.

Таким образом, указанные налоги предназначаются для перенесения реального налогового бремени на конечного потребителя. Если налог непереложим, то субъект и носитель налога совпадают в одном лице. Иными словами, плательщиком косвенного налога или его части может стать и нередко становится производитель или продавец товара, когда источником уплаты данного налога (в неявной форме) становится прибыль производителя или продавца. Подобная ситуация возникает в тех случаях, когда предложения товаров значительно превышают платежеспособный спрос на них в силу перенасыщенности рын-

ка; когда спрос на товары падает из-за высокой доли косвенных налогов в цене, что делает товар недоступным основной массе потребителей; или же когда имеет место абсолютное или относительное снижение реальных доходов населения. Подобное положение складывается и в случае неконкурентоспособности товара, а также других причин возникших трудностей его реализации. Для разрешения создавшейся проблемы налогоплательщик вынужден или снижать цену за счет уменьшения издержек производства или прибыли, или же сокращать объемы производства и реализации. В этом случае косвенные налоги выполняют регулирующую функцию, направленную на стимулирование предприятий к снижению издержек производства и повышению конкурентоспособности продукции.

Объект налогообложения – это предмет, подлежащий налогообложению. В этом качестве выступают различные виды доходов (прибыль, добавленная стоимость, стоимость реализованных товаров, работ и услуг), сделки по купле-продаже товаров, работ и услуг, различные формы накопленного богатства или имущества. Объектом налогообложения может являться также иное экономическое основание, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристики. Но только в случае возникновения права собственности налогоплательщика на указанное экономическое основание у налогоплательщика законодательно возникает обязанность по уплате налога. Нередко название налога вытекает из объекта налогообложения, например налог на прибыль, налог на имущество, земельный налог и т. д.

Следует подчеркнуть неразрывную связь объекта обложения со всеобщим исходным источником налога – валовым внутренним продуктом (ВВП), поскольку вне зависимости от конкретного источника уплаты каждого налога все объекты обложения представляют собой ту или иную форму реализации ВВП. Вместе с тем объект обложения и источник уплаты конкретного налога не всегда совпадают, а, как правило, почти никогда.

Единица обложения (масштаб налога) представляет собой определенную законом количественную меру измерения объекта обложения. Для обеспечения принципа равенства и справедливости распределения налогового бремени единица обложения выражается в различных формах. Поэтому она зависит от объекта обложения и может выступать в натуральной или в денежной форме (стоимость, площадь, вес, объем товара и т. д.). Единицей обложения является, например, по уплате налога на добычу полезных ископаемых – объем добытой нефти, по транспортному налогу – единица мощности (лошадиная сила), по налогу на доходы физических лиц – рубль.

Стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения представляет собой налоговую базу. Необходимо иметь в виду, что налоговую базу составляет выраженная в облагаемых единицах только та часть объекта налога, к которой по закону применяется налоговая ставка. Например, объектом обложения налогом на прибыль является прибыль предприятия, но налоговую базу составит не вся балансовая прибыль, а лишь часть ее, так называемая налогооблагаемая прибыль, которая может быть или больше, или меньше балансовой прибыли. В частности, балансовая прибыль для целей налогообложения в соответствии с российским законодательством должна быть увеличена на сумму сверхнормативных расходов на представительские цели, служебные командировки и др.

Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется подлежащая уплате сумма налога.

Налоговая ставка, или, как ее еще называют, норма налогового обложения, представляет собой величину налога на единицу измерения налоговой базы.

В зависимости от предмета (объекта) налогообложения налоговые ставки могут быть твердыми (специфическими) или процентными (адвалорными).

Твердые ставки устанавливаются в абсолютной сумме на единицу обложения независимо от размеров доходов или при-

были. Указанные ставки применяются обычно при обложении земельными налогами, налогами на имущество. В российском налоговом законодательстве такие ставки нашли широкое применение в обложении акцизным налогом.

Процентные ставки устанавливаются к стоимости объекта обложения и могут быть пропорциональными, прогрессивными и регрессивными.

Пропорциональные ставки действуют в одинаковом проценте к объекту обложения. Примером пропорциональной ставки могут служить, в частности, установленные российским законодательством ставки налогов на прибыль, на добавленную стоимость, на доходы физических лиц.

Прогрессивные ставки построены таким образом, что с увеличением стоимости объекта обложения увеличивается и их размер. При этом прогрессия ставок налогообложения может быть простой и сложной. В случае применения простой прогрессии налоговая ставка увеличивается по мере роста всего объекта налогообложения. При применении сложной ставки происходит деление объекта налогообложения на части, каждая последующая часть облагается повышенной ставкой. Ярким примером прогрессивной процентной ставки в российской налоговой системе являлась действовавшая до 2001 г. шкала обложения физических лиц подоходным налогом. Вся сумма годового совокупного облагаемого налогом дохода граждан была разделена на три части. Первая часть (до 50 тыс. руб.) облагалась по ставке 12%, вторая часть (от 50 до 150 тыс. руб.) – по ставке 20% и третья часть (более 150 тыс. руб.) – по ставке 30%.

Регрессивные ставки налогов уменьшаются с увеличением дохода. В российском налоговом законодательстве указанные ставки установлены по введенному с 2001 г. единому социальному налогу.

Налоговые ставки в нашей стране по федеральным налогам установлены Налоговым кодексом РФ. Ставки региональных и местных налогов устанавливаются, соответственно, законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления. При этом ставки

региональных и местных налогов могут быть установлены этими органами лишь в пределах, зафиксированных в федеральном законе по каждому виду налогов.

По содержанию налоговые ставки, согласно теории налогов, подразделяются на три вида: маргинальные, фактические (средние) и экономические.

Маргинальные – это налоговые ставки, приведенные в налоговом законодательстве.

Фактические налоговые ставки представляют собой отношение суммы уплаченного налога к величине налоговой базы.

Экономические ставки определяются как отношение суммы уплаченного налога к размеру всего полученного дохода.

Налоговые льготы – полное или частичное освобождение от налогов субъекта в соответствии с действующим законодательством. В конечном счете налоговые льготы ведут к уменьшению облагаемого объекта. Одновременно налоговые льготы могут реализовываться в различных формах отдельно для каждого налога в соответствии с целями национальной налоговой политики. Одним из видов налоговой льготы является необлагаемый минимум – наименьшая часть объекта налогообложения, освобожденная от налога. Налоговые льготы могут также выступать в виде вычетов из облагаемого дохода, уменьшения ставки налога вплоть до установления нулевой ставки, скидки с исчисленной суммы налога.

Необходимо отметить, что индивидуализация налоговых льгот не разрешается, как правило, налоговым законодательством. Они могут лишь дифференцироваться по региональным, отраслевым, социальным и другим категориям налогоплательщиков, но не по отдельным хозяйствующим субъектам и гражданам.

Налоговый оклад представляет собой сумму налога, уплачиваемую налогоплательщиком с одного объекта обложения. Существует несколько способов взимания налогового оклада.

Взимание налога “у источника” осуществляется в основном при обложении налогом доходов лиц наемного труда, а также других в достаточной степени фиксированных доходов. В част-

ности, подобный способ взимания налогов в нашей стране характерен для налога на доходы физических лиц, когда бухгалтерия предприятия исчисляет и удерживает данный налог с доходов как работающих на данном предприятии работников, так и лиц, получающих эти доходы по договорам и другим актам правового и гражданского законодательства. В таком же порядке удерживаются в ряде стран доходы, полученные юридическими лицами от совместной деятельности. Взимание налога “у источника” является по сути изъятием налога до получения владельцем дохода.

В отличие от данного порядка взимание налога “по декларации” представляет собой изъятие части дохода после его получения. Как видно из названия, указанный порядок предусматривает подачу налогоплательщиком в налоговые органы декларации – официального заявления налогоплательщика о полученных доходах за определенный период времени. Применение этого способа взимания налогового оклада практикуется, как правило, при налогообложении нефиксированных доходов, а также в тех случаях, когда доходы налогоплательщика формируются из множества источников. Российское налоговое законодательство предусматривает подачу деклараций, в частности, при уплате налогов физическими лицами, занимающимися предпринимательской деятельностью без образования юридического лица (нефиксированные доходы), а также по большинству налогов – юридическими лицами.

Кадастровый метод, как видно из его названия, предполагает использование кадастра. Кадастр представляет собой реестр, содержащий перечень типичных объектов (земля, имущество, доходы), классифицируемых по внешним признакам, к которым относятся, например, размер участка, объем двигателя и т. д. С помощью кадастра определяется средняя доходность объекта обложения. Указанный способ взимания налогового оклада применяется, как правило, при обложении земельным налогом, налогом с владельцев транспортных средств и некоторыми другими.

Налоговые системы большинства стран складывались столетиями под воздействием различных экономических, политических и социальных условий. Поэтому вполне естественно, что налоговые системы разных стран отличаются друг от друга: по видам и структуре налогов, налоговым ставкам, способам взимания, фискальными полномочиями органов власти разного уровня, уровню, масштабам и количеству предоставляемых льгот и ряду других важнейших признаков. Вместе с тем для всех стран существуют общие принципы налогообложения, позволяющие создать достаточно оптимальные налоговые системы.

Потребность в выработке правил налогообложения появилась буквально с возникновением налогов, и фактически с этого момента данная проблема стала привлекать внимание теоретиков финансовой науки. В этот период их мировоззрение строилось на индивидуалистических теориях государства и налогов, в соответствии с которыми государство должно было как можно меньше обременять налогоплательщика. Что касается интересов государства, то согласно указанным теориям налоги должны удовлетворять минимальные потребности казны.

В основу современной мировой налоговой системы положены принципы налогообложения, разработанные А. Смитом и дополненные А. Вагнером.

Разработанные ими и уточненные в XX в. с учетом реалий экономической и финансовой теории и практики принципы налогообложения можно разделить на три группы: экономические, организационные и юридические.

Рассмотрим более подробно экономические принципы налогообложения. В первую очередь необходимо выделить принцип равенства и справедливости. Согласно этому принципу распределение налогового бремени должно быть равным, и каждый налогоплательщик должен вносить справедливую долю в государственную казну. Все юридические и физические лица должны принимать материальное участие в финансировании потребностей государства соизмеримо доходам, получаемым ими под покровительством и при поддержке государства.

Одновременно обложение налогами должно быть всеобщим и равномерно распределяться между налогоплательщиками.

При этом равенство и справедливость налогообложения должны быть обеспечены в вертикальном и горизонтальном аспектах. Исходя из принципа равенства и справедливости в вертикальном аспекте налоги должны взиматься в строгом соответствии с материальными возможностями конкретного налогоплательщика. Иначе говоря, с повышением дохода должна увеличиваться и налоговая ставка. Вместе с тем должны больше платить налогов и те налогоплательщики, которые получают от государства больше материальных или иных благ.

Согласно принципу равенства и справедливости в горизонтальном аспекте налогоплательщики, находящиеся в равном положении, должны рассматриваться налоговым законодательством одинаково, т. е. плательщики с одинаковыми доходами должны облагаться налогом по одинаковой ставке.

В мировой практике существует два подхода к реализации принципа равенства и справедливости.

Первый подход состоит в обеспечении выгоды налогоплательщика. Согласно этому подходу уплачиваемые налоги соответствуют тем выгодам, которые налогоплательщик получает от услуг государства, т. е. налогоплательщику возвращается часть уплаченных налогов путем выплат из бюджета, различного рода компенсаций, трансфертов, финансирования образования, здравоохранения и других социальных затрат. Таким образом, в данном случае имеет место связь указанного подхода со структурой расходов бюджета.

Второй подход в реализации принципа равенства и справедливости состоит в способности налогоплательщика платить налоги. В данном случае этот подход не привязан к структуре расходов бюджета. Каждый платит свою долю в зависимости от платежеспособности.

В построении мировых налоговых систем эти два подхода, как правило, сочетаются, что обеспечивает наиболее благоприятные условия для реализации этого важнейшего принципа построения налоговой системы.

Среди экономических принципов налогообложения наиболее принципиальное значение имеет принцип эффективности, который фактически состоит из двух самостоятельных принципов, объединенных общей идеологией эффективности:

- налоги не должны оказывать влияние на принятие экономических решений, или, по крайней мере, это влияние должно быть минимальным. Иными словами, налоги не должны мешать развитию производства, одновременно содействуя проведению политики стабилизации и развитию экономики страны. Эффективная налоговая система подразумевает наличие в ней инструментов, стимулирующих экономический рост, хозяйственную активность граждан и организаций. Реализация этого принципа возможна лишь при условии, что налог устанавливается не на производительный капитал, а именно на доход. Главная мысль здесь состоит не в отрицании возможности обложения производительного имущества, а в том, что размер налога не должен превышать величины, приводящей к его сокращению;
- максимальная эффективность каждого конкретного налога, выражаемая в низких издержках государства и общества на сбор налогов и содержание налогового аппарата. Иными словами, административные расходы по управлению налоговой системой и соблюдению налогового законодательства должны быть минимальными.

Необходимо отдельно выделить принцип соразмерности налогов, который заключается в соотношении наполняемости бюджета и последствий налогообложения для налогоплательщиков. Данный принцип также можно сформулировать как принцип экономической сбалансированности интересов налогоплательщиков и государственной казны. При установлении налогов и определении их основных элементов должны учитываться экономические последствия как для бюджета и перспективного развития национальной экономики, так и их воздействия на хозяйственную деятельность налогоплательщиков, в частности на уровень налогового бремени на товаропроизводителей.

Принцип множественности налогов включает в себя ряд аспектов. Важнейшим является тот, согласно которому налоговая система государства должна быть основана на совокупности дифференцированных налогов и объектов обложения. Комбинация различных налогов и облагаемых объектов должна образовывать такую систему, которая бы отвечала требованию оптимального перераспределения налогов по плательщикам.

Другим не менее важным аспектом этого принципа выступает недопустимость “бюджета одного налога”, поскольку при неожиданном изменении экономической или политической ситуации доходная часть бюджета может просто не состояться.

Множественность налогов позволяет создать предпосылки для проведения государством гибкой налоговой политики, в большей мере уловить платежеспособность налогоплательщиков, выровнять и сделать общее налоговое бремя менее заметным, отразить разнообразие форм доходов с учетом всех сторон экономической деятельности граждан и организаций, воздействовать на потребление и накопление.

Кроме того, из принципа множественности следует эффект взаимодополняемости налогов, согласно которому искусственная оптимизация по одному налогу неизменно влечет за собой рост платежей по другому.

Практическое применение принципа множественности налогов должно строиться на разумном сочетании прямых и косвенных налогов. Для реализации этого принципа должно использоваться все многообразие видов налогов, позволяющее учесть как имущественное положение налогоплательщиков, так и получаемые ими доходы. Также использование данного принципа важно для стабильности государственных финансов, особенно в период обострения кризисной ситуации в экономике, поскольку экономически более обоснованно иметь много источников пополнения бюджета со сравнительно низкими ставками и широкой налогооблагаемой базой, чем ограниченное число видов налоговых поступлений с высокими ставками налогообложения.

С принципом равенства и справедливости тесно связан принцип всеобщности. Согласно этому принципу налогообложения каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы, участвуя таким образом в финансировании общегосударственных расходов.

Вместе с тем указанный принцип не носит абсолютного характера. Он распространяется не на всех лиц без исключения, а на тех, кто подпадает под понятие “налогоплательщик”. Это означает, что налоговое законодательство не должно делать исключений для отдельных категорий налогоплательщиков, как, например, это было в первые годы формирования российской налоговой системы, когда военнослужащие, работники прокуратуры и лица некоторых других профессий освобождались от уплаты налога на доходы физических лиц. Одновременно данный принцип не означает, что все без исключения граждане обязаны платить налоги, вне зависимости от того, имеют они доход или владеют имуществом.

Важное значение при формировании налоговой системы имеют организационные принципы. Одним из них является принцип универсализации налогообложения. Суть его можно выразить двумя взаимосвязанными требованиями:

- налоговая система должна предъявлять одинаковые требования к эффективности хозяйствования конкретного налогоплательщика вне зависимости от форм собственности, субъекта налогообложения, его отраслевой или иной принадлежности. Иными словами, не допускается установление дополнительных налогов, повышенных либо дифференцированных ставок налогов или налоговых льгот в зависимости от форм собственности, организационно-правовой формы предприятия, гражданства физического лица, а также от государства, региона или иного географического места происхождения уставного и складочного капитала или фонда или имущества налогоплательщика. Кроме того, налоги не могут устанавливаться либо различно применяться исходя из политических, экономических, этнических, конфессио-нальных или иных подобных критериев;

– должен быть обеспечен одинаковый подход к исчислению налогов вне зависимости от источника или места образования дохода или объекта обложения.

Одним из важнейших принципов является принцип удобства и времени взимания налога для налогоплательщиков. Исходя из этого принципа каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые предоставляют наибольшие удобства для налогоплательщиков. Иными словами, при формировании налоговой системы и введении любого налога должны быть ликвидированы все формальности, акт уплаты налога должен быть максимально упрощен: уплата налога не получателем дохода, а предприятием, на котором он работает; налоговый платеж приурочивается ко времени получения дохода. С точки зрения этого принципа наилучшими являются налоги на потребление, когда уплата налога осуществляется одновременно с покупкой товара или оплатой услуги.

Исключительное значение, особенно в условиях федеративного государства, имеет соблюдение принципа разделения налогов по уровням власти. Этот принцип обязательно должен быть закреплен в законе. Он устанавливает, что каждый орган власти (федеральный, региональный, местный) наделяется конкретными полномочиями в области введения, отмены налогов, установления льгот, ставок налогов и других элементов налогообложения. В то же время зачисление налогов в бюджеты разных уровней может регулироваться как установлением долговременных нормативов их распределения, так и при ежегодном утверждении закона о бюджете.

Существенным является принцип единства налоговой системы. Данный принцип вытекает из единства финансовой политики, включая налоговую политику, единства самой налоговой системы, а также единства экономического пространства. Исходя из этого принципа не должны устанавливаться налоги, нарушающие единство экономического пространства и налоговой системы страны. Поэтому не допустимы налоги, которые могут прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение в пределах территории страны товаров, работ

и услуг или финансовых средств или как-то иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций. Не должны, в частности, устанавливаться налоги, ограничивающие перемещение физических лиц, товаров, работ и услуг между разными территориями или муниципальными образованиями внутри страны, вывоз капитала за пределы территории внутри одного государства либо ограничивающие капиталовложения в пределах другой территории или муниципального образования страны. Налоговая система должна исключать возможность экспорта налогов. В связи с этим не должны устанавливаться региональные либо местные налоги для формирования доходов бюджета любого уровня, если их уплата переносится на налогоплательщиков других внутригосударственных территориальных образований.

Важное значение имеет также принцип эффективности. Суть данного принципа заключается, прежде всего, в том, что административные издержки на формирование и регулирование национальной системы налоговых отношений и обеспечение контроля за выполнением требований налогового законодательства должны быть минимальными. Вместе с тем налоги должны оказывать стимулирующее влияние на развитие национальной экономики и возрастание хозяйственной активности как юридических, так и физических лиц.

Принцип гласности означает требование официального опубликования налоговых законов, других нормативных актов, затрагивающих налоговые обязанности налогоплательщика. Исходя из этого принципа государство обязано информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, давать разъяснения и консультации о порядке исчисления и уплаты налогов.

Рациональная и устойчивая налоговая система невозможна без соблюдения принципа определенности. Налоговые законы не должны толковаться произвольно. Одновременно налоговая система должна быть понята и принята большей частью общества. Исходя из этого налоговое законодатель-

ство должно быть законом прямого действия, исключаящим необходимость издания поясняющих его инструкций, писем, разъяснений и других нормативных документов исполнительной власти. Нельзя допускать толкования законодательства по налогообложению органами исполнительной власти. Согласно этому принципу сумма, способ и время платежа должны быть совершенно точно и заранее известны налогоплательщику. Это создает устойчивость основных видов налогов и налоговых ставок в течение ряда лет. В то же время налоговая система должна быть гибкой и легко адаптируемой к изменяющимся социально-экономическим условиям, имея возможность уточняться с учетом изменений политической и экономической конъюнктуры на основе ежегодно принимаемых государством законов по вопросам государственного бюджета.

Принцип определенности налога означает также, что каждый должен знать, какие налоги, в каком порядке и в какие сроки он должен уплачивать. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Налог не может считаться установленным, если не определены плательщики данного налога, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Неопределенность норм в законах о налогах может привести к произволу со стороны государственных органов и должностных лиц в отношениях с налогоплательщиками, нарушению прав граждан и организаций.

Принцип одновременности обложения означает, что в нормально функционирующей налоговой системе не допускается обложение одного и того же источника или объекта двумя или несколькими налогами. Иными словами, один и тот же объект может облагаться налогом только одного вида и только один раз за определенный законодательством налоговый период.

Юридические принципы налогообложения состоят из трех направлений.

В первую очередь, это принцип законодательной формы установления налога, который предусматривает, что нало-

говое требование государства и налоговое обязательство налогоплательщика должны следовать из закона. Налоги не могут и не должны быть произвольными. Нельзя допускать установления налогов и сборов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав. Поскольку налогообложение всегда означает определенное ограничение прав, то при установлении налогов нужно учитывать положение, в соответствии с которым права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены законом только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороноспособности и безопасности государства. Поэтому исключительно в законе должны быть определены перечень налогов, порядок их установления, изменения и отмены, основные элементы налога, а также порядок его исчисления и уплаты.

Реализация данного принципа обеспечивает детальную структурированность и целостность национальной налоговой системы, а также жесткую централизацию управления налогами со стороны государства на базе налогового законодательства.

С указанным принципом тесно связан принцип равенства и справедливости. Суть данного принципа состоит в обеспечении справедливого администрирования налогов, равенства государства и налогоплательщиков. Налоговые законы должны четко прописывать права, обязанности и ответственность обеих сторон, не допуская дискриминации одной из них.

Важным является принцип приоритетности налогового законодательства. Его суть заключается в том, что акты, регулирующие отношения в целом и не связанные с вопросами налогообложения, не должны содержать нормы, устанавливающие особый порядок налогообложения. Это означает, что если в неналоговых законах присутствуют нормы, касающиеся налоговых отношений, то применять их можно только в том случае, когда они подтверждены и соответствуют нормам, содержащимся в налоговом законодательстве. Таким образом, при коллизии норм должны применяться положения именно

налогового законодательства. Данный принцип нельзя понимать расширительно, поскольку он затрагивает положения, касающиеся сферы исключительно налогового регулирования, в частности установление льгот для отдельных налогоплательщиков, индивидуальных налоговых ставок, особых условиях налогообложения и т. д.

В российской экономической литературе нередко выделяется еще один принцип налогообложения, а именно научный подход к формированию налоговой системы. Суть этого принципа в том, что величина налоговой нагрузки на налогоплательщика должна позволять ему иметь доход после уплаты налогов, обеспечивающий нормальное функционирование. Согласно этому правилу недопустимо при установлении ставок налога исходить сугубо из сиюминутных интересов пополнения государственной казны в ущерб развитию экономики и интересам налогоплательщика.

Нетрудно заметить, что содержание этого принципа практически полностью совпадает с положениями принципа соразмерности налогов. Поэтому думается, что выделять научный подход в установлении налогов не следует. Однако нельзя отрицать, что применение на практике любого принципа налогообложения требует серьезного научного подхода и анализа.

Содержание как всей системы принципов в целом, так и каждого направления не является общепринятым в мировой теории и практике. Вместе с тем существуют принципы, которые являются неоспоримыми и признаются в качестве аксиомы, и принципы, которые не являются бесспорными, поскольку они или вытекают из какого-либо общепризнанного принципа, или же дополняют его.

В то же время приведенные принципы налогообложения представляют собой ключевые положения, которыми необходимо руководствоваться при формировании и совершенствовании налоговой системы с учетом конкретных экономических, политических и социальных условий развития общества.

Отдельные принципы налогообложения, такие как множественность налогов, удобство, экономность и некоторые другие,

достаточно легко выполнимы, и даже обязательны. Абсолютное же соблюдение других принципов, например равенства и справедливости, соразмерности и др., практически невозможно, но государство обязано придерживаться их при построении налоговой системы.

Нередко теоретики и практики налогообложения выделяют также и другие принципы, в частности: принцип федерализма, принцип плавности, принцип единства налоговой и финансовой политики, принцип равноправия субъектов федерации в сфере налогообложения, принцип социальной направленности, принцип разделения законодательной и исполнительной власти и т. д. Нетрудно заметить, что указанные правила представляют собой по существу составную часть приведенных выше организационных, экономических или правовых принципов, и поэтому придавать им статус самостоятельного принципа налогообложения вряд ли целесообразно.

Не случайно поэтому экономическая наука к настоящему времени четко не определила границы принципов налогообложения.

Экономическая сущность налогов проявляется через их функции, которые реализуются непосредственно в процессе налогообложения: отражают систему отношений и взаимосвязи государства и отдельного налогоплательщика. Функция (лат. *functio* – исполнение, совершение) представляет собой внешнее проявление свойств какого-либо объекта в данной системе отношений. По словам крупнейшего советского экономиста В.П. Дьяченко, «функции той или иной экономической категории – проявление ее сущности в действии, т. е. выражение общественного назначения данной экономической категории»¹.

Каждая из выполняемых налогом функций проявляет внутреннее свойство, признаки и черты данной экономической категории, а также показывает, каким образом реализуется общественное назначение налога как части единого процесса

¹ Дьяченко В.П. Товарно-денежные отношения и финансы при социализме. М.: Наука, 1974. С. 452.

воспроизводства, как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов.

Функции представляют собой формы движения налогов как финансовой категории. Именно функции налогов определяют их роль и значение во всей совокупности финансовых отношений. Каждая из функций налога реализует то или иное назначение налога, во взаимодействии они образуют систему.

В настоящее время в экономической науке нет единой, устоявшейся точки зрения на количество выполняемых налогом функций. При этом одни ученые называют только две такие функции – фискальную и экономическую¹, полагая, что они охватывают весь спектр налоговых отношений и их влияние как на экономику в целом, так и на отдельные хозяйствующие субъекты. По мнению других, кроме фискальной функции налоги выполняют, по меньшей мере, еще три: распределительную, стимулирующую и контрольную. Считается, что первое разграничение функций налогов характерно для развитых рыночных отношений. Подобный разброс мнений далеко не случаен, поскольку сторонники наличия только одной экономической (или распределительной, или регулирующей) функции сверх фискальной функции при раскрытии ее экономической сути определяют различные сегменты этой функции, отображающие процессы распределения, стимулирования и контроля. Иначе и не может быть, поскольку все функции налога не могут существовать независимо одна от другой, они взаимосвязаны и взаимозависимы и в своем проявлении представляют собой единое целое. Таким образом, различия во взглядах на количество выполняемых налогом функций не являются принципиальными.

Разграничение функций налога носит в значительной мере достаточно условный характер, поскольку они осуществляются

¹ Некоторые ученые, выделяя две функции, вместо названия “экономическая” употребляют термины “регулирующая” или “распределительная”, закладывая в них то же содержание.

одновременно, и отдельные черты одной функции непременно присутствуют в других функциях.

Единство функций обуславливает взаимную и внутреннюю противоречивость, а также самостоятельность каждой функции налогов. Вместе с тем в совокупности все функции налогов определяют государственную налоговую политику и ее влияние на экономическую ситуацию в стране.

Основная задача органов власти как раз и состоит в том, чтобы при умелом сочетании всех присущих налогу функций, исходя из экономической, социальной и политической обстановки в обществе, усиливать влияние одних функций и ослаблять действие других. Думается, что было бы более обоснованным, не упрощая данную проблему, говорить все же о четырех функциях налога. Это дает возможность выделить характерные особенности, присущие только данной функции, с тем чтобы государство могло более активно использовать налоги как инструмент рыночного управления экономикой.

Рассмотрим суть и механизмы налоговых функций.

Фискальная функция (лат. *fiscus* – государственная казна) является основной функцией налога. Фиском в Древнем Риме называлась военная касса, где хранились предназначенные к выдаче деньги. С конца I в. до н. э. фиском стала называться частная казна императора, находившаяся в ведении чиновников и пополнявшаяся доходами с императорских провинций. С IV в. н. э. фиск – единый общегосударственный центр Римской империи, куда стекались все виды доходов, налогов и сборов, производились государственные расходы и т. д. Отсюда, собственно, и пошло обозначение термином “фиск” государственной казны.

Фискальная функция носит всеобъемлющий характер, распространяется на все физические и юридические лица, которые, согласно действующему налоговому законодательству, обязаны платить налоги. Она изначально характерна для любого налога, для любой налоговой системы любого государства. И это естественно, ведь главное предназначение налога – образование государственного денежного фонда путем изъятия части дохо-

дов организаций и граждан для создания материальных условий функционирования государства и выполнения им собственных функций – обороны страны и защиты правопорядка, решения социальных, природоохранных и ряда других задач. Так, по определению К. Маркса, экономическим воплощением существования государства являются налоги. Считается, что все остальные функции налогов в какой-то мере являются производными фискальной, поскольку фискальная направленность налога хотя и не является исключительной, но всегда остается основообразующей. Благодаря именно фискальной функции создаются реальные объективные предпосылки для вмешательства государства в экономические отношения, т. е. в процесс перераспределения части стоимости валового внутреннего продукта. Ведь в конечном счете с помощью фискальной функции налогов происходит огосударствление строго необходимой части стоимости ВВП. При этом с развитием рыночных отношений и повышением экономического состояния общества значение фискальной функции возрастает, что является ответной реакцией на международное обобществление капитала в условиях глобализации, расширение деятельности государства, усложнение процесса современного производства, возникновение новых социальных проблем. Именно фискальная функция предопределяет появление и проявление других функций налога.

Наиболее тесно с фискальной связана распределительная функция налога, выражающая его экономическую сущность как особого централизованного фискального инструмента распределительных отношений. Суть данной функции заключается в том, что с помощью налогов через бюджет и установленные законом внебюджетные фонды государство перераспределяет финансовые ресурсы из производственной сферы в социальную, осуществляет финансирование крупных межотраслевых целевых программ, имеющих общегосударственное значение. Прежде всего, это проявляется в разделении налогов на косвенные и прямые.

Косвенные налоги являются наиболее простыми для государства с точки зрения их взимания, но также достаточно сложными для налогоплательщика с точки зрения уклонения от их уплаты. Привлекательность для государства эти налоги имеют еще и потому, что поступления их в казну прямо не привязаны к финансово-хозяйственной деятельности субъекта налогообложения, и фискальный эффект достигается и в условиях падения производства и даже убыточной работы предприятий и организаций. Вместе с тем государство в силу этих особенностей косвенного налогообложения вынуждено использовать и прямые налоги, чтобы под налоговое воздействие попало как можно большее число объектов деятельности налогоплательщика: создающее материально-техническую основу деятельности имущество предприятий, рабочая сила, потребляемые в производстве ресурсы, доход. Это создает достаточную устойчивость налоговых поступлений и одновременно усиливает зависимость размера уплачиваемых налогоплательщиком налогов от эффективности его деятельности. Кроме того, косвенные налоги в большинстве своем заложены в цене, и, если эта цена приемлема для рынка, они автоматически перекладываются на покупателя, не оказывая тем самым существенного влияния на возможности хозяйствующего субъекта по расширенному воспроизводству. В подобной ситуации косвенный налог представляется в виде надбавки к цене, за которую производитель готов продать товар, работу или услугу. В противоположность косвенным прямые налоги, исчисленные с соответствующих баз, в большей мере сокращают возможности по расширенному воспроизводству, отвлекая значительную часть дохода, которая соответствует равновесной цене. Вместе с тем в практической деятельности в связи с колебаниями рыночной конъюнктуры указанные различия зачастую нивелируются.

Несомненно, особо важным представляется направление перераспределяемых финансовых ресурсов в инвестиции в капиталоемкие и фондоемкие сектора экономики с длительными сроками окупаемости затрат, т. е. переложение повышенных рисков с экономических субъектов на государство. Система на-

логовых ставок, права органов государственной власти субъектов Федерации и местного самоуправления по их установлению, а также бюджетная система позволяют перераспределять финансовые ресурсы и по территориям страны.

Иногда аккумулятивное средство на восстановление используемых ресурсов, воспроизводство минерально-сырьевой базы рассматривают как воспроизводственную подфункцию налогов.

Устанавливая систему налогов с физических лиц, государство осуществляет перераспределение доходов своих граждан, направляя часть финансовых ресурсов наиболее обеспеченной части населения на содержание наименее обеспеченной. Именно за счет данного перераспределения обеспечивается социальная стабильность в стране. Поэтому не случайно распределительную функцию достаточно часто называют еще и социальной, поскольку она выражается в перераспределении доходов в масштабах всего общества.

Как активный участник распределительных и перераспределительных процессов налоги не могут не оказывать существенного воздействия на сам процесс воспроизводства. Здесь находит свое проявление стимулирующая функция налогов. Ее практическая реализация осуществляется через систему налоговых ставок и льгот, налоговых вычетов и налоговых кредитов, финансовых санкций и налоговых преференций. Немаловажное значение в реализации этой функции имеет и налоговая система сама по себе: вводя одни налоги и отменяя другие, государство стимулирует развитие определенных производств, регионов и отраслей, одновременно сдерживая развитие других.

Налоги в существенной мере влияют на уровень и структуру совокупного спроса, который в свою очередь может содействовать как развитию производства, так и его сдерживанию. От уровня налогов зависит во многом соотношение между издержками производства и ценой продукции, которое является определяющим для производства. Влияние налогов на совокупный

спрос осуществляется также через налоговое регулирование оплаты труда.

Очень часто государство широко использует протекционистские мероприятия, направленные на поддержку отечественных производителей с помощью высоких импортных таможенных пошлин. При этом иногда эти мероприятия государственной протекционистской экономической политики рассматриваются как дестимулирующая подфункция налогов.

С помощью налогов государство целенаправленно влияет на развитие экономики и ее отдельных отраслей, структуру и пропорции общественного воспроизводства, накопление капитала, ресурсосбережение, платежеспособный спрос населения и др. В этом проявляется тесная связь стимулирующей функции налогов с распределительной функцией.

Одновременно следует отметить, что и распределительная, и стимулирующая функции налогов направлены на обеспечение устойчивого развития как экономики в целом, так и отдельного хозяйствующего субъекта. Хотя регулирующая функция преимущественно реализуется в макроэкономическом аспекте, а стимулирующая функция налогов, в основном, посредством определенной мотивации хозяйствования ориентирована на микроэкономические процессы.

Дискуссионным представляется выделяемая иногда поощрительная особенность (подфункция) налогов, когда они могут иметь избирательный характер, к той или иной категории граждан страны. В законодательном порядке устанавливается особый порядок обложения доходов физических лиц, которые имеют особые заслуги перед обществом: участники войн, граждане, добившиеся особых достижений, и др. При этом налоги характеризуются строго конкретной социальной направленностью. Эта особенность налогов отличается от стимулирующей функции тем, что, главным образом, затрагивает только физические лица и является, в определенном смысле, лишь простым способом реализации государственной социальной политики.

С распределительной и фискальной функциями тесно связана контрольная функция налогов. Механизм этой функ-

ции проявляется, с одной стороны, в проверке эффективности хозяйствования и, с другой стороны, в контроле за действенностью проводимой экономической политики государства. Действительно, в условиях острой конкуренции, свойственной рыночной экономике, налоги становятся одним из важнейших инструментов независимого контроля за финансово-хозяйственной деятельностью экономических субъектов: обоснованностью источников доходов, их легитимностью и направлениями расходования финансовых средств. При прочих равных условиях из конкурентной борьбы выбывает в первую очередь тот, кто не способен рассчитаться с государством.

Развитая контрольная функция позволяет осуществлять всесторонний контроль за полнотой и своевременностью поступления налогов в государственный бюджет. Одновременно эффективная контрольная функция налогов препятствует уклонению от уплаты налогов и подрывает финансовую основу теневой экономики, поскольку уплата налогов с доходов означает признание их законности, и напротив, сокрытие доходов от налогообложения в силу их нелегального характера преследуется государством. Именно контрольная функция обеспечивает необходимый уровень устойчивой мобилизации налоговых доходов в государственный бюджет, который должен быть достаточным хотя бы на минимальном уровне для качественного выполнения государством конституционных функций. Одновременно с этим нехватка в бюджете финансовых ресурсов сигнализирует государству о необходимости внесения изменений или непосредственно в налоговую систему, или в социальную сферу, или в бюджетную политику.

Недостаточно обоснованным представляется объединение некоторыми экономистами распределительной, стимулирующей и контрольной функций в одну регулирующую функцию или выделение регулирующей функции в качестве дополнительной пятой функции налогов. Хотя, безусловно, с момента, когда государство стало выступать активным участником организации хозяйственной жизни общества, появилось и налоговое регулирование. Действительно, налоговое регулирование неразрывно

связано с воспроизводственным процессом в целом и развитием отдельных отраслей и сфер. Так, например, в налоговой практике большинства стран применяются налоговые платежи за пользование природными ресурсами, формируются отраслевые и другие фонды.

Контрольные вопросы

1. Каковы исторические направления основных теоретических представлений сущности налогов?
2. Какие признаки характеризуют налог?
3. Почему определение налога, приведенное в первой части Налогового кодекса РФ, представляется неполным?
4. Каковы отличительные признаки сбора?
5. Какие категории проявляются в налоге одновременно?
6. Какие элементы содержат налоги?
7. Каковы основные признаки классификации налоговых ставок?
8. Чем отличаются способы взимания налогового оклада?
9. Какие экономические принципы применяются при построении налоговых систем?
10. Каковы организационные принципы налогообложения?
11. На каких юридических принципах базируются современные системы налогообложения?
12. Какие функции присущи налогам?

Глава 2

ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ И НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

В соответствии с принятым в Российской Федерации Налоговым кодексом участниками налоговых правоотношений со стороны государства выступают соответствующие уполномоченные государственные органы и органы местного самоуправления. К ним относятся: Федеральная налоговая служба (ФНС России) и ее территориальные подразделения, т. е. налоговые органы, Федеральная таможенная служба (ФТС России) и ее территориальные подразделения (таможенные органы), Минфин России и финансовые подразделения субъектов РФ и органов местного самоуправления. Налоговый кодекс четко прописывает права и обязанности каждого из этих органов. При этом основным звеном налоговых правоотношений со стороны государства выступают налоговые органы. Права и обязанности других участников со стороны государства в значительной степени сужены. В частности, на Минфин России возложена задача разработки совместно с ФНС России и другими федеральными органами исполнительной власти предложений о налоговой политике государства, развитии налогового законодательства и совершенствовании налоговой системы страны. Что касается конкретных проблем взаимоотношения налогоплательщиков и государства, то на Минфин России и финансовые органы в соответствии с Налоговым кодексом возложена обязанность

давать письменные разъяснения налогоплательщикам по вопросам применения законодательства о налоговых платежах и сборах. Кроме того, Минфином России утверждаются формы налоговых деклараций по налогам и порядок их заполнения.

Отдельным государственным органам исполнительной власти и исполнительной власти муниципальных образований, а также уполномоченным ими другим органам Налоговый кодекс предоставил право приема и взимания налогов и сборов и контроля за их уплатой налогоплательщиками.

Таможенные органы России занимаются взиманием налогов, установленных налоговым законодательством, исключительно при перемещении товаров через таможенную границу страны. В соответствии с этим они пользуются правом контроля за своевременностью и полнотой уплаты налогов при таможенном оформлении товаров, могут привлекать к ответственности лиц за нарушение налогового законодательства. Одновременно они несут ответственность за убытки, которые они причинили налогоплательщикам из-за своих неправомерных действий или принятых решений или, наоборот, бездействия.

На налоговые органы страны Налоговым кодексом и другими законами возложены главные задачи по реализации налогового законодательства.

Налоговые органы России представляют собой единую независимую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (в настоящее время это Федеральная налоговая служба), и его территориальные органы. Каждый из этих органов является юридическим лицом, имеет самостоятельную смету расходов, текущие счета в учреждениях банков.

В этой структуре существует вертикальная подчиненность нижестоящего органа вышестоящему и всеобщая подчиненность руководителю ФНС России.

ФНС России входит в систему Министерства финансов РФ и подчиняется ему.

Главная задача налоговых органов Российской Федерации – контроль за соблюдением законодательства о налогах, правильностью их исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующие бюджеты налогов и сборов, установленных законодательством РФ, органами государственной власти субъектов РФ, а также нормативными актами представительных органов муниципальных образований в пределах их компетенции.

Таким образом, налоговые органы нашей страны, в отличие от таможенных органов, не являются сборщиками налогов, они контролируют их уплату, имея широкие права и полномочия.

Основное право налоговых органов – проверка налогоплательщика. Налоговым кодексом РФ, как уже отмечалось, внесены существенные коррективы в порядок осуществления и организации таких проверок. Особенности контрольной работы налоговых органов по соблюдению налогового законодательства будут рассмотрены ниже.

Налоговые органы, реализуя возложенные на них задачи, имеют право требовать от налогоплательщиков документы по установленным формам, которые служат основанием для исчисления и уплаты налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

При проведении налоговых проверок сотрудникам налоговых органов предоставлено право изымать у налогоплательщика документы, свидетельствующие о совершении налоговых правонарушений. Изъятие таких документов не является абсолютным правом налоговых органов, оно возможно только в случае, если имеются достаточные основания полагать, что эти документы могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены. Изъятие документов осуществляется обязательно

по акту. В тех случаях, когда в представленных налогоплательщиком документах, связанных с уплатой налогов, имеются неясности, неточности, или когда у налоговых органов возникают вопросы к налогоплательщику по указанным документам либо суммам перечисленных налогов, налогоплательщик может быть вызван с помощью письменного уведомления в налоговые органы для дачи пояснений в связи с уплатой или перечислением им налогов.

Налоговые органы имеют также право осматривать или 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. В ходе таких осмотров или обследований налоговые органы могут проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества.

С принятием Налогового кодекса налоговые органы получили принципиально новые права, дающие им возможность в ряде случаев определять сумму налогов, подлежащих внесению налогоплательщиками в бюджет, расчетным путем. В основу таких расчетов должны быть положены данные по другим аналогичным налогоплательщикам. Подобное право возникает у налогового органа в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру или обследованию перечисленных выше помещений и территорий.

Основанием для расчетного определения суммы налогов может быть также непредставление налоговым органам в течение более двух месяцев необходимых для расчета налогов документов, отсутствие учета доходов и расходов, учета объектов обложения, ведение учета с нарушением установленного порядка, вследствие чего невозможно документально рассчитать сумму налогов, подлежащих внесению в бюджет.

Предоставление налоговым органам таких широких полномочий, с одной стороны, вполне обосновано, поскольку лишает недобросовестных налогоплательщиков возможности скрывать свои доходы и другие объекты налогообложения и тем самым

уходить от налогообложения. До принятия Налогового кодекса налоговые органы такого права не имели, и при отсутствии бухгалтерского учета или ведении его с отступлением от установленного порядка и в ряде других случаев должностные лица налоговых органов могли применять к нарушителям налогового законодательства только лишь административные или финансовые санкции, размер которых был несопоставим с суммой укрываемых налогов. С другой стороны, предоставленное налоговым органам право расчетно определять суммы налогов предусматривает и большую ответственность, связанную с необходимостью объективного, непредвзятого подхода к расчету сумм доходов и иных объектов налогообложения и определением на этой основе сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет.

В случае выявления в ходе проверок нарушений со стороны налогоплательщиков налоговые органы вправе не только требовать от них устранения нарушений, но и контролировать выполнение указанных требований.

Налоговые органы имеют право требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков о перечислении налогов в бюджет или внебюджетные фонды, а также инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков сумм налогов и пеней.

В случае нарушения налогоплательщиками налоговых и других законов, связанных с уплатой налогов, налоговые органы вправе заявить ходатайство в соответствующие органы об аннулировании или приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления видов деятельности, связанной с необходимостью получения лицензии.

При наличии у налогоплательщиков неисполненных обязанностей по уплате какого-либо налога налоговый орган обязан направить им требование об уплате налога.

Требование об уплате налога представляет собой направленные налогоплательщику письменное извещение о не-

уплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени. Требование направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки. Важно подчеркнуть, что указанное требование должно быть направлено налогоплательщику вне зависимости от того, будет налогоплательщик привлечен к ответственности за нарушение налогового законодательства или нет.

В требовании об уплате налога налоговый орган обязан указать: сумму задолженности по налогу; размер пеней, начисленных на момент направления требования; срок уплаты налога, установленного законодательством о налогах и сборах; срок исполнения требования; меры обеспечения, которые применяются в случае неисполнения налогоплательщиком данного требования. Кроме того, оно должно содержать подробное обоснование взимания налога, а также ссылку на положения закона о налогах, которые устанавливают обязанность налогоплательщика.

Требование об уплате налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ направляется налогоплательщику таможенным органом.

Налоговый орган обязан направить налогоплательщику указанное требование не позднее трех месяцев после наступления срока уплаты налога.

Если требование об уплате налога и соответствующих пеней выставляется налогоплательщику в соответствии с решением налогового органа по результатам проверки, оно должно быть направлено в 10-дневный срок с даты вынесения налоговым органом соответствующего решения.

Осуществляя контроль за своевременной и полной уплатой налогоплательщиками причитающихся бюджету налогов и сборов, налоговые органы имеют право взыскивать недоимки по налогам, а также пени за просрочку платежей в бюджет.

В случае неуплаты или неполной уплаты налогоплательщиком налогов в установленные законом сроки налоговый орган может сделать это принудительно путем обращения взыска-

ния на денежные средства налогоплательщиков на счетах в соответствующих банках.

Для реализации этого права налоговый орган направляет в банк, в котором открыты счета налогоплательщика, инкассовое поручение или, иными словами, распоряжение на списание и перечисление в соответствующие бюджеты или внебюджетные фонды необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика.

Указанное решение о взыскании принимается налоговым органом только после истечения срока, установленного законом для уплаты налога, но не позднее 60 дней после истечения срока исполнения выставленного налоговым органом требования об уплате налога. После истечения указанного срока налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика причитающейся к уплате суммы налога.

Инкассовое поручение на перечисление налога в бюджет является для банков обязательным и подлежит безусловному исполнению в очередности, установленной российским гражданским законодательством.

Подобным же образом налоговые органы осуществляют свое право на взыскание пеней за несвоевременную уплату налога и сбора.

Если на счетах налогоплательщиков в банках недостаточно денежных средств или они вообще отсутствуют, а также если отсутствует информация о счетах налогоплательщика, налоговый орган имеет право взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика-организации производится по решению руководителей налоговых органов путем направления в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом "Об исполнительном производстве".

Налоговый кодекс, учитывая важность указанной меры взыскания налогов, установил четкие правила принятия

подобного решения и его выполнения. В частности, установлены обязательные требования к содержанию самого постановления. Оно должно в обязательном порядке содержать следующие сведения:

- фамилию, имя, отчество должностного лица и наименование налогового органа, выдавшего указанное постановление;
- дату принятия и номер решения руководителя налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика;
- наименование и адрес налогоплательщика-организации, на чье имущество обращается взыскание;
- резолютивную часть решения руководителя налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика;
- дату вступления в силу решения руководителя налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика;
- дату выдачи указанного постановления.

Постановление о взыскании налога подписывается руководителем налогового органа или его заместителем и заверяется гербовой печатью налогового органа. Налоговый кодекс установил также последовательность обращения взысканий в отношении различных видов имущества налогоплательщика.

В первую очередь взыскание накладывается на наличные денежные средства налогоплательщика. При их недостаточности взыскание производится за счет имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции или товаров, в том числе ценных бумаг, валютных ценностей, непромышленных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений. Только после этого налоговый орган имеет право налагать взыскание на готовую продукцию, а также на иные материальные ценности, не участвующие или не предназначенные для непосредственного участия в производстве. Следующим по порядку идет обращение на взыскание сырья и материалов, предназначенных для непосредственного уча-

ствия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств и имущества.

Если в установленный срок свои обязанности по уплате налогов не выполняет налогоплательщик – физическое лицо, то налоговый орган имеет право обратиться в суд с иском о взыскании налога за счет его имущества, в том числе денежных средств на счетах в банке и наличных денежных средств в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога.

Подобное исковое заявление подается налоговыми органами в арбитражный суд (в отношении имущества физического лица, зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя) или в суд общей юрисдикции (в отношении имущества физического лица, не имеющего статуса индивидуального предпринимателя). Срок подачи искового заявления налоговым органом ограничен 6 месяцами после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Последовательность обращения взыскания налога по различным видам имущества налогоплательщика – физического лица примерно такая же, как и при обращении взыскания на имущество налогоплательщика – юридического лица.

Исключительно важным для выполнения налоговыми органами возложенных на них задач является установленное для них Налоговым кодексом право приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков в банках, а также налагать арест на имущество закононепослушных плательщиков. Приостановление операций по счетам в банке применяется налоговым органом в целях обеспечения исполнения решений о взыскании с налогоплательщика налога или сбора в том случае, если налогоплательщик в установленные законом сроки не внес в бюджет причитающиеся налоги. Приостановление операций по счетам в банке означает, что банк прекращает все расходные операции по всем счетам налогоплательщика, за исключением тех расходов, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством РФ предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

При этом важно подчеркнуть, что Налоговый кодекс установил безусловное выполнение банками решений налоговых органов о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке. Только сам налоговый орган, не считая решений суда, может отменить данное решение.

Арест имущества применяется налоговыми и таможенными органами лишь в исключительных случаях в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога и может быть осуществлен только с санкции прокурора.

Арест имущества налогоплательщика-организации производится в случае неисполнения налогоплательщиком в установленные сроки обязанности по уплате налога и при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанный налогоплательщик может предпринять меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество.

Учитывая исключительный характер права налоговых и таможенных органов на арест имущества, в Налоговом кодексе достаточно полно описаны порядок этой процедуры, необходимые условия и обязанности налоговых органов при ее осуществлении.

В частности, аресту может подлежать только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения решения по уплате налога. Кроме того, решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика принимается руководителем контролирующего органа в форме соответствующего постановления. Не допускается проведение ареста имущества в ночное время, за исключением случаев, не терпящих отлагательства.

При производстве ареста имущества в обязательном порядке должен быть составлен соответствующий протокол, в котором перечисляется и описывается арестованное имущество с точным указанием его наименования, количества и индивидуальных признаков, а при возможности – стоимости.

Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста до отмены этого решения уполномоченным лицом органа налоговой службы либо таможенного органа, вынесшим

такое решение, или же до отмены указанного решения вышестоящим налоговым либо таможенным органом или судом.

Предоставив налоговым органам большие права и полномочия в области контроля за своевременным и полным перечислением налогов в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды, налоговое законодательство до 2005 г. не допускало права налоговых органов принимать решения об изменении установленных законом сроков уплаты налогоплательщиками налогов и сборов, а также пеней в бюджеты всех уровней или во внебюджетные фонды. Принятие таких решений входило в компетенцию Минфина России (по федеральным налогам и сборам), финансовых органов (по региональным и местным налогам и сборам). Принятыми в 2004 г. поправками в часть первую Налогового кодекса по федеральным налогам и сборам право изменять сроки их уплаты предоставлено Федеральной налоговой службе. Что касается региональных и местных налогов, то по ним такие решения принимают налоговые органы по месту нахождения или жительства налогоплательщика, но по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъекта Федерации или муниципальных образований или (в части единого социального налога) с органами внебюджетных фондов.

В том случае, если доходы от федеральных налогов или сборов (или их части) зачисляются в бюджеты субъектов Федерации или местные бюджеты, то решения об изменении срока уплаты таких налогов принимаются ФНС России в части поступлений в региональные и местные бюджеты по согласованию с соответствующими финансовыми органами. Такой же порядок согласования действует и в части региональных налогов, доходы от которых зачисляются в местные бюджеты. По налогам и сборам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу России, право изменения срока уплаты налогов остается у таможенных органов, а по государственной пошлине – у уполномоченных органов, осуществляющих контроль за уплатой государственной пошлины.

Налоговым органам предоставлены также широкие полномочия в части предъявления исков в суды общей юрисдикции или арбитражные суды.

При нарушении налогоплательщиками налогового, бюджетного, гражданского или иного законодательства налоговые органы имеют право обращаться в суды со следующими ходатайствами:

- о признании недействительной государственной регистрации юридического лица в качестве индивидуального предпринимателя;
- взыскании финансовых и административных санкций с налогоплательщиков, нарушивших налоговое законодательство;
- ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным российским законодательством;
- досрочном расторжении договора о налоговом кредите и инвестиционном налоговом кредите.

За налоговыми органами Налоговым кодексом оставлены определенные права в части контроля правильности применения цен по совершаемым налогоплательщиком сделкам. Вместе с тем эти права в достаточной степени ограничены по сравнению с имевшимися у налоговых органов до принятия Налогового кодекса. Дело в том, что налогоплательщик вправе сам по согласованию со своими контрагентами определять уровень цен по сделкам, и эти цены на товары, работы или услуги согласно Налоговому кодексу должны приниматься налоговыми органами для целей налогообложения.

Налоговые органы вправе контролировать правильность применения цен по сделкам лишь в следующих случаях:

- между взаимозависимыми лицами, т. е. физическими лицами или организациями, отношения между которыми могут влиять на условия или экономические результаты их деятельности;
- при совершении внешнеторговых сделок;
- по товарообменным (бартерным) операциям;

– при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам, работам и услугам, в пределах непродолжительного периода времени.

Во всех этих случаях, когда примененные сторонами сделки цены товаров, работ или услуг отклоняются в сторону повышения или понижения более чем на 20% от рыночной цены идентичных или однородных товаров, работ или услуг, налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пеней, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этих сделок были оценены исходя из рыночных цен.

В таких ситуациях, используя право самостоятельно определять цену сделки, сотрудники налоговых органов обязаны исходить из установленных Налоговым кодексом определений таких понятий, как “рыночная цена”, “рынок товаров, работ и услуг”, “идентичные товары”, “однородные товары”, “сопоставимость экономических или коммерческих условий сделок”. Налоговый кодекс дает четкое и недвусмысленное толкование этих терминов и понятий.

Рыночной ценой товара, работы или услуги является цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных, а при их отсутствии – однородных товаров, работ или услуг в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Рынком товаров, работ или услуг признается сфера обращения этих товаров, работ или услуг, определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар, работу или услугу на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории России или за ее пределами.

Идентичными Налоговый кодекс признает товары, которые имеют одинаковые характерные для них основные признаки. При определении идентичности товаров исходя из положений Кодекса следует учитывать их физические характеристики,

качество и репутацию на рынке, страну происхождения и производителя, но в то же время могут не учитываться незначительные различия в их внешнем виде.

Однородные товары, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и быть коммерчески взаимозаменяемыми. При определении однородности товаров следует учитывать, например, их качество, наличие товарного знака, репутацию на рынке, страну происхождения.

Используя предоставленное право определения рыночной цены, налоговые органы должны принимать во внимание только сделки на рынке между лицами, не являющимися взаимозависимыми, учитывать всю имеющуюся информацию о заключенных на момент реализации сделок с идентичными или однородными товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях.

Определение сопоставимости условий сделок с идентичными или однородными товарами должно проводиться таким образом, чтобы можно было учесть, в частности, количество или объем поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

Налоговые органы не могут и не должны осуществлять досчет налога в тех случаях, когда отклонения в ценах вызваны применением налогоплательщиком скидок с цены своих товаров, работ или услуг, связанных с сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары, потерей товарами качества или иных потребительских свойств, истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров, маркетинговой политикой, в том числе при продвижении товаров, работ или услуг на новые для них рынки, продвижении на рынки новых изделий, не имеющих аналогов, а также при реализации опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

Может возникнуть вопрос: как должны поступить налоговые органы для определения рыночной цены в том случае, когда на соответствующем рынке товаров, работ или услуг отсутствуют сделки по идентичным (однородным) товарам, работам, услугам или отсутствуют предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг, а также когда нет возможности определить соответствующие цены ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников? В этом случае Налоговый кодекс предоставляет налоговым органам право использовать следующие методы:

- метод цены последующей реализации. Этот метод позволяет определять рыночную цену товаров, работ или услуг, реализуемых покупателем, как разность цены, по которой такие товары, работы или услуги реализованы покупателем при последующей реализации (перепродаже), и обычных в подобном случае текущих затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ и услуг, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя;
- в случае невозможности использования метода цены последующей реализации из-за отсутствия, например, информации о цене товаров, работ или услуг, в последующем реализованных покупателем, налоговые органы используют затратный метод, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма производственных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство, приобретение или реализацию, а также на транспортировку, хранение, страхование.

При определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги налоговые органы должны использовать только официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках.

Наряду с предоставленными налоговым органам широкими правами и полномочиями, на них возложены также существенные обязанности. Основная обязанность налоговых органов и их должностных лиц вытекает из главной задачи и состоит в осуществлении контроля за соблюдением налогоплательщиками налогового законодательства, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов. Проводя эту работу, налоговые органы и их должностные лица должны строго соблюдать законодательство о налогах и сборах, действовать в полном соответствии с Налоговым кодексом, а также другими федеральными законами. Должностные лица налоговых органов, как это прямо записано в Налоговом кодексе, обязаны корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и другим участникам налоговых правоотношений, не унижать их чести и достоинства. Кроме того, право налоговых органов на проведение контрольных мероприятий, предоставленные им широкие права и полномочия налагают на должностных лиц налоговых органов важнейшую обязанность соблюдения налоговой тайны.

Налоговая тайна представляет собой практически любые полученные налоговым органом сведения о налогоплательщике. Поэтому законодательство установило перечень только тех сведений, которые к налоговой тайне не относятся, а именно:

- разглашенные налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;
- об идентификационном номере налогоплательщика;
- о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;
- предоставляемые налоговым, таможенным или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми, таможенными и правоохранительными органами (в части предоставления этим органам).

Налоговое законодательство дает определение понятия “разглашение налоговой тайны”. К нему относится использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей.

Осуществляя контроль за поступлением в бюджеты всех уровней налоговых платежей и сборов, налоговые органы обязаны осуществлять возврат или зачет налогоплательщикам излишне уплаченных ими или излишне взысканных с них сумм налогов, пеней и штрафов в предусмотренном Налоговым кодексом порядке.

Согласно Налоговому кодексу РФ налоговые органы обязаны сообщать налогоплательщику о каждом ставшем известным им факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога не позднее одного месяца со дня обнаружения такого факта.

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих налоговых платежей осуществляется налоговыми органами на основании письменного заявления налогоплательщика. При этом налогоплательщик имеет право заявить о направлении сумм излишне уплаченного налога на исполнение обязанностей по уплате других налогов или сборов, на уплату пеней, погашение недоимки, если эта сумма направляется в тот же бюджет (внебюджетный фонд), в который была направлена излишне уплаченная сумма налога. Налоговый кодекс предоставил право налоговым органам самостоятельно проводить зачет излишне уплаченного налога в том случае, если имеется недоимка по другим налогам.

Для возврата сумм излишне уплаченного налога налогоплательщик также должен написать в налоговый орган заявление, но при наличии у налогоплательщика недоимки по уплате налогов и сборов или задолженности по пеням возврат излишне уплаченной суммы налога производится только после зачета указанной суммы в счет погашения недоимки и задолженности.

Суммы излишне уплаченного налога должны быть возвращены налоговым органом в течение одного дня со дня подачи налогоплательщиком заявления о возврате. При нарушении указанного срока на эту сумму начисляются проценты за каждый день нарушения срока возврата в размере ставки рефинансирования Банка России, действовавшей на дни такого нарушения.

Несколько иной порядок установлен в отношении сумм излишне взысканного с налогоплательщика налога. Эти суммы подлежат возврату налогоплательщику налоговым органом на основании письменного заявления налогоплательщика, с которого взыскан этот налог. В случае наличия у налогоплательщика недоимки по уплате налогов и сборов или задолженности по пеням, причитающимся тому же бюджету, возврат ему излишне взысканной суммы производится только после зачета в счет погашения недоимки или задолженности. Налогоплательщик может подать заявление о возврате суммы излишне взысканного налога в налоговый орган в течение одного месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога. В случае признания факта излишнего взыскания налога налоговый орган, рассмотрев заявление налогоплательщика, обязан вернуть излишне взысканные суммы, а также уплатить проценты на эти суммы. При этом проценты начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата в размере действовавшей в эти дни ставки рефинансирования Банка России.

Налоговые органы согласно требованиям Налогового кодекса обязаны вести учет налогоплательщиков, обеспечивать их формами установленной отчетности по налогам и разъяснять порядок их заполнения, а также направлять налогоплательщикам копии актов налоговой проверки и решений налогового органа по результатам проверки.

Впервые в российской практике налоговых отношений налоговым органам вменено в обязанность предоставление налогоплательщикам по месту их учета бесплатной информации о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах

и сборах и принятых в соответствии с ними нормативных правовых актах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц. Кроме того, налоговые органы обязаны письменно разъяснять налогоплательщикам вопросы применения законодательства о налогах и сборах и порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, а также предоставлять формы налоговой отчетности и разъяснять порядок их заполнения. При выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, налоговые органы обязаны в 10-дневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в органы налоговой полиции для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Проводя контрольные мероприятия, налоговые органы не должны причинять непропорциональный вред как самому налогоплательщику, так и находящемуся в его владении, пользовании или распоряжении имуществу.

Налоговым кодексом, а также другими законодательными актами предусмотрена ответственность налоговых, таможенных органов за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие непропорциональных действий и решений, а также бездействия как самих указанных органов, так и их должностных лиц и других работников при исполнении ими служебных обязанностей. Причиненные такими непропорциональными действиями убытки подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход). Возмещение осуществляется за счет средств федерального бюджета.

Если же убытки были причинены налогоплательщику в результате пропорциональных действий должностных лиц налоговых органов, то они не подлежат возмещению из бюджета.

Контрольные вопросы

1. Какие органы со стороны государства в Российской Федерации являются участниками налоговых правоотношений? Какой орган является основным?

2. Что представляют собой налоговые органы в Российской Федерации?
3. Подчиняются ли налоговые органы в России органам власти субъектов РФ и местным органам власти?
4. В чем состоят важнейшие задачи налоговых органов в России?
5. Каковы основные права налоговых органов, установленные законом?
6. Какие принципиально новые права получили налоговые органы с принятием Налогового кодекса РФ?
7. Что такое требование об уплате налога?
8. Каков порядок взыскания налога за счет имущества налогоплательщика?
9. В каких случаях налоговые органы могут применять арест имущества? Каков порядок этой процедуры?
10. Каким органам предоставлено право изменять срок уплаты налога?
11. Каковы особенности предоставления налоговым органам права контролировать уровень цен по сделкам налогоплательщиков?
12. Какие важнейшие обязанности возложены законом на налоговые органы?
13. Что такое налоговая тайна?

2.2. ОБЯЗАННОСТИ И ПРАВА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ И НАЛОГОВЫХ АГЕНТОВ

Как было отмечено ранее, одна из функций налогов – фискальная, благодаря которой государство обеспечивает свои потребности в финансовых ресурсах для выполнения возложенных на него задач. Поэтому на предприятия, организации и население законодательно возлагается обязанность уплачивать налоги, т. е. они в соответствии с налоговым законодательством являются налогоплательщиками.

Само понятие “налогоплательщик” обуславливает его основную обязанность – уплату законно установленных налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды.

Обязанность по уплате конкретного вида налога или сбора возникает у налогоплательщика только с момента появления установленных налоговым законодательством определенных обстоятельств. Условия возникновения указанных обстоятельств будут рассмотрены в разделах, посвященных конкретным налогам и сборам, действующим в Российской Федерации.

Российское налоговое законодательство предусматривает, что налогоплательщик обязан самостоятельно в полном объеме и не позже срока, установленного в законе, исполнить свою обязанность по уплате конкретного налога или сбора. Сроки их уплаты в законодательстве установлены применительно к каждому налогу или сбору.

Сумму налога или сбора, подлежащую уплате за налоговый период исходя из образованной налоговой базы, ставки налога и положенных по закону налоговых льгот, налогоплательщик должен исчислить самостоятельно. Исключение сделано только для тех случаев, предусмотренных налоговым законодательством, когда обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента.

В частности, исходя из российского налогового законодательства обязанность исчисления налога на имущество физических лиц возложена на налоговые органы, а налога на доходы с физических лиц, не занимающихся предпринимательской деятельностью, – на предприятия и организации, в которых эти лица получают заработную плату, гонорары и другие виды доходов.

В случае неуплаты налога или сбора в установленный срок или уплаты в установленный срок, но не в полном объеме налоговому органу предоставлено право взыскать налог за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, или иного имущества налогоплательщика. При этом взыскание налога с налогоплательщика – юридического лица производится в бесспорном порядке, а с налогоплательщика –

физического лица – в судебном порядке. Одновременно налогоплательщик обязан уплатить в бюджет и пени.

Пеня – это денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налога или сбора в более поздние по сравнению с установленными налоговым законодательством сроки. Необходимо подчеркнуть, что налогоплательщик уплачивает пеню помимо причитающихся к уплате налогов и независимо от применения к нему других мер обеспечения исполнения по уплате налога, а также независимо от примененных к налогоплательщику мер ответственности за нарушение налогового законодательства.

Начисление пени производится за каждый календарный день просрочки уплаты налога или сбора начиная со следующего за установленным законодательством о налогах дня уплаты этого налога в размере $\frac{1}{300}$ действующей в это время ставки рефинансирования Банка России.

Пеня, как и неуплаченные налоги, может быть взыскана налоговым органом принудительно с налогоплательщика-организации – в бесспорном порядке, а с физических лиц – в судебном порядке.

До принятия Налогового кодекса много проблем возникало с вопросом: как определить, исполнена налогоплательщиком обязанность по уплате налога или нет? Дело в том, что нередко случаи, когда налогоплательщик своевременно дает поручение банку о списании с его расчетного счета средств, необходимых для полного выполнения его обязательств перед бюджетом. Банк же в силу ряда обстоятельств, в том числе из-за нехватки у него средств, списав у налогоплательщика необходимые ресурсы, налоги в бюджет по данному налогоплательщику не перечисляет. Возникает неразрешимая проблема: налогоплательщик налоги перечислил, но в бюджет они не попали. Как быть в этом случае – считать обязанности налогоплательщика по уплате налога исполненными или не считать? Налоговый кодекс дает на эти и подобные вопросы вполне определенный ответ.

В соответствии с Кодексом обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами – с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области связи.

Налог не признается уплаченным лишь в трех случаях: во-первых, если налогоплательщик отозвал свое платежное поручение на перечисление суммы налога в бюджет, во-вторых, если банк возвратил его налогоплательщику и, в-третьих, если на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством исполняются в первоочередном порядке, а налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований.

Налогоплательщики обязаны также в установленный законодательством срок после регистрации в соответствующем государственном органе встать на учет в налоговой инспекции по месту своего нахождения. Документом, подтверждающим факт постановки на учет, является свидетельство о постановке на учет в налоговом органе, которое выдается налоговым органом организации или физическому лицу, зарегистрированному в качестве налогоплательщика.

После постановки на учет и начала производственной деятельности налогоплательщик обязан вести в установленном порядке учет своих доходов и расходов, а также объектов налогообложения. Указанный учет не является обособленным налоговым учетом, он ведется в рамках устанавливаемых Минфином России правил ведения бухгалтерского учета (кроме налога на прибыль). Исключения составляют также индивидуальные предприниматели и организации, переведенные в уста-

новленном порядке на упрощенную систему налогообложения. В этих случаях может быть введен специальный учет доходов и расходов этих налогоплательщиков.

Принципиально важной обязанностью налогоплательщиков, связанной с исчислением и уплатой налогов, является представление в налоговый орган по месту своего налогового учета налоговой декларации по тем налогам, которые они обязаны платить.

Налоговая декларация – это письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога. В нее могут включаться и другие данные, связанные с исчислением и уплатой налогоплательщиком причитающихся налогов.

Налоговая декларация должна представляться каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, на бланке установленной Минфином России формы. В отдельных случаях она может представляться на дискете или ином носителе, допускающем компьютерную обработку. Налогоплательщик может представить налоговую декларацию в налоговый орган лично или направить ее по почте.

Если налогоплательщик обнаружил, что в поданной им налоговой декларации он не отразил или не полностью отразил какие-то сведения, а также сделал ошибки, приводящие к занижению суммы налога, подлежащей уплате, то он должен внести в налоговую декларацию необходимые дополнения и изменения.

Если налогоплательщик сделал заявление в налоговый орган о дополнении и изменении налоговой декларации до истечения срока ее подачи, то она считается поданной в день подачи заявления.

В том случае, если это сделано после истечения срока подачи налоговой декларации, но до или после истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик может быть освобожден от финансовой ответственности. Но это возможно только при

условии, что эти поправки сделаны до момента, когда налогоплательщик узнал, что налоговые органы обнаружили не отражение или неполное отражение сведений, приводящих к уменьшению суммы налога, или же о назначении выездной налоговой проверки. Налогоплательщик согласно положениям Кодекса освобождается от финансовой ответственности также при условии, что до подачи заявления о дополнении и изменении налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

Каждый налогоплательщик, будь то физическое или юридическое лицо, обязан предоставлять налоговым органам и их должностным лицам документы и информацию, необходимые для исчисления и уплаты налогов и для контроля налоговых органов за выполнением налогоплательщиками требований налогового законодательства, а также бухгалтерскую отчетность.

Налогоплательщики не имеют права препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей. В случаях обнаружения налоговыми органами в ходе камеральной или выездной проверки нарушений налогового законодательства налогоплательщики должны выполнить законные требования налоговых органов об их устранении.

Налоговое законодательство установило, что проверки налоговыми органами правильности уплаты налогоплательщиками причитающихся налогов могут проводиться не более чем за три предшествующих данной проверке года. Поэтому в обязанности налогоплательщика (и физического и юридического лица) входит обеспечение в течение 4 лет сохранности данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, документов, подтверждающих полученные доходы, а в необходимых случаях и произведенные расходы, а также уплаченные и удержанные налоги.

Изложенные выше обязанности согласно российскому налоговому законодательству несут все налогоплательщики, как физические, так и юридические лица. Помимо этого, налогопла-

тельщики – организации и индивидуальные предприниматели обязаны сообщать в налоговый орган по месту налогового учета следующие сведения:

- в 10-дневный срок – об открытии или закрытии счетов в коммерческих банках;
- в срок не позднее одного месяца – о начале участия в российских или иностранных организациях;
- в срок не позднее одного месяца – о создании, реорганизации или ликвидации обособленных подразделений на территории РФ;
- в срок не позднее трех дней – о принятии решения об объявлении несостоятельности (банкротстве), ликвидации или реорганизации;
- в срок не позднее 10 дней – об изменении своего места нахождения.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей на налогоплательщика возлагается соответствующая ответственность и применяются штрафные санкции.

Как уже отмечалось, по отдельным видам налогов на налогоплательщика законодательством не возложена обязанность рассчитывать сумму налога, а в некоторых случаях – и самостоятельно платить налоги. Речь идет о такой категории, как налоговый агент. В соответствии с Налоговым кодексом РФ налоговые агенты – это лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет или внебюджетные фонды причитающихся налогов.

В обязанности налоговых агентов входит:

- правильно и своевременно исчислить, удержать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислить в бюджеты или внебюджетные фонды соответствующие налоги;
- в течение одного месяца письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог

у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;

- вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты или внебюджетные фонды налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;
- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления и удержания налогов у налогоплательщиков, а также перечисления удержанных налогов в бюджеты или внебюджетные фонды.

Наряду с возложенными налоговым законодательством обязанностями налогоплательщики имеют также и существенные права.

При наличии соответствующих оснований, оговоренных в налоговом законодательстве по конкретному виду налогов, налогоплательщики могут использовать налоговые льготы. Льготы по налогам представляют собой предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренные законодательством о налогах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, в том числе возможность вообще не платить налог или уплачивать его в меньшем размере, чем это предусмотрено в законе. Характерной особенностью российского налогового законодательства является то, что льготы по налогам не могут носить индивидуального характера.

Налоговое законодательство РФ не дает права исполнительным органам власти устанавливать какие-либо льготы по налогам. Они могут быть предоставлены налогоплательщикам только по закону. Льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются исключительно Налоговым кодексом. Льготы же по региональным налогам могут устанавливаться и отменяться как Налоговым кодексом, так и законами субъектов РФ о налогах. В таком же порядке устанавливаются и отменяются льготы по местным налогам, с той лишь разницей, что нормативные правовые акты о налогах принимают представительные органы муниципальных образований.

Одновременно законодательство предоставляет налогоплательщику право отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов.

Другое существенное право налогоплательщиков – это возможность получать отсрочку или рассрочку уплаты налогов, а также налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит, что в наиболее общем виде означает право на перенос установленного срока уплаты налогоплательщиком налога на более поздний срок (изменение срока). Изменение срока уплаты налога может быть осуществлено как в отношении всей подлежащей уплате суммы налога, так и ее части.

Такой перенос срока платный, т. е. на неуплаченную сумму налога, или, иначе говоря, задолженность, начисляются проценты. Кроме того, налогоплательщик должен дать гарантию своевременного погашения этой задолженности. Поэтому изменение срока уплаты налога осуществляется, как правило, под залог имущества налогоплательщика или под поручительство юридического или физического лица.

Право на перенос срока платежа является для налогоплательщика не абсолютным.

Во-первых, закон оговаривает обстоятельства, которые полностью исключают саму возможность переноса. В частности, срок уплаты налога не может быть изменен, если в отношении лица, претендующего на такое изменение, возбуждено уголовное дело или осуществляется производство по делу, связанному с нарушением налогового законодательства, а также если имеются достаточные основания полагать, что это лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы РФ на постоянное жительство.

Во-вторых, для изменения срока платежа у налогоплательщика должны быть достаточные причины, на основании которых органы, имеющие соответствующие полномочия, принимают решение об изменении срока.

В-третьих, изменение сроков уплаты налогов может проводиться только в пределах лимитов предоставления отсрочек, рассрочек и налоговых кредитов по уплате налогов и сборов, которые ежегодно устанавливаются федеральным законом о федеральном бюджете на соответствующий финансовый год (в части налогов и сборов, подлежащих зачислению в федеральный бюджет), законами субъектов РФ о бюджете (в части налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджеты соответствующих субъектов РФ) и правовыми актами представительных органов муниципальных образований (в части налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджеты соответствующих муниципальных образований).

Российским налоговым законодательством установлены три формы изменения срока уплаты налога, и по каждой из этих форм существуют свои конкретные основания для такого изменения.

Наиболее часто применяемыми в налоговой практике являются отсрочка или рассрочка по уплате налога, которые представляют собой изменение срока уплаты налога на период от одного до 6 месяцев соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности.

Отсрочка или рассрочка могут быть предоставлены налогоплательщику только при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

- причинение ему ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- задержка этому налогоплательщику финансирования из бюджета или оплаты выполненного им государственного заказа;
- угроза банкротства данного налогоплательщика в случае единовременной выплаты им налога;
- имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;

– производство или реализация товаров, работ или услуг налогоплательщиком носит сезонный характер.

В том случае, если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставлена на основании возможной угрозы банкротства налогоплательщика или невозможности единовременной уплаты налога, то на сумму задолженности начисляются проценты исходя из $1/2$ ставки рефинансирования Банка России, действовавшей за период отсрочки или рассрочки. Во всех других случаях на сумму задолженности проценты не начисляются.

Налогоплательщик, имеющий необходимые основания для отсрочки или рассрочки налога, подает заявление о ее предоставлении с указанием оснований и приложением необходимых документов: в части уплаты федеральных налогов – в Федеральную налоговую службу, а в части региональных и местных налогов – в налоговые органы по месту нахождения или жительства налогоплательщика.

Эти уполномоченные органы должны принять решение по согласованию с соответствующим финансовым органом о предоставлении налогоплательщику отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в течение одного месяца со дня получения заявления налогоплательщика.

По ходатайству налогоплательщика уполномоченные органы вправе принять решение о временном (на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки) приостановлении уплаты им задолженности.

Важно подчеркнуть, что, если ущерб причинен налогоплательщику в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы, других обстоятельств непреодолимой силы, а также недофинансирования из бюджета или неоплаты выполненного налогоплательщиком государственного заказа, ФНС России и налоговые органы не вправе отказать налогоплательщику в отсрочке или рассрочке по уплате налога, но при условии отсутствия обстоятельств, вообще исключающих возможность изменения срока уплаты налога. В этом случае отсрочка или рассрочка платежа предоставляется в пределах суммы причиненного налогоплательщику ущерба либо суммы недофинан-

сирования или неоплаты заказа. Если ФНС России или налоговые органы принимают решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога, они должны указать конкретные мотивы такого отказа.

Другая форма изменения срока уплаты налога, на которую имеет право налогоплательщик, – налоговый кредит. В отличие от отсрочки или рассрочки по уплате налога налоговый кредит может быть предоставлен налогоплательщику на срок от трех месяцев до одного года при наличии хотя бы одного из трех следующих оснований:

- причинение налогоплательщику ущерба стихийным бедствием, технологической катастрофой или другими обстоятельствами непреодолимой силы;
- задержка финансирования из бюджета или оплаты выполненного государственного заказа;
- угроза банкротства налогоплательщика в случае единовременной уплаты им налога.

Налоговый кредит предоставляется по заявлению налогоплательщика и оформляется путем заключения договора между ФНС России или налоговым органом (в зависимости от вида налога) и налогоплательщиком.

Если налоговый кредит предоставлен в связи с угрозой банкротства налогоплательщика в случае единовременной уплаты им налога, то он является для налогоплательщика платным: на сумму задолженности начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Банка России, действовавшей за период договора о налоговом кредите.

Налоговый кредит, предоставленный по другим основаниям, является бесплатным, и проценты на сумму задолженности не начисляются.

Совершенно иное экономическое содержание имеет третья форма изменения срока уплаты налога – инвестиционный налоговый кредит. Получая такой кредит налогоплательщик имеет возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои текущие платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начис-

ленных процентов. Если по двум первым формам изменение срока уплаты может быть произведено по любым налогам, то инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен только по налогу на прибыль (доход) организации, а также по региональным и местным налогам на срок от одного года до 5 лет.

Решения о предоставлении инвестиционного налогового кредита принимаются соответствующими налоговыми органами.

Инвестиционный налоговый кредит дает налогоплательщику право уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение всего срока действия договора о таком кредите. Уменьшение производится по каждому платежу соответствующего налога за каждый отчетный период до тех пор, пока сумма, не уплаченная организацией в результате всех таких уменьшений (накопленная сумма кредита), не станет равной сумме кредита, предусмотренной соответствующим договором.

Если налогоплательщик заключил с налоговыми органами более одного договора об инвестиционном налоговом кредите, срок действия которых не истек к моменту очередного платежа по налогу, то накопленная сумма кредита определяется отдельно по каждому из заключенных договоров. При этом увеличение накопленной суммы кредита производится сначала в отношении первого по сроку заключения договора, а при достижении этой накопленной суммой кредита размера, предусмотренного указанным договором, налогоплательщик имеет право увеличивать накопленную сумму кредита по следующему договору.

По инвестиционному налоговому кредиту имеется одно немаловажное ограничение: суммы, на которые уменьшаются платежи по каждому налогу, не могут превышать 50% соответствующих платежей по этому налогу, определенных без наличия договоров об инвестиционном налоговом кредите. Соответственно накопленная в течение налогового периода сумма кредита не может превышать 50% суммы налога, подлежащего уплате налогоплательщиком за этот налоговый период.

Исключение сделано лишь на тот случай, когда указанная сумма превышает допускаемые размеры, установленные для такого отчетного периода. Тогда разница между этой суммой и предельно допустимой суммой переносится на следующий отчетный период.

Инвестиционный налоговый кредит, как видно из его названия, имеет цель помочь организации-налогоплательщику в осуществлении определенных видов инвестиционной деятельности. Поэтому его может получить лишь та организация, которая осуществляет хотя бы одно из следующих мероприятий:

- научно-исследовательские или опытно-конструкторские работы либо техническое перевооружение собственного производства, в том числе направленное на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами;
- внедренческую или инновационную деятельность, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;
- выполнение особо важного заказа по социально-экономическому развитию соответствующего региона или предоставление этой организацией особо важных услуг населению.

При проведении опытно-конструкторских или научно-исследовательских работ или технического перевооружения производства инвестиционный налоговый кредит предоставляется в размере 30% стоимости приобретенного этой организацией оборудования, используемого исключительно для указанных целей. Во всех остальных случаях размер кредита определяется по соглашению между налоговыми органами и заинтересованной в получении кредита организацией.

Следует подчеркнуть, что налоговые органы обязаны принять решение по согласованию с финансовыми органами о предоставлении организации инвестиционного налогового кредита в течение одного месяца со дня получения заявления налогоплательщика.

Инвестиционный налоговый кредит является для налогоплательщика платным. Поэтому в договоре о нем должен быть

определен размер процентов, который не может быть менее $1/2$ и более $3/4$ ставки рефинансирования Банка России.

Налоговый кодекс предоставил право законодательным (представительным) органам власти субъектов РФ и местного самоуправления устанавливать по региональным и местным налогам другие основания и условия предоставления инвестиционного налогового кредита, включая сроки действия инвестиционного налогового кредита и ставки процентов на сумму кредита.

Других форм изменения срока уплаты налога Налоговым кодексом не предусмотрено. Также не предусмотрено право налогоплательщика на списание неоплаченных им долгов. Между тем в соответствии со ст. 115 Федерального закона "О федеральном бюджете на 1999 год" Правительству РФ было поручено определить механизм погашения кредиторской задолженности организаций, сложившейся на 1 января 1999 г., в том числе путем ее реструктуризации, а также порядок и сроки проведения реструктуризации кредиторской задолженности юридических лиц по налогам и сборам перед федеральным бюджетом и государственными внебюджетными фондами. Затем эта норма продлевалась соответствующими законами о бюджете на 2000 и 2001 гг. Пунктом 5 принятого Правительством РФ во исполнение указанной статьи Федерального закона Порядка проведения реструктуризации кредиторской задолженности юридических лиц по налогам и сборам, а также задолженности по начисленным пеням и штрафам перед федеральным бюджетом предусматривается право налогоплательщика на списание задолженности по пеням и штрафам при условии своевременного и полного внесения организацией текущих налоговых платежей в федеральный бюджет, что фактически противоречит положениям Налогового кодекса. Указанным Порядком установлена также рассрочка по погашению кредиторской задолженности юридических лиц по налогам и сборам, а также задолженности по начисленным пеням и штрафам перед федеральным бюджетом до 10 лет (в том числе по погашению недоимки – 6 лет), в то время как в соответствии с частью первой Налогового

кодекса РФ действие рассрочки не должно превышать 6 месяцев. Кроме того, частью первой Кодекса вообще не предусматривается право налогоплательщика на получение рассрочки по уплате штрафных санкций.

Парадоксально, но факт, что Федеральным законом о введении в действие части второй Налогового кодекса вводится понятие “реструктуризации” задолженности по налоговым платежам, которого нет в самом Кодексе. В частности, ст. 21 этого Закона установлено, что решения о реструктуризации сумм задолженности по взносам и начисленным пеням в государственные социальные внебюджетные фонды, принятые до введения в действие части второй Кодекса, применяются в соответствии с условиями, на которых они были предоставлены.

Говоря о правах налогоплательщиков и налоговых агентов, необходимо особо выделить их право обжаловать в установленном законом порядке акты налоговых органов, а также действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика или налогового агента, такие акты, действия или бездействие нарушают их права.

Жалобы подаются в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, а также в суд. При этом налогоплательщик имеет право одновременно или последовательно подать две жалобы – в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) и в суд.

Организации-налогоплательщики и индивидуальные предприниматели подают исковое заявление в арбитражный суд, налогоплательщики – физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, – в суд общей юрисдикции.

Жалоба в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу подается в письменной форме в течение трех месяцев с того дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав, и должна быть рассмотрена этим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом в срок не позднее одного месяца со дня ее получения.

Налоговое законодательство предусматривает возможность принятия вышестоящим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом по итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа следующих решений:

- оставить жалобу без удовлетворения;
- отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку;
- отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- изменить решение или вынести новое решение.

По итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) имеет право вынести решение по существу, которое должно быть принято в течение месяца и в течение трех дней со дня принятия сообщено в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Согласно Налоговому кодексу налогоплательщики имеют также право получать от налоговых органов по месту их учета бесплатную информацию, в том числе и в письменной форме, о действующих в стране налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с этим законодательством правовых актах, содержащих нормы налогового законодательства, о правах и обязанностях налогоплательщиков, о полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, о порядке исчисления и уплаты налогов.

Впервые в российской налоговой практике в Кодексе закреплено положение, дающее налогоплательщикам право получать от Минфина России и финансовых органов письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства, а также нормативных документов о налогах и сборах.

Как уже говорилось ранее, в случае излишне уплаченного налогоплательщиком налога, а также излишне взысканного с него налога налоговый орган обязан зачесть указанную сумму переплаты или же вернуть ее налогоплательщику. Соответственно этому налогоплательщик имеет право, и оно установлено Налоговым кодексом, на своевременный зачет или возврат

сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пеней, штрафов.

Достаточно широкие права и полномочия предоставлены налогоплательщикам при осуществлении налоговыми органами камеральных и выездных проверок. Они, в частности, имеют право: предоставлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок; присутствовать при проведении выездной налоговой проверки; получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговых уведомлений и требований об уплате налогов.

Немаловажное значение имеют также предоставленные налогоплательщиком полномочия требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков, не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и должностных лиц, не соответствующие Налоговому кодексу и другим федеральным законам, а также требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения налоговой тайны.

Налогоплательщики имеют право обращаться с требованием и получать в установленном порядке возмещения налоговыми органами в полном объеме убытков, причиненных их незаконными решениями, а также незаконными действиями или бездействием должностных лиц этих органов.

Контрольные вопросы

1. Какова самая главная задача налогоплательщиков?
2. Что такое пеня? Кто ее начисляет и в каких случаях?
3. Как установить, исполнил ли налогоплательщик налоговое обязательство?
4. Каковы основные обязанности налогоплательщика?
5. Что такое налоговая декларация? Кто ее составляет?
6. Кто такие налоговые агенты? Каковы их основные права и обязанности?

7. Какие основные права предоставил налогоплательщику Налоговый кодекс РФ?

8. Какие формы переноса срока уплаты налога установлены Налоговым кодексом РФ?

9. Что такое инвестиционный налоговый кредит?

10. Может ли инвестиционный налоговый кредит быть предоставлен по НДС?

11. Каков порядок обжалования актов налоговых органов?

12. Кто устанавливает расценки оплаты за получение налогоплательщиками информации у налоговых органов о действующих налогах и порядке их исчисления и уплаты?

2.3. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Налоговый контроль осуществляется налоговыми органами в различных формах. Одна из них – налоговая проверка, включая проверку данных учета и отчетности. Постановка налогоплательщика на учет в налоговых органах также является формой налогового контроля. Формой налогового контроля выступает также получение различного рода объяснений налогоплательщиков, связанных с исчислением и уплатой налогов, кроме того, он может осуществляться в виде осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли).

Контроль налоговых органов за полнотой и своевременностью уплаты предусмотренных законодательством налогов начинается с постановки налогоплательщика на учет в налоговых органах.

Постановка на учет в налоговых органах осуществляется налогоплательщиками – юридическими лицами по месту нахождения организации или по месту нахождения ее обособленных подразделений; налогоплательщиками – физическими лицами, занимающимися предпринимательством без образования юридического лица, – по месту их жительства, а также по месту нахождения принадлежащего организациям и физическим лицам

недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Важно подчеркнуть, что в целях усиления налогового контроля установлена обязанность организаций, в состав которых входят обособленные подразделения, расположенные на территории России, а также в собственности которых находятся подлежащие налогообложению недвижимое имущество и транспортные средства, встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств.

При этом Налоговый кодекс устанавливает, что налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели обязаны встать на налоговый учет вне зависимости от того, имеются или нет обстоятельства, с которыми Кодекс связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога. Иными словами, обязанность налогоплательщика встать на учет в налоговом органе связана только лишь с фактом его регистрации в соответствующем государственном органе, а не с тем, будет ли данная организация или индивидуальный предприниматель в ближайшее время заниматься предпринимательской или иной деятельностью и, соответственно, возникнет ли у него в ближайшее время обязанность платить налоги.

Налоговое законодательство установило конкретные сроки постановки налогоплательщиков на учет в налоговом органе. Налогоплательщики обязаны подать заявление о постановке на учет в течение 10 дней после их государственной регистрации. Заявление организации о постановке на учет по месту нахождения подлежащего налогообложению недвижимого имущества или транспортных средств подается в соответствующий орган в течение 20 дней со дня его регистрации.

Налоговый кодекс обязывает налоговые органы на основе данных и сведений, сообщаемых им органами, осуществляющими государственную регистрацию юридических лиц, недвижимого имущества и сделок с ним, самостоятельно (до подачи

заявления налогоплательщиком) принимать меры к постановке на учет налогоплательщиков.

Постановка налогоплательщика на налоговый учет должна быть осуществлена в течение 5 дней со дня подачи им всех необходимых документов, и в этот же срок ему выдается соответствующее свидетельство. При этом каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов, в том числе подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, и на всей территории РФ идентификационный номер налогоплательщика. С этого момента идентификационный номер налогоплательщика указывается во всех направляемых налоговым органом уведомлениях, а также указывается налогоплательщиком в подаваемых им в налоговый орган декларациях, отчетах, заявлениях и других документах.

Таким образом, в Российской Федерации создается единый централизованный государственный реестр налогоплательщиков, что существенно усиливает одну из важнейших составных частей налогового контроля в стране.

Но основной формой контроля налоговых органов за полнотой и своевременностью уплаты налогоплательщиками причитающихся налогов является все-таки налоговая проверка.

Налоговое законодательство установило два вида проверок, проводимых налоговыми органами: камеральные и выездные.

Камеральные налоговые проверки могут проводиться в отношении любого налогоплательщика, будь то юридическое или физическое лицо. В отличие от них выездные налоговые проверки могут проводиться только в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей.

Таким образом, выездная проверка не может быть осуществлена в отношении налогоплательщика – физического лица, если только он не занимается предпринимательской деятельностью.

Налоговый кодекс четко ограничил период проведения налоговой проверки. Ею могут быть охвачены не более трех

календарных года деятельности налогоплательщика, предшествовавших году проведения проверки.

Если при проведении налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика, связанной с иными лицами, то налоговый орган может истребовать у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика. Это в налоговой практике называется встречной проверкой.

Сущность камеральной проверки состоит в том, что она проводится по месту нахождения налогового органа. В данном случае налоговые органы проверяют налоговые декларации и документы, представленные налогоплательщиками, которые служат основанием для исчисления и уплаты налога, а также другие документы о деятельности налогоплательщика, имеющиеся у налогового органа.

Для проведения камеральной проверки должностным лицам налоговых органов не требуется какого-либо специального решения руководителя налогового органа; она может быть проведена в течение трех месяцев со дня представления конкретным налогоплательщиком налоговой декларации и других документов, связанных с налогообложением.

В случае обнаружения ошибок и неточностей в заполнении документов или противоречий между сведениями, содержащимися в этих документах, налоговый орган должен сообщить об этом налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный налоговым органом срок. Если же в ходе камеральной проверки выявлены факты сокрытия или занижения налогооблагаемой базы, а также сумм причитающихся к уплате налогов, то налоговый орган направляет налогоплательщику требование об уплате соответствующей суммы налога и пеней.

При проведении камеральной проверки налоговым органам предоставлено право требовать у налогоплательщика предъявления дополнительных сведений, а также получать объясне-

ния и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Выездная налоговая проверка, как это видно из ее названия, осуществляется должностными лицами налоговых органов непосредственно на месте нахождения налогоплательщика на основе данных бухгалтерского и налогового учета, осуществляемого налогоплательщиком.

В отличие от камеральной выездная налоговая проверка должна проводиться только на основании соответствующего письменного решения руководителя налогового органа.

Как отмечалось ранее, Налоговый кодекс, в отличие от ранее действовавшего налогового законодательства, существенно ограничил права налоговых органов при осуществлении выездных проверок. Это относится в первую очередь к установлению четкой периодичности и продолжительности их проведения. Согласно Кодексу налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные налоговые проверки и более по одним и тем же налогам за один и тот же период. Кроме того, выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Лишь в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. Одновременно с этим оговорено, что при проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства. При этом налоговые органы имеют право проверять филиалы и представительства налогоплательщика независимо от проведения проверок самого налогоплательщика. Законодательством запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за уже проверенный налоговый период.

Независимо от времени проведения предыдущей проверки повторная проверка может проводиться лишь в двух случаях: в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-нало-

гоплательщика и вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего предыдущую проверку. Во втором случае повторная выездная налоговая проверка проводится вышестоящим налоговым органом исключительно на основании мотивированного постановления этого органа с соблюдением установленных законом требований.

В ходе выездной налоговой проверки может быть при необходимости проведена инвентаризация имущества налогоплательщика. Должностные лица налоговых органов могут также осматривать или обследовать производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, используемые налогоплательщиком для извлечения дохода или связанные с содержанием объектов налогообложения.

Если в ходе проверки у налоговых инспекторов появятся достаточные основания полагать, что документы, свидетельствующие о совершении налоговых правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены, то такие документы изымаются по акту, в котором должно быть дано обоснование необходимости изъятия документов и приведен их перечень.

Иногда во время выездной проверки составляется протокол осуществления отдельных действий. В нем должны быть зафиксированы все выявленные при производстве указанных действий существенные для дела факты и обстоятельства. Для этого к проведению проверок могут привлекаться другие лица: эксперты, специалисты, свидетели, понятые, что является принципиально новым элементом контрольной работы налоговых органов за соблюдением налогоплательщиками налогового законодательства, а также своевременным и полным внесением причитающихся налогов в бюджет и внебюджетные фонды.

Кроме того, при проведении налоговой проверки должностные лица налоговых органов могут привлекать свидетелей. Налоговым законодательством предусмотрено, что в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо

обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля по данному налогоплательщику. Показания свидетеля в обязательном порядке заносятся в протокол и являются важным элементом при принятии руководителем налогового органа решения по результатам проверки.

Если во время проверки возникает ситуация, когда для разъяснения каких-либо вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле, для участия в ней может быть привлечен эксперт. Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта. Привлечение лица в качестве эксперта осуществляется на договорной основе.

Для проведения экспертизы должностное лицо налогового органа, осуществляющее выездную налоговую проверку, должно вынести специальное постановление.

В целях оказания содействия в осуществлении налогового контроля в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий налоговые органы могут на договорной основе привлекать специалистов, обладающих специальными знаниями и навыками и не заинтересованных в исходе дела. Специалисты, в частности, могут привлекаться для участия в производстве выемки у проверяемых налогоплательщиков документов и предметов.

При проведении действий по налоговому контролю могут быть вызваны понятые в количестве не менее двух человек. Их основная обязанность состоит в том, чтобы удостоверить в протоколе факты, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии в процессе выездной налоговой проверки. Присутствие понятых необходимо при осмотре должностными лицами налоговых органов территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится проверка, а также документов и предметов. Обязательно присутствие понятых также при выемке документов и предметов, производимой в случае отказа налогоплательщика от их предъявления при проверке или непредъявления в установленный законодательством срок.

По результатам выездной налоговой проверки уполномоченными должностными лицами налоговых органов составляется акт налоговой проверки по установленной форме, который подписывается этими лицами и руководителями проверяемой организации либо индивидуальным предпринимателем. В таком акте указываются документально подтверждаемые факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или отсутствие таких, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи Налогового кодекса, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений. Подготовленный и подписанный проверяющими и проверяемыми акт налоговой проверки, а также документы, изъятые у налогоплательщика, рассматриваются руководителем налогового органа вместе с документами и материалами, предоставленными налогоплательщиком, а также со всеми имеющимися возражениями, объяснениями и замечаниями.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель налогового органа выносит соответствующее решение, которое состоит в следующем.

Во-первых, налогоплательщик может быть привлечен к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Второй вариант решения может состоять в отказе от привлечения налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

И наконец, в-третьих, руководитель налогового органа может принять решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В случае принятия решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель налогового органа обязан изложить обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, на основе каких документов, и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы,

приводимые налогоплательщиком в свою защиту, и результаты проверки этих документов, а также четко изложить решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей Налогового кодекса, предусматривающих ответственность за данные правонарушения и применяемые к налогоплательщику меры.

Только после принятия мотивированного решения налогоплательщику может быть направлено требование об уплате недоимки по налогу и пеням.

Принципиально новое во взаимоотношениях налоговых органов и налогоплательщиков – это введенная в Налоговом кодексе норма об обязательном судебном порядке взыскания с налогоплательщика штрафных санкций за нарушение налогового законодательства (если налогоплательщик не уплачивает штраф добровольно). То есть штрафы за нарушение налогового законодательства с момента вступления в действие Налогового кодекса взимаются только по решению суда.

После вынесения решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за нарушение налогового законодательства налоговый орган должен обратиться в суд с иском о наложении на этого налогоплательщика налоговой санкции. При этом до обращения в суд налоговый орган обязан предложить налогоплательщику добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. Обращение в суд производится налоговым органом только в случае, если налогоплательщик отказался добровольно уплатить сумму налоговой санкции или же пропустил установленный в требовании срок уплаты штрафной санкции.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя подается налоговым органом в арбитражный суд, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, – в суд общей юрисдикции. К исковому заявлению в обязательном порядке должны быть приложены решение налогового органа

и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки.

Контрольные вопросы

1. Какие формы налогового контроля действуют в Российской Федерации?
2. Каков порядок постановки налогоплательщика на учет в налоговом органе?
3. Что такое идентификационный номер налогоплательщика?
4. Какие виды налоговых проверок установлены Налоговым кодексом РФ? В чем их принципиальные различия?
5. Какой документ составляется по результатам выездной налоговой проверки?
6. Какие решения может принять руководитель налогового органа при рассмотрении результатов налоговой проверки?
7. В какие сроки налогоплательщик обязан внести в бюджет штраф за нарушение налогового законодательства?

2.4. НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ

Налоговым кодексом РФ существенно изменены действовавшие до его принятия чрезмерно жесткие нормы ответственности за налоговые нарушения. Эти нормы применялись при отсутствии ясного и четкого налогового законодательства, предупредительных процедур, а также при нечеткости и расплывчатости формулирования составов налоговых нарушений. В этих условиях зачастую не закон, а налоговые инспекторы и их руководители определяли сам факт нарушения налогоплательщиком налогового законодательства и соответственно размер штрафных санкций за это нарушение.

Процедура определения нарушения законодательства о налогах была чрезмерно проста для налоговых органов, они сами могли трактовать налоговое законодательство при том,

что отсутствовала точная процедура доведения до каждого налогоплательщика многочисленных и нередко противоречивых циркуляров, которые издавали уполномоченные органы исполнительной власти.

Вследствие этого, а также непомерно раздутых размеров штрафных санкций не только за уклонение от уплаты налогов, но и за неточность или небрежность при составлении налоговых отчетов, а то и просто за ошибку в расчете налогов, предприятия-налогоплательщики сурово наказывались. Все это привело к тому, что к моменту принятия Налогового кодекса задолженность предприятий-налогоплательщиков во все виды бюджетов и внебюджетные фонды по штрафам и пеням оказалась в два раза больше, чем основная недоимка предприятий. Поэтому при подготовке и принятии Налогового кодекса было принято решение о существенном снижении размеров штрафов и пеней, а также о дифференциации ответственности за налоговые нарушения. В результате в Кодексе установлено около 30 видов составов налоговых правонарушений, в то время как до принятия Кодекса их было фактически только два. При этом меры ответственности в одних случаях устанавливаются в процентном отношении к сумме налоговых нарушений, а в других – в четко фиксированной сумме.

Принципиально новым в Налоговом кодексе является и то, что впервые в российской налоговой практике дано достаточно четкое определение понятия налогового правонарушения. Согласно Кодексу налоговым правонарушением является виновно совершенное противоправное, т. е. в нарушение законодательства о налогах и сборах, действие или бездействие налогоплательщика, за которое Налоговым кодексом установлены соответствующие меры ответственности.

Основополагающими принципами привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства, определенными в основном налоговом законе страны, являются следующие:

- ни один налогоплательщик, будь то юридическое лицо, предприниматель или налогоплательщик – физическое лицо, не

- может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ;
- к налогоплательщику не могут быть повторно применены меры налоговой ответственности за совершение одного и того же нарушения налогового законодательства;
 - ответственность за действия, предусмотренные Налоговым кодексом, совершенные физическим лицом, наступает только в том случае, если они не содержат признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством РФ;
 - привлечение налогоплательщика – юридического лица к ответственности за совершение налогового нарушения не может освобождать его должностных лиц (при наличии соответствующих оснований) от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ;
 - в случае привлечения налогоплательщика к ответственности за нарушение налогового законодательства он не освобождается от обязанности уплаты причитающихся сумм налогов;
 - налогоплательщик не может считаться виновным в нарушении налогового законодательства, если эта виновность не доказана и не установлена решением суда, вступившим в законную силу;
 - на налогоплательщика не может быть возложена обязанность доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении, возложена на налоговые органы;
 - все сомнения в виновности налогоплательщика в совершении налогового правонарушения согласно Налоговому кодексу РФ всегда должны толковаться в пользу налогоплательщика.

Принципиально новым моментом при определении меры ответственности налогоплательщика за нарушение налогового законодательства является установление Налоговым кодексом двух форм вины налогоплательщика, совершившего противоправное действие или бездействие: умышленное правонарушение и совершенное по неосторожности.

Умышленным считается такое правонарушение, когда совершившее его лицо, осознавая противоправный характер своих действий или бездействия, желало или сознательно допускало наступление их вредных последствий.

В то же время признается совершенным по неосторожности такое правонарушение, когда лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий или бездействия либо вредный характер возникших в результате их последствий, хотя должно было и могло это осознавать.

В зависимости от вины должностных лиц налогоплательщика, действия которых привели к нарушению налогового законодательства, определяется и вина организации-налогоплательщика.

Одновременно с этим установлены определенные обстоятельства, при наличии которых налогоплательщик не подлежит ответственности за нарушение налогового законодательства. Суть этих обстоятельств состоит в следующем.

Во-первых, вину налогоплательщика исключают действия, совершенные должностным лицом вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств.

Во-вторых, не подлежат ответственности те действия налогоплательщика, приведшие к нарушению налогового законодательства, которые являются следствием выполнения письменных разъяснений по вопросам применения налогового законодательства, данных финансовым органом, или другим уполномоченным государственным органом, или их должностными лицами в пределах их компетенции.

И в-третьих, действия, содержащие признаки налогового правонарушения, совершенного налогоплательщиком – физи-

ческим лицом, находившимся в момент их совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния, также исключают его вину.

Применение того или иного размера финансовых санкций за нарушение налогового законодательства зависит от обстоятельств, смягчающих или же, наоборот, отягчающих предусмотренную в законе ответственность за совершение налогового правонарушения.

Обстоятельством, смягчающим ответственность за нарушение налогового правонарушения, является, в частности, совершение правонарушений вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств, а также под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости. Судом могут быть признаны смягчающими и другие, не поименованные в Налоговом кодексе обстоятельства.

Обстоятельством, отягчающим ответственность, является совершение налогового правонарушения лицом, ранее (т. е. в течение 12 месяцев со дня последнего применения санкций) привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение.

При наличии у налогоплательщика хотя бы одного из указанных смягчающих ответственность обстоятельств размер финансового штрафа уменьшается не менее чем в два раза по сравнению с тем размером, который установлен Налоговым кодексом. Однако при наличии отягчающих обстоятельств размер штрафа увеличивается в два раза.

Если налогоплательщик совершил не менее двух налоговых правонарушений, то налоговые санкции применяются к нему за каждое такое правонарушение в отдельности.

Налоговый кодекс установил и период времени, в течение которого налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика штрафа в соответствии с налоговой санкцией. Суд примет к рассмотрению заявление налогового органа только в том случае, если со дня обнаружения

налогового правонарушения и составления соответствующего акта прошло не более 6 месяцев.

Основные виды нарушений налогового законодательства и ответственность налогоплательщиков за их совершение приведены в табл. 4.

Как видно из приведенных в табл. 4 данных, с принятием Налогового кодекса не произошло резкого увеличения числа видов правонарушений, за совершение которых на налогоплательщика налагаются штрафные санкции. Все эти виды нарушений присутствовали в налоговом законодательстве, действовавшем до принятия Налогового кодекса. Другое дело, что за эти правонарушения, причем независимо от того, совершены ли они преднамеренно или неумышленно и имелись ли при этом смягчающие обстоятельства, существовало практически два вида наказаний, причем весьма существенных. И любое правонарушение могло привести к банкротству налогоплательщика. Действующая в настоящее время система налоговых санкций, применяемых к налогоплательщику, существенно дифференцирована и в значительной степени смягчена.

Наибольшая ставка штрафа, которая сегодня применяется, – это 40% суммы неуплаченного налога за умышленное занижение налогооблагаемой базы или неправильное исчисление налога. До принятия Налогового кодекса за неправомерное уменьшение налогов взималась сумма, равная 100% суммы сокрытой или заниженной прибыли (100% суммы налога за сокрытый или неучтенный объект налогообложения). Плюс к этому налогоплательщик должен был заплатить штраф в этой же сумме. При повторном же подобном нарушении сумма штрафа увеличивалась вдвое. Таким образом, с принятием Кодекса размер налоговой санкции снизился более чем в 15 раз.

Налоговым кодексом кроме ответственности непосредственно налогоплательщиков установлены также налоговые санкции за нарушение законодательства и для других участников налоговых отношений. В частности, за невыполнение налоговым агентом возложенных на него обязанностей налагается штраф в размере 20% суммы, подлежащей перечислению.

Таблица 4

Ответственность налогоплательщика за нарушение налогового законодательства

№ п/п	Виды налоговых правонарушений	Налоговая санкция
1	Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе при отсутствии признаков налогового правонарушения	5 тыс. руб.
2	Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе на срок более 90 дней	10 тыс. руб.
3	Осуществление предпринимательской деятельности без постановки на учет в налоговом органе	10% полученных за этот период доходов, но не менее 20 тыс. руб.
4	Осуществление предпринимательской деятельности без постановки на налоговый учет в течение более трех месяцев после установленного срока (уклонение от постановки на налоговый учет)	20% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней
5	Нарушение срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии счета в банке	5 тыс. руб.
6	Непредставление в установленный срок налоговому органу по месту учета налоговой декларации: – при нарушении срока представления декларации до 180 дней	5% суммы налога, подлежащего уплате по этой декларации, за каждый просроченный месяц, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб.

Продолжение табл. 4

№ п/п	Виды налоговых правонарушений	Налоговая санкция
	– при нарушении срока представления декларации более 180 дней	30% суммы налога, подлежащего уплате, и 10% суммы налога за каждый полный и неполный месяц начиная со 181 дня
7	<p>Грубое нарушение учета доходов, расходов и объектов налогообложения (отсутствие первичных документов, регистров бухучета, систематическое несвоевременное или неправильное отражение в учете и отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений):</p> <ul style="list-style-type: none"> – совершенное в течение одного налогового периода – совершенное в течение более одного налогового периода – повлекшее занижение дохода 	<p>5 тыс. руб. 15 тыс. руб. 10% суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. руб.</p> <p>5 тыс. руб.</p>
8	Нарушение правил составления налоговой декларации (несвоевременное и неправильное отражение доходов и расходов источников доходов, исчисленной суммы налога)	5 тыс. руб.
9	<p>Неуплата или неполная уплата сумм налогов в результате занижения налоговой базы или неправильного исчисления налогов:</p> <ul style="list-style-type: none"> – выявленные налоговым органом при выездной проверке 	штраф в размере 20% неуплаченной суммы налога

Окончание табл. 4

№ п/п	Виды налоговых правонарушений	Налоговая санкция
	– совершенные умышленно	штраф в размере 40% неуплаченной суммы налога
10	Незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа, проводящего налоговую проверку, на территорию или в помещение налогоплательщика	5 тыс. руб.
11	Несоблюдение порядка владения, пользования или распоряжения имуществом, на которое наложен арест	10 тыс. руб.
12	Непредставление в срок налогоплательщиком документов или иных сведений, предусмотренных налоговым законодательством	50 руб. за каждый непредставленный документ

В случае если эксперт, переводчик или специалист отказываются от участия в проведении налоговой проверки, они могут быть наказаны штрафом в размере 500 руб. При этом за дачу экспертом заведомо ложного заключения штраф составляет 1000 руб.

Особое место в налоговом законодательстве отведено ответственности коммерческих банков за нарушение ими обязанностей, возложенных на них налоговыми законами.

В частности, за открытие банком счета налогоплательщику без предъявления последним свидетельства о постановке на учет в налоговом органе или при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица на коммерческий банк налагается штраф в размере 10 000 руб.

Кроме того, в случае несообщения банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организацией или индивидуальным предпринимателем с этого банка взыскивается штраф в размере 20 000 руб.

При нарушении банком установленного срока исполнения поручения налогоплательщика о перечислении налога или сбора с банка взыскивается штраф в размере ставки рефинансирования Банка России, но не более 0,2% за каждый день просрочки.

Если же банк совершил действия, создавшие ситуацию отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, в отношении которого в банке находится инкассовое поручение налогового органа, то на банк налагается штраф в размере 30% непоступившей в результате таких действий суммы налогов.

В том случае, если у банка имеется решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, а банк исполнил поручение последнего на перечисление средств с этого счета, с банка взыскивается штраф в размере 20% суммы, перечисленной в соответствии с поручением налогоплательщика, но не более суммы задолженности налогоплательщика в бюджет.

Неисполнение банком в установленный срок инкассового поручения налогового органа о перечислении со счета налогоплательщика при наличии на нем достаточных денежных средств суммы налога или сбора, а также пеней влечет за собой взыскание пеней в размере $\frac{1}{150}$ ставки рефинансирования Банка России, но не более 0,2% за каждый день просрочки.

В случае непредставления коммерческим банком по мотивированному запросу налогового органа справки по операциям и счетам организаций или граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в установленный Кодексом срок с банка взыскивается штраф в размере 20 000 руб.

Так же как и с налогоплательщика, взыскание налоговых санкций с банков осуществляется только по решению суда.

Контрольные вопросы

1. Что такое налоговое правонарушение? Сколько их видов установлено в Налоговом кодексе РФ?
2. Какие основополагающие принципы привлечения налогоплательщика к ответственности установлены в Налоговом кодексе РФ?
3. В каких случаях налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности за налоговое правонарушение?
4. Какие налоговые санкции установлены за основные виды налоговых правонарушений?
5. В чем состоит принципиальное отличие установленной Налоговым кодексом РФ системы санкций от действовавшей ранее?
6. Какова ответственность коммерческих банков за нарушение возложенных на них обязанностей?

Глава 3

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

3.1. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (НДС)

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

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

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

В настоящее время в мировой практике наблюдается усиление роли косвенного налогообложения. В 50-е гг. НДС взимался только во Франции, сейчас – в большинстве европейских стран. В апреле 1967 г. Совет ЕЭС объявил НДС основным косвенным налогом стран – членов ЕЭС. В настоящее время абсолютное большинство стран – членов Организации экономического сотрудничества и развития приняли НДС как основной налог на

потребление. Кроме того, он взимается еще в 35 странах Азии, Африки и Латинской Америки. Пока еще этот вид косвенного налогообложения не действует в Канаде, США, Австралии и Швейцарии. Значительное распространение НДС обусловлено многочисленными преимуществами данного налога по сравнению с другими.

Как известно, этим налогом облагается доход, идущий на конечное потребление. Однако доход, идущий на накопление и инвестирование, освобождается от налога, что косвенно стимулирует эти процессы. Преимуществом НДС является и то, что он позволяет значительно увеличить доходы государства от доходов, идущих на потребление, поскольку имеет более широкую, чем у других налогов, базу обложения. Одновременно данный налог в определенной степени стимулирует расширение производства товаров, идущих на экспорт, так как при продаже продукции за рубеж применяется минимально возможная ставка НДС – в размере 0%.

НДС, в отличие от прочих разновидностей косвенных налогов и налогов с оборота, позволяет государству получать часть дохода на каждой стадии производственного и распределительного цикла. При этом конечный доход государства от этого налога не зависит от количества промежуточных производителей.

На долю НДС приходится около 80% всех косвенных налогов во Франции, более 50% в Великобритании и Германии. При этом поступления НДС в бюджеты развитых стран постоянно увеличиваются.

Однако НДС с его достаточно высокими ставками и широкой налогооблагаемой базой в значительной степени ограничивает платежеспособный спрос. Это свойство НДС эффективно используется в экономике развитых европейских стран. Когда наблюдается перепроизводство каких-либо товаров, то увеличивается ставка, чтобы снизить объемы их выпуска.

В Российской Федерации НДС был введен с 1992 г. и фактически заменил (вместе с акцизами) прежние налог с оборота и налог с продаж, намного превзойдя их по своему влиянию на

формирование доходов бюджета, экономику, формирование ценовых пропорций и финансы предприятий и организаций.

Введение НДС в нашей стране совпало с началом проведения масштабной экономической реформы, внедрением в экономику рыночных отношений, переходом к свободным ценам на большинство товаров, работ и услуг.

Сегодня НДС в России является не только основным косвенным налогом, но и главным в формировании доходной части бюджетов всех уровней. Поступления указанного налога в консолидированный бюджет Российской Федерации составили в 2004 г. около 22% всех поступлений налогов, сборов и платежей. Для сравнения отметим, что доля другого косвенного налога – акциза – составляет около 5%, а удельный вес таможенных пошлин равен 17%.

В настоящее время поступления НДС в бюджеты всех уровней (консолидированный бюджет страны) превысили поступления по любому другому налогу, в том числе по налогу на прибыль, доля которого, например, в 1995 г. составляла 32%, в то время как доля НДС в том же году равнялась чуть более 26%. К 2004 г. доля налога на прибыль существенно снизилась и составляла около 18%.

Плательщиками НДС являются все предприятия и организации вне зависимости от видов деятельности, форм собственности, ведомственной принадлежности, организационно-правовых форм, численности работающих и т. д., имеющие статус юридических лиц, осуществляющих производственную и иную коммерческую деятельность и на которых в соответствии с налоговым законодательством возложена обязанность уплачивать НДС.

Плательщиками являются также индивидуальные (семейные) частные предприятия, осуществляющие реализацию товаров, работ и услуг, облагаемых данным налогом, предприятия с иностранными инвестициями, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность на российской территории, а также международные объединения и иностранные юридические лица, осуществляющие эту деятельность на

территории России. При этом иностранные организации осуществляют постановку на учет в налоговых органах по месту нахождения своих постоянных представительств в России.

Обязаны уплачивать НДС компании, фирмы, любые другие организации, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, осуществляющие производственную или иную коммерческую деятельность на российской территории.

При ввозе товаров на территорию России плательщиком является декларант либо другое лицо, определяемое нормативными актами по таможенному делу. Платится НДС в этом случае до или в момент принятия грузовой таможенной декларации.

При безвозмездной передаче товаров, работ и услуг плательщиком является сторона, их передающая.

Лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, не были плательщиками НДС до 31 декабря 2000 г. С 1 января 2001 г. с принятием второй части Налогового кодекса указанные лица являются плательщиками данного налога при определенных условиях.

Плательщики НДС по реализации транспортных услуг имеют свои особенности в зависимости от характера перевозок. По железнодорожным перевозкам плательщиками выступают управления железных дорог, производственные объединения железнодорожного транспорта. При этом подсобно-вспомогательные организации, не относящиеся к перевозочной деятельности железных дорог, являются самостоятельными плательщиками налога по осуществляемым ими видам деятельности.

При осуществлении авиационных перевозок плательщиками являются авиакомпании, аэропорты, объединенные авиаотряды, авиационно-технические базы и другие организации гражданской авиации.

Пароходства, порты, отряды аварийно-спасательных работ, бассейновые управления морских путей и другие организации морского и речного транспорта выступают плательщиками налога при реализации транспортных услуг по морским и речным перевозкам.

По автомобильным перевозкам обязанность уплаты НДС налоговым законодательством возложена на производственные организации и объединения автомобильного транспорта.

Если заготовительные, оптовые, снабженческие организации (предприятия) реализацию своих товаров, работ и услуг осуществляют через посредников, по договорам комиссии или поручения, то плательщиками НДС являются как комиссионеры, или поверенные, так и комитенты, или доверители.

Вместе с тем Налоговый кодекс РФ впервые в практике российского налогообложения предусмотрел возможность освобождения как юридических, так и физических лиц от исполнения обязанностей налогоплательщика. Согласно положениям Кодекса организации и индивидуальные предприниматели могут быть освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав этих организаций и предпринимателей, без учета НДС, не превысила в совокупности 2 млн руб. Вместе с тем необходимо иметь в виду, что указанное положение не распространяется на плательщиков НДС, реализующих подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев.

Не применяется это положение и в отношении обязанностей, возникающих по уплате НДС в связи с ввозом товаров на российскую таможенную территорию.

Лица, претендующие на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, подтверждающие право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета.

К числу таких документов относятся выписки из бухгалтерского баланса (для организаций), из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (для индивидуальных предпринимателей), из книги продаж, а также копии журналов полученных и выставленных счетов-фактур.

Освобождение организаций и предпринимателей от исполнения обязанностей налогоплательщика производится налоговым органом на срок, равный 12 последовательным календарным месяцам. По истечении этого срока не позднее 20-го числа последующего месяца организации и индивидуальные предприниматели, которые были освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика, должны представить в налоговые органы письменное заявление и документы, подтверждающие, что в течение срока освобождения сумма выручки от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав без учета НДС за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала 2 млн руб.

Налоговые органы в течение 10 дней обязаны произвести проверку этих документов и вынести два последовательных решения.

Во-первых, они могут подтвердить или не подтвердить правомерность освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика.

Во-вторых, налоговые органы могут принять решение о продлении освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика или же об отказе от продления.

Если в течение периода освобождения от обязанностей налогоплательщика будет иметь место факт превышения предельной суммы реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав, то налогоплательщики утрачивают право на освобождение и уплачивают налог на общих основаниях начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение, и до окончания периода освобождения.

В случае же непредставления налогоплательщиком необходимых документов или представления документов, содержащих недостоверные сведения, сумма налога должна быть восстановлена и уплачена в бюджет. При этом с налогоплательщика взыскиваются соответствующие суммы налоговых санкций и пеней.

При исчислении и уплате НДС наиболее сложно как экономически, так и чисто технически определить облагаемый

оборот. Из самого названия налога вытекает, что НДС представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства.

В связи с этим необходимо знать, что такое “добавленная стоимость” и как она рассчитывается. Добавленная стоимость – это разница между стоимостью реализованных товаров, работ, услуг и имущественных прав и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. Отсюда логически должно было бы вытекать, что объектом обложения НДС служит эта добавленная стоимость.

Однако действующее в России налоговое законодательство установило иной объект обложения этим налогом. Объектом налогообложения названы следующие операции.

Прежде всего, это обороты по реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав на территории РФ. При этом предусмотрено и положение, когда предприятие приобретает товар на стороне, а затем реализует его. Эта операция также является оборотом и соответственно объектом налогообложения. Российское налоговое законодательство применительно к НДС относит к реализации и соответственно к облагаемому обороту также и передачу товаров, и имущественных прав, выполнение работ или оказание услуг одного структурного подразделения предприятия-налогоплательщика другому структурному подразделению этого же предприятия, т. е. для собственного потребления, затраты по которым не принимаются к вычету, в том числе через амортизационные отчисления, при исчислении налога на прибыль организации.

Ввоз товаров на территорию РФ в соответствии с налоговым законодательством приравнивается к реализации товаров, работ и услуг и подлежит обложению НДС.

Для понимания сути объекта обложения НДС необходимо также установить, что подразумевается под реализацией товаров, работ или услуг. Исходя из положений налогового законодательства реализацией товаров, работ или услуг организацией или предприятием является соответственно передача на возмезд-

ной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу, а в отдельных случаях, предусмотренных налоговым законодательством, – и на безвозмездной основе.

Нормативные акты по налогообложению дают четкое определение товара, работ и услуг для целей налогообложения.

Товаром считается любое имущество, реализуемое или предназначенное для реализации. К такому имуществу относятся предметы, изделия, продукция, в том числе производственно-технического назначения, недвижимое имущество, включая здания и сооружения, а также электро- и теплоэнергия, газ, вода.

К работам относится деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организаций или физических лиц. Поэтому объектом обложения НДС могут выступать объемы реализации строительно-монтажных, ремонтных, научно-исследовательских, технологических, проектно-изыскательских, реставрационных и других видов работ.

Российское налоговое законодательство признает объектом обложения НДС также и выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Услуги – это деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. В связи с этим объектом обложения НДС является выручка от оказания любых платных услуг, кроме сдачи земли в аренду (транспортные услуги, погрузка и хранение товаров, посреднические услуги, а также услуги, связанные с поставкой товаров, услуги связи, бытовые, жилищно-коммунальные услуги, физкультура и спорт, реклама, услуги по сдаче в аренду имущества и недвижимости, в том числе по лизингу, инновационные услуги и т. д.).

В оборот, облагаемый НДС, в настоящее время включается значительно более широкий круг доходов и финансовых ресурсов предприятий и организаций, чем это вытекает из понятия

“реализация” и “добавленная стоимость”. Расширенный перечень финансовых ресурсов, включаемых в облагаемый НДС оборот, возник в связи с необходимостью пресечения уклонения отдельных налогоплательщиков от выполнения своих налоговых обязательств перед государством.

Объектом налогообложения является реализация предметов залога и передача товаров, результатов выполненных работ и оказание услуг по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

Являются объектом обложения также имеющие место бартерные сделки по товарам, работам и услугам, а также передача товаров, работ и услуг другим предприятиям или физическим лицам, включая своих работников. Суммы полученных авансовых и прочих платежей, поступающие в счет предстоящих поставок товаров, работ или услуг на счета в учреждения банков или в кассу, а также суммы, полученные в порядке полной или частичной оплаты реализованных товаров, работ и услуг, также являются объектом обложения данным налогом.

При этом законодательство определяет и те операции, которые не могут быть признаны в целях налогообложения реализацией товаров, работ и услуг и соответственно не могут служить объектом обложения НДС.

К ним, в частности, относится передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам муниципальных образований.

Не признаются объектом налогообложения операции по реализации земельных участков или долей в них.

Передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации, а также передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и муниципальных образований, бюджетным учреждениям, государственным и муници-

пальным унитарным предприятиям также не считается при исчислении и уплате НДС реализацией товаров и соответственно не подлежит обложению налогом.

Не признает Налоговый кодекс реализацией и выполнение работ, оказание услуг органами государственной власти и органами муниципальных образований в случае, если обязательность выполнения указанных работ или оказания услуг установлена федеральным или региональным законодательством или актами органов муниципальных образований.

Не является реализацией товаров, работ или услуг при обложении НДС осуществление операций, связанных с обращением монет из драгоценных металлов (за исключением коллекционных монет), являющихся валютой РФ или валютой иностранных государств. При этом Налоговый кодекс установил, какие же монеты относятся к коллекционным монетам из драгоценных металлов. Это в первую очередь монеты из драгоценных металлов, являющиеся российской валютой, валютой иностранного государства или группы государств, отчеканенные по технологии, обеспечивающей получение зеркальной поверхности. К этой же категории относятся и монеты из драгоценных металлов, не являющиеся валютой РФ, иностранного государства или группы государств.

В отдельных случаях не считается реализацией передача основных средств, нематериальных активов или иного имущества, в частности, правопреемникам – некоммерческим организациям в качестве первоначального взноса и т. д.

С принятием Налогового кодекса существенно сокращается число льгот по НДС. Вместе с тем их количество остается достаточно большим, и предоставляются они в основном в форме освобождения от налога отдельных видов товаров, работ и услуг или отдельных операций.

В целях усиления экономической и социальной защищенности как населения в целом, так и отдельных категорий граждан в условиях перехода экономики на рыночные отношения налоговым законодательством РФ освобождены от обложения

обороты по реализации отдельных социально значимых товаров, работ и услуг.

Это относится в первую очередь к медицинской технике, изделиям медицинского назначения, к витаминизированной и лечебно-профилактической продукции пищевой, мясной, молочной, рыбной и мукомольно-крупяной промышленности, бытовым дезинфицирующим, инсектицидным и дератизирующим средствам, подгузникам, репеллентам, товарам ветеринарного назначения, таре и упаковке.

Освобождена от обложения НДС также реализация протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним, технических средств, включая автотранспорт, материалов, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов, а также линз и оправ для очков, за исключением солнцезащитных. При этом важно подчеркнуть, что льгота по указанным лекарствам, изделиям и продукции касается как отечественных товаров, так и ввозимых на территорию России товаров данной группы, т. е. НДС не взимается и при их таможенном оформлении.

Реализация медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями или учреждениями, в том числе врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг, также не облагается данным налогом. При этом установленное ограничение применения льготы в части ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг не распространяется на организации, финансируемые из бюджета. Одновременно с этим закон достаточно четко определяет, что же относится к медицинским услугам, освобождаемым от НДС. Это услуги, предоставляемые по перечню услуг в рамках обязательного медицинского страхования. В этот перечень включены услуги, оказываемые населению по диагностике, профилактике и лечению, независимо от формы и источника их оплаты по перечню, утверждаемому Правительством РФ. Освобождены от уплаты НДС услуги по сбору у населения крови, услуги ско-

рой медицинской помощи населению, услуги по изготовлению лекарственных средств аптечными учреждениями. В перечень освобождаемых от обложения НДС услуг включены и такие услуги, как дежурство медицинского персонала у постели больного, изготовление и ремонт очковой оптики, за исключением солнцезащитной, ремонт слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий.

Реализация услуг государственных и муниципальных учреждений социальной защиты по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, а также услуги, оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологическим больным, не включается в облагаемый оборот и не облагается НДС.

В целях социальной защиты населения льготируются услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, студиях и секциях, включая спортивные.

Льгота по налогу установлена также при реализации продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или учреждениям.

Необходимо подчеркнуть, что данная льгота распространяется на студенческие и школьные столовые, столовые других учебных заведений, столовые медицинских организаций только в случае полного или частичного их финансирования из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования.

Не взимается НДС с реализации услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования или автомобильным транспортом в пригородном сообщении (за исключением такси, в том числе маршрутного),

морским, речным, железнодорожным транспортом при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам.

Не увеличивается на сумму НДС оплата услуг патолого-анатомических бюро, ритуальных услуг, работ и услуг по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей.

Льгутируется также реализация почтовых марок (за исключением коллекционных марок), маркированных открыток и маркированных конвертов, лотерейных билетов лотерей, проводимых по решению уполномоченных органов.

В целях социальной защиты от неоправданного роста цен и тарифов не взимается НДС при реализации услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности.

Для снижения стоимости путевок и курсовок в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, расположенные на российской территории, их реализация не подлежит обложению НДС.

Услуги, оказываемые без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним, не подлежат обложению данным налогом.

Освобождены от налогообложения также услуги в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг.

Нормативными документами четко определено, что следует понимать под услугами в сфере образования. Это услуги, оказываемые образовательными учреждениями в части их уставной непредпринимательской деятельности независимо от организационно-правовых форм – государственными, муниципальными, негосударственными, включая частные, общественные и религиозные.

А как быть с уплатой НДС в том случае, если образовательные учреждения занимаются предпринимательской деятельно-

стью, например сдают в аренду фонды и имущество, торгуют покупными товарами, оборудованием, оказывают посреднические услуги, имеют долевое участие в деятельности других учреждений и предприятий и т. д.? В этом случае НДС уплачивается в установленном порядке.

Освобождены от налогообложения ремонтно-реставрационные, консервационные и восстановительные работы, выполняемые при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, а также культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций.

Не облагается налогом реализация жилых домов, жилых помещений и долей в них, а также передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир.

Не подлежит налогообложению реализация работ по строительству объектов социально-культурного или бытового назначения и сопутствующей инфраструктуры и работ по созданию, строительству и содержанию центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей, выполняемых в рамках реализации целевых социально-экономических программ или проектов жилищного строительства для военнослужащих. При этом важно подчеркнуть, что освобождение от налогообложения производится при условии финансирования данных работ исключительно и непосредственно за счет займов или кредитов, предоставляемых международными организациями или правительствами иностранных государств, иностранными организациями или физическими лицами в соответствии с межправительственными или межгосударственными соглашениями.

Льгота по НДС установлена также в части освобождения от уплаты налога при реализации товаров, работ и услуг (за исключением подакцизных товаров) в рамках оказания нашей стране безвозмездной помощи или содействия.

Не подлежит налогообложению реализация на российской территории услуг по сдаче в аренду служебных или жилых помещений иностранным гражданам или организациям,

аккредитованным в России. Указанная льгота предоставляется только в том случае, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении российских граждан и российских организаций или если такая норма предусмотрена международным договором или соглашением РФ.

Освобождены от налогообложения также отдельные виды услуг, оказываемых учреждениями культуры. К ним, в частности, относятся услуги по предоставлению напрокат отдельного оборудования, музыкальных инструментов, культинвентаря и некоторых других предметов, услуги по изготовлению копий экспонатов и документов из фондов указанных учреждений и копий в учебных целях, а также учебных пособий, услуги по фотокопированию, репродуцированию, ксерокопированию, микрокопированию с печатной продукции, а также услуги по звукозаписи проводимых этими учреждениями мероприятий и ряд других услуг.

Льгутируется также реализация входных билетов и абонементов на посещение театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, экскурсионных билетов при условии, что форма этих билетов утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности.

При этом налоговое законодательство дает достаточно полный перечень учреждений, которые применительно к уплате НДС относятся к учреждениям культуры и искусства. Это театры, кинотеатры, концертные организации и коллективы, цирки, библиотеки, музеи, выставки, дома и дворцы культуры, клубы, дома: кино, литератора, композитора и т. д., а также планетарии, парки культуры и отдыха, ботанические сады, зоопарки, лектории и народные университеты, экскурсионные бюро (за исключением туристических экскурсионных бюро), заповедники, национальные парки, природные парки и ландшафтные парки.

Льгутируется реализация входных билетов организациями физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-

зрелищные мероприятия, а также оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения этих мероприятий.

Не подлежат налогообложению операции по реализации предметов религиозного назначения и религиозной литературы (по перечню, утверждаемому Правительством РФ по представлению религиозных организаций и объединений), которые производятся и реализуются религиозными организациями или объединениями в рамках религиозной деятельности. Исключение сделано для подакцизных предметов, которые подлежат обложению НДС. Проведение указанными организациями религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий также освобождено от обложения НДС.

Особое внимание в законодательстве уделено социальной защите и адаптации инвалидов. Для организаций и предприятий, где работают инвалиды, создаются льготные налоговые условия, способствующие более успешной реализации производимой ими продукции. Освобождена от уплаты НДС реализация товаров, работ и услуг, произведенных общественными организациями инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%.

Не облагается налогом и продукция, работы и услуги, реализуемые организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общественных организаций инвалидов, при условии, что среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25%. Льгота по НДС предоставлена также и тем учреждениям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов, и которые созданы 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.

Исключение в части льгот организациям, использующим труд инвалидов, сделано лишь для подакцизных товаров, минерального сырья и полезных ископаемых и некоторых других товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов, а также для брокерских и иных посреднических услуг, оказываемых этими организациями. Указанные операции подлежат обложению НДС.

Реализация продукции, работ и услуг, производимых лечебно-производственными или трудовыми мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения, также не облагается НДС.

Реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в установленном порядке, также не облагается налогом.

Не включаются в облагаемый оборот операции по реализации промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, а также лома и отходов этих металлов для дальнейшей переработки и аффинирования. Не является объектом обложения также реализация драгоценных металлов и драгоценных камней налогоплательщиками Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Федерации, Банку России и банкам, реализация драгоценных камней в сырье для обработки предприятиям независимо от форм собственности для последующей продажи на экспорт, а также специализированным внешнеэкономическим организациям, Банку России и банкам. Реализация драгоценных металлов из Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней, из фондов драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Федерации специализированным внешнеэкономическим организациям, Банку России и банкам, а также драгоценных металлов в слитках Банком России и банками при условии, что

эти слитки остаются в одном из сертифицированных хранилищ, также не подлежит налогообложению.

Если осуществляется передача товаров, выполнение работ или оказание услуг безвозмездно в рамках благотворительной деятельности (за исключением подакцизных товаров), то эти обороты не облагаются НДС.

Все виды финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме с 1 января 2001 г. подлежат освобождению от уплаты НДС.

Следует особо выделить льготы, касающиеся отдельных сфер деятельности.

От уплаты налога освобождена, в частности, реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их 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.

Выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ освобождается от уплаты налога при условии, что эти работы осуществляются за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций. Выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров также является операцией, освобождаемой от налогообложения.

Действующим налоговым законодательством предусматривается также освобождение от НДС отдельных банковских операций, за исключением операций по инкассации. Прежде всего, к этой категории следовало бы отнести операции, связанные с привлечением и размещением денежных средств организаций и физических лиц во вклады, а также по открытию и ведению

их банковских счетов, расчетам по банковским счетам организаций, физических лиц и банков-корреспондентов, кассовому обслуживанию организаций и физических лиц, купле-продаже иностранной валюты, выдаче банковских гарантий и некоторые другие банковские операции.

Льгота по налогу в части освобождения от уплаты НДС предусмотрена также при оказании услуг по страхованию, со-страхованию и перестрахованию страховыми организациями, а также услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами.

Организация юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями тотализаторов и других основанных на риске игр, в том числе с использованием игровых автоматов, также освобождается от налогообложения.

Не подлежат налогообложению и операции по проведению лотерей, осуществляемых по решениям соответствующего уполномоченного органа исполнительной власти. К этим операциям налоговое законодательство относит также оказание услуг по реализации лотерейных билетов.

Для получения всех указанных выше льгот в соответствии с действующим законодательством налогоплательщик обязан вести раздельный учет операций, подлежащих налогообложению, и операций, не подлежащих налогообложению.

Кроме того, для получения перечисленных льгот по налогу налогоплательщик обязан иметь соответствующие лицензии на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с российским законодательством.

При этом перечисленные льготы не предоставляются при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров.

Специальные льготы предусмотрены также при ввозе в Россию отдельных товаров.

В частности, не подлежат налогообложению товары, за исключением подакцизных товаров, ввозимые в качестве безвозмездной помощи или содействия нашей стране.

Кроме того, освобождается ввоз материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики или лечения инфекционных заболеваний.

Ввоз художественных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с российским законодательством к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов России, также не является объектом налогообложения.

Если на российскую территорию ввозятся любые печатные издания, получаемые государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведения кинематографии, ввозимые специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов, то эта операция также не подлежит обложению налогом.

Не подлежит налогообложению ввоз на территорию России технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций.

Операции по ввозу необработанных природных алмазов также освобождаются от уплаты налога.

Ввоз в Россию товаров, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними, не подлежит обложению НДС.

Освобождается также ввоз в Российскую Федерацию валюты РФ и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг – акций, облигаций, сертификатов, векселей.

Продукция морского промысла, выловленная или переработанная рыбопромышленными российскими предприятиями

и ввозимая на российскую территорию, также не подлежит обложению налогом.

Освобождение ввозимых в Россию товаров от уплаты НДС связано с соблюдением одного важнейшего условия – использование их на те цели, с которыми связана льгота по налогу.

В случае если освобожденные от уплаты налога товары после их ввоза в Россию использованы на другие цели, чем те, в связи с которыми было предоставлено такое освобождение от налогообложения, то налог подлежит уплате в полном объеме с начислением пени за весь период, считая с даты их ввоза на таможенную территорию РФ до момента фактической уплаты налога.

Для определения размера НДС необходимо четко представлять порядок формирования налоговой базы. Налоговая база для исчисления и уплаты НДС определяется в зависимости от особенностей реализации произведенных налогоплательщиком или приобретенных на стороне товаров, работ и услуг. При этом важно иметь в виду, что в случае применения налогоплательщиком при реализации, а также при передаче, выполнении или оказании для собственных нужд товаров, работ или услуг различных налоговых ставок налоговая база должна определяться отдельно по каждому виду товаров, работ и услуг, облагаемых по разным ставкам.

Налоговая база зависит также от применения тех или иных цен в действующей системе ценообразования.

Во-первых, необходимо иметь в виду, что в выручку от реализации товаров, работ, услуг и передачи имущественных прав включаются все доходы, полученные налогоплательщиком и напрямую связанные с расчетами по оплате товаров, работ, услуг и передаче имущественных прав как в натуральной, так и в денежной форме, включая оплату ценными бумагами.

Во-вторых, выручка в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Банка России, который действовал на дату фактической реализации товаров, работ, услуг и передачи имущественных прав или на дату осуществления расходов.

В-третьих, цены на реализуемую продукцию устанавливаются налогоплательщиком по согласованию с покупателем и в этом размере включаются в налоговую базу.

В условиях развивающихся рыночных отношений в экономике России действуют как свободные рыночные цены и тарифы, так и государственные регулируемые цены и тарифы. Если продукция, товары и услуги реализуются по свободным рыночным ценам, то в них не включается НДС. Сумма НДС в этом случае определяется от суммы оборота исходя из действующей ставки налога.

Государственные регулируемые цены и тарифы делятся на два вида: цены, в которые уже включен НДС, и цены, не содержащие в себе НДС. К первому виду относятся государственные регулируемые розничные цены и тарифы на отдельные потребительские товары и услуги для населения. Ко второму – государственные регулируемые оптовые цены и тарифы по продукции топливно-энергетического комплекса (ТЭКа) и услугам производственно-технического назначения (услуги связи, грузовые транспортные перевозки и услуги).

Налоговые органы имеют при этом право проверять уровень указанных цен только в следующих случаях:

- между взаимозависимыми лицами;
- по товарообменным (бартерным) операциям;
- при совершении внешнеторговых сделок;
- при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам, работам или услугам в пределах непродолжительного периода времени.

Если при проверке по изложенным четырем основаниям окажется, что применяемые налогоплательщиком цены отклоняются более чем на 20% от рыночных цен на идентичные или однородные товары, то налоговый орган имеет право сделать досчет объема реализации до уровня рыночных цен.

Порядок определения налоговой базы по НДС, предоставляемых льгот и преимуществ, а также применения ставок НДС – общий для всех предприятий и организаций вне зависимости от

их организационно-правовых форм, форм собственности и видов деятельности. Но наряду с общими правилами существуют и особенности, характерные для отдельных видов деятельности предприятий, связанные со спецификой их производственно-финансовой деятельности, видом предоставляемых ими услуг, а также осуществляемых ими операций.

Рассмотрим особенности определения налоговой базы по отдельным способам реализации товаров, работ и услуг, а также по применяемым формам оплаты поставленных товаров и выполненных работ и услуг.

Некоторые сложности в определении налоговой базы НДС возникают при осуществлении предприятиями и организациями товарообменных, или так называемых бартерных, операций, при безвозмездной передаче товаров, работ и услуг, при передаче права собственности на предмет залога залогодержателю, а также при имеющей все еще место натуральной оплате труда работников предприятий и организаций. В этом случае должны быть определены рыночные цены товара, работы или услуги с учетом акциза (по подакцизным товарам), но без включения в них НДС.

При определении рыночных цен товаров, работ или услуг должны приниматься во внимание сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Сделки между взаимозависимыми лицами могут приниматься во внимание только в тех случаях, когда взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты таких сделок.

Для определения рыночных цен должна учитываться также информация о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными или однородными товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. В частности, необходимо учитывать такие условия сделок, как количество или объем поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

При этом условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

В условиях отсутствия на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным или однородным товарам, работам, услугам или из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг, а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены Налоговый кодекс предусматривает использование метода цены последующей реализации и затратного метода, изложенных в разделе 2.1.

При реализации товаров, работ и услуг с учетом субвенций или субсидий, предоставляемых из бюджетов в связи с применением государственных регулируемых цен, или с учетом предоставляемых отдельным потребителям льгот в соответствии с законодательством, налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров, работ или услуг исходя из фактических цен реализации. При этом суммы субвенций и субсидий не должны учитываться при определении налоговой базы.

При получении налогоплательщиком полной или частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг налоговая база в соответствии с положениями Налогового кодекса должна определяться исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога.

При изготовлении товаров из давальческого сырья и материалов налоговая база определяется как стоимость их обработки, переработки или другой трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее НДС.

При реализации имущества, которое подлежит учету по стоимости, включая уплаченный налог, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества (с учетом НДС и акцизов) и его остаточной стоимостью с учетом переоценок.

При реализации товаров, работ и услуг по срочным сделкам, т. е. таким сделкам, которые предполагают поставку товаров, выполнение работ и оказание услуг по истечении установленного договором или контрактом срока по указанной непосредственно в этом договоре или контракте цене, налоговая база определяется как стоимость этих товаров, работ и услуг, указанная непосредственно в договоре или контракте, но не ниже их стоимости, исчисленной исходя из рыночных цен (с учетом акцизов и без включения в них НДС).

В таком же порядке определяется налоговая база при уступке требования, вытекающего из договора реализации товаров, работ или услуг, или переходе указанного требования к другому лицу на основании закона.

При уступке новым кредитором, получившим денежное требование, вытекающее из договора реализации товаров, работ или услуг, налоговая база определяется как сумма превышения сумм дохода, полученного новым кредитором при последующей уступке требования или при прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования.

При осуществлении налогоплательщиками предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии или же агентских договоров налоговая база представляет собой сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений или любых других доходов при исполнении каждого из указанных договоров.

При осуществлении перевозок пассажиров, багажа, грузов, грузобагажа или почты железнодорожным, автомобильным, воздушным, морским или речным транспортом налоговая база определяется как стоимость этих перевозок, но без включения в нее НДС. При осуществлении воздушных перевозок пределы российской территории определяются по начальному и конечному пунктам авиарейса. В случае если осуществляется реализация проездных документов по льготным тарифам, налоговая база должна исчисляться исходя из этих льготных тарифов.

Некоторые особенности в определении налоговой базы имеются при совершении операций по передаче товаров, выполнению работ или оказанию услуг для собственных нужд предприятий и организаций и выполнению строительно-монтажных работ для их собственного потребления. В этом случае налоговая база определяется как стоимость этих товаров, работ и услуг, исчисленная исходя из цен реализации идентичных или однородных товаров, аналогичных работ и услуг, действовавших в предыдущем налоговом периоде. В случае же их отсутствия налоговая база определяется исходя из рыночных цен с учетом акцизов и без включения в них НДС.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база представляет собой стоимость выполненных работ, исчисленную исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение.

Особый порядок определения налоговой базы установлен при ввозе товаров на российскую таможенную территорию.

Общее правило гласит, что в этом случае налоговая база определяется как сумма следующих величин:

- таможенная стоимость этих товаров;
- подлежащая уплате таможенная пошлина;
- подлежащие уплате акцизы.

В таком же порядке определяется база при ввозе российских товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, на остальную часть российской таможенной территории или же при передаче их на территорию особой экономической зоны лицам, не являющимся резидентами такой зоны.

Вместе с тем в том случае, если на таможенную территорию РФ ввозятся продукты переработки товаров, ранее вывезенных с нее для переработки, то налоговая база определяется только как стоимость этой переработки.

Свои особенности имеются в определении налоговой базы в случае, когда в соответствии с международным договором РФ отменены таможенный контроль и таможенное оформление

ввозимых на российскую территорию товаров. Она определяется как сумма стоимости приобретенных товаров, включая затраты на доставку указанных товаров до российской границы, и подлежащих уплате акцизов (для подакцизных товаров).

При определении налоговой базы по НДС важно учитывать еще одно немаловажное обстоятельство.

В соответствии с положениями Налогового кодекса установленная исходя из сумм облагаемого оборота налоговая база должна быть увеличена на определенные суммы, которые в принципе не должны учитываться при обложении НДС. Включение их в налоговую базу продиктовано исключительно фискальными интересами государства и необходимостью борьбы с уходом от налогообложения.

Многие предприятия в России в первые годы введения НДС в целях уклонения от его уплаты, например, искусственно занижали цены на свою продукцию, одновременно предусматривая в договорах поставки крупные штрафные санкции к покупателям в случае невыполнения условий договора. Или выдавали друг другу финансовые кредиты на длительный срок, не имея лицензии на осуществление банковской деятельности.

В связи с этим в налоговую базу в последние годы стали включаться доходы, полученные за реализованные товары, работы и услуги на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров, работ или услуг. В налоговую базу включаются также суммы полной или частичной оплаты, полученные в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Суммы, полученные в виде процента или дисконта по облигациям и векселям, выданным в счет оплаты реализованных товаров, работ и услуг, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставкой рефинансирования Банка России, также увеличивают налоговую базу налогоплательщика.

В налоговую базу также дополнительно включаются полученные страховые выплаты по договорам страхования риска

неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров, работ или услуг, реализация которых признается объектом налогообложения.

При этом Кодексом установлено, что увеличение налоговой базы определяется исключительно по операциям по реализации товаров, работ и услуг, которые реализуются на территории РФ и подлежат налогообложению.

В соответствии с принятым в Российской Федерации налоговым законодательством обложение НДС производится по трем основным налоговым ставкам и двум расчетным налоговым ставкам, применяемым к налоговой базе.

Ставка в размере 0% применяется, в частности, при реализации товаров, экспортируемых за пределы России, при условии их фактического вывоза за пределы российской таможенной территории, а также товаров, помещенных под режим свободной таможенной зоны, и представлении в налоговые органы необходимых документов, подтверждающих факт экспорта.

К числу документов, подтверждающих факт экспорта, относятся следующие.

В первую очередь должен быть представлен контракт (или копия контракта) с иностранным лицом на поставку товара за пределы российской таможенной территории.

Кроме того, должна быть представлена выписка банка или ее копия, подтверждающая фактическое поступление выручки на счет налогоплательщика в российском банке от реализации указанного товара иностранному лицу. В том случае, если выручка от реализации товаров иностранному лицу поступила на счет налогоплательщика от третьего лица, то в налоговые органы наряду с выпиской банка или ее копией должен быть также представлен договор поручения по оплате за указанные товары, заключенный между иностранным лицом и организацией или лицом, осуществившими данный платеж. Если же поступили наличные денежные средства, то налогоплательщик должен представить в налоговые органы выписку банка или ее

копию, подтверждающую внесение им полученных сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающих фактическое поступление выручки от иностранного лица.

В том случае, если налогоплательщику предоставлено право не зачислять валютную выручку, то он должен представить в налоговые органы документы, подтверждающие такое его право.

Если же осуществляются внешнеторговые товарообменные операции, то налогоплательщик должен представить документы, подтверждающие ввоз товаров, полученных по указанным операциям, на российскую территорию и их оприходование.

Одновременно с этими документами налогоплательщиком должна быть представлена таможенная декларация или 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 российской таможенной территории.

В том случае, если осуществляется вывоз товаров через границу РФ с государством – участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, налогоплательщик должен представить таможенную декларацию или ее копию с отметками российского таможенного органа, производившего таможенное оформление вывоза.

И наконец, последним, четвертым документом являются копии транспортных, товаросопроводительных или других документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы российской территории.

Для подтверждения факта помещения товаров в режим свободной таможенной зоны налогоплательщики обязаны представить контракт или его копию с резидентом особой экономической зоны, платежные документы об оплате товаров, копию свидетельства о регистрации лица в качестве резидента

особой экономической зоны, а также таможенную декларацию с отметками таможенного органа о выпуске товаров в соответствии с режимом свободной таможенной зоны.

По ставке 0% производится и налогообложение работ и услуг, непосредственно связанных с производством и реализацией экспортируемых товаров, облагаемых по ставке 0%.

Данное положение распространяется на работы и услуги по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, погрузке и перегрузе вывозимых за пределы российской территории или ввозимых на российскую территорию товаров, на выполняемые или оказываемые российскими организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на другие подобные работы и услуги. К работам и услугам, непосредственно связанным с экспортом товаров, относится также и переработка товаров, помещенных под таможенный режим переработки на российской таможенной территории.

Работы и услуги, непосредственно связанные с перевозкой или транспортировкой через российскую таможенную территорию транзитных товаров, также облагаются по ставке 0%.

Применение указанной налоговой ставки возможно при представлении традиционных в этом случае контракта на выполнение или оказание указанных услуг, выписки банка о фактическом поступлении выручки, а также таможенной декларации и копии транспортных, товаросопроводительных и таможенных документов.

Ставка в размере 0% применяется также при обложении налогом услуг по перевозке пассажиров и багажа за пределы российской территории при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов, а также товаров, работ и услуг для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей.

При этом следует иметь в виду, что ставка в размере 0% при реализации товаров, работ и услуг для официального пользования применяется только в том случае, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств РФ.

Реализация товаров на экспорт через комиссионера, поверенного или агента по договору комиссии, договору поручения или по агентскому договору также облагается по налоговой ставке 0%. Для подтверждения обоснованности применения этой ставки налогоплательщик обязан представить в налоговые органы следующие документы.

В первую очередь представляется договор комиссии, договор поручения либо агентский договор (или их копии) налогоплательщика с комиссионером, поверенным или агентом.

Одновременно с этим должен быть приложен контракт (или его копия) лица, осуществляющего поставку товаров на экспорт по поручению налогоплательщика, с иностранным лицом на поставку товаров за пределы российской таможенной территории.

Вместе с этими документами должна быть приложена выписка банка или ее копия, подтверждающая фактическое поступление выручки от реализации указанного товара иностранному лицу на счет комиссионера, поверенного или агента в российском банке, зарегистрированный в налоговом органе.

В том случае, если выручка от реализации товаров иностранному лицу поступила на счет налогоплательщика от третьего лица, то в налоговые органы наряду с выпиской банка или ее копией должен быть представлен договор поручения по оплате за указанные товары, заключенный между иностранным лицом и организацией или лицом, осуществившими этот платеж.

Обязательным условием применения ставки налога в размере 0% при осуществлении этой операции является также представление наряду с перечисленными выше документами таможенной декларации или ее копии 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 российской таможенной территории.

И наконец, пятыми по счету, но не по значению являются копии транспортных, товаросопроводительных, таможенных или других документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы России.

Ставка в размере 0% установлена и в случае реализации товаров на экспорт в счет погашения задолженности РФ и бывшего СССР, а также в счет предоставления государственных кредитов иностранным государствам. В этом случае несколько иным является перечень документов, представляемых налогоплательщиками налоговым органам для подтверждения обоснованности применения этой налоговой ставки.

Кроме обычных в таких случаях таможенной декларации и копий транспортных товаросопроводительных документов необходимо представить копию соглашения между Правительством РФ и правительством соответствующего иностранного государства об урегулировании задолженности бывшего СССР или задолженности РФ или о предоставлении кредита, а также копию соглашения между Минфином России и налогоплательщиком о финансировании поставок товаров в счет погашения государственной задолженности или в счет предоставления кредита.

Обязательным условием является также представление выписки банка, подтверждающей фактическое поступление выручки от реализации товаров на экспорт из бюджета в российской валюте на счет налогоплательщика в российском банке.

Помимо этого, налогоплательщик должен представить таможенную декларацию и копии транспортных, товаросопроводительных документов.

Реализация драгоценных металлов налогоплательщиками, которые осуществляют их добычу или производство из лома и отходов, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней, фондам драгоценных металлов и дра-

гоценных камней субъектов Федерации, Банку России, а также банкам облагается НДС по ставке 0%.

По налоговой ставке в размере 10% налогообложение производится при реализации отдельных социально значимых продовольственных товаров, а также товаров для детей. Перечень этих товаров до 2000 г. устанавливался Правительством РФ, начиная с 2000 г. он установлен Налоговым кодексом РФ. В соответствии с Налоговым кодексом по ставке 10% облагаются следующие продовольственные товары: скот и птица в живом весе, мясо и мясопродукты, за исключением деликатесов, молоко и молокопродукты (включая мороженое), яйца и яйцопродукты, масло растительное, маргарин, сахар, соль, хлеб и хлебобулочные изделия, крупа, мука, макаронные изделия, рыба живая, за исключением ценных пород, море- и рыбопродукты, продукты детского и диабетического питания, а также овощи.

По указанной ставке облагается НДС реализация детской одежды, обуви, детских кроватей и матрацев, колясок, школьных тетрадей и других школьно-письменных принадлежностей, а также игрушек.

По ставке 10% облагается также реализация зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов, маслосемян и продуктов их переработки.

Начиная с 2002 г. налоговая ставка в размере 10% применяется при реализации книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, а также периодических печатных изданий, за исключением – рекламного или эротического характера.

Кроме того, по ставке 10% с 2002 г. облагается реализация как отечественных, так и иностранных лекарственных средств и изделий медицинского назначения.

Реализация всех остальных товаров, работ и услуг, не освобожденных в соответствии с российским налоговым законодательством от уплаты НДС, облагается налогом по ставке 18%.

При ввозе большинства товаров на таможенную территорию РФ они облагаются по ставке 18%, а продовольственные

товары первой необходимости, лекарственные средства и детская одежда и обувь – 10%.

В случае реализации товаров, в цены которых включен НДС, применяются расчетные ставки в размере соответственно 9,09 и 15,25%. Указанные налоговые ставки определяются как процентное отношение налоговой ставки 10 или 18% к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки.

Налогообложение по указанным расчетным налоговым ставкам производится также при получении денежных средств, связанных с полной или частичной оплатой в счет предстоящих поставок товаров, работ и услуг, при получении финансовой помощи, по доходам по процентам или дисконту по векселям и т. д., а также при удержании налога налоговыми агентами.

Указанные ставки применяются также при реализации имущества, стоимость которого учитывается с учетом уплаченного НДС, при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленных у физических лиц, не являющихся налогоплательщиками.

В практической деятельности налогоплательщиков и контрольной работе налоговых органов определение оборота товаров, работ и услуг, освобождаемых от НДС, представляет известную сложность, поскольку предприятия производят и реализуют, как правило, большое число товаров, услуг и работ, как освобождаемых от НДС, так и облагаемых этим налогом. В связи с этим необходимо знать, что право на получение льготы предприятия имеют только при ведении раздельного учета операций по производству и реализации товаров, работ и услуг, не подлежащих налогообложению НДС.

Кроме того, с 2000 г. установлено новое положение, подтвержденное в дальнейшем в Налоговом кодексе, согласно которому освобождение от НДС оборотов по реализации товаров, работ или услуг производится только при наличии у предприятий лицензий на осуществление деятельности, подпадающей под лицензирование в соответствии с законодательством РФ.

Сумма НДС, как и большинства других установленных российским налоговым законодательством налогов, должна определяться налогоплательщиком самостоятельно исходя из соответствующих ставок налога, налоговой базы с учетом установленных льгот, рассрочек и отсрочек.

Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. В том случае, если производится продукция, облагаемая по разным ставкам, общая сумма налога представляет собой результат сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

При этом указанная сумма определяется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации товаров, работ или услуг, дата фактической реализации которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также по всем изменениям, увеличивающим или уменьшающим налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

В том случае, если у налогоплательщика отсутствует надлежащий бухгалтерский учет или не ведется учет объектов налогообложения, налоговые органы согласно Налоговому кодексу имеют право исчислить такому налогоплательщику суммы налога, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по другим аналогичным налогоплательщикам.

Исходя из этих принципиальных положений для полноты исчисления сумм налога необходимо точно установить момент определения налоговой базы.

Вопрос установления момента определения налоговой базы является не таким простым, как это может показаться на первый взгляд. Действительно, а что же должно считаться моментом определения налоговой базы? Является ли моментом определения налоговой базы, например, день отгрузки продукции потребителю или отправки ему соответствующих платежных документов? Либо день поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу предприятия? А как установить момент определения налоговой базы, если осуществляется това-

рообменная операция или происходит безвозмездная передача товара, работы или услуги? На эти и другие вопросы российское законодательство должно давать и дает четкие и недвусмысленные ответы.

В соответствии с действовавшим с начала создания российской налоговой системы законодательством предприятие само определяло свою учетную политику, в которой момент определения налоговой базы мог им устанавливаться или как день оплаты отгруженных товаров, работ и услуг, т. е. поступления денег на расчетный счет либо в кассу предприятия, или же как день отгрузки (передачи права собственности) товаров, выполнения работ и оказания услуг.

Внесенными в 2005 г. в Налоговый кодекс поправками данное положение коренным образом было изменено.

Начиная с 2006 г. моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки или передачи товаров, работ, услуг или имущественных прав;
- день полной или частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг или передачи имущественных прав.

Таким образом, практически для всех налогоплательщиков моментом определения налоговой базы и, следовательно, возникновения обязательства по уплате НДС стала дата отгрузки товара, работ, оказания услуг или передачи имущественных прав.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления моментом определения налоговой базы является последний день месяца каждого налогового периода.

Особый порядок определения налоговой базы установлен при получении налогоплательщиком-изготовителем полной или частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг, длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев. В этом случае налогоплательщик – изготовитель указанных товаров, работ или услуг имеет право сам установ-

ливать момент определения налоговой базы как день отгрузки или передачи указанных товаров, работ и услуг, но только при наличии раздельного учета осуществляемых операций и сумм налога по приобретаемым товарам, работам и услугам, используемым для осуществления операций по производству товаров, работ и услуг длительного производственного цикла, и других операций.

Определенная в соответствии с налоговой базой и установленной ставкой сумма налога предъявляется налогоплательщиком при реализации товаров, работ, услуг или имущественных прав по свободным отпускным ценам или тарифам покупателю дополнительно к цене или тарифу. Аналогичный порядок применяется также при реализации налогоплательщиком товаров, работ или услуг по государственным регулируемым оптовым ценам или тарифам, в которые не включен НДС.

В этом случае соответствующая сумма налога должна быть выделена отдельной строкой в расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и в реестрах на получение средств с аккредитива, в первичных учетных документах и в счетах-фактурах.

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

К заполнению счетов-фактур, являющихся одним из главных финансовых документов контроля за облагаемым оборотом и соответственно за исчислением НДС, а также для возмещения или предъявления к вычету уплаченного налога, налоговое законодательство предъявляет особо повышенные требования.

Кроме общепринятых реквизитов, характеризующих покупателя и продавца, а также наименования или описания товара, работ и услуг, их количества, цены и стоимости в счете-фактуре отдельной строкой должны быть в обязательном порядке выделены: суммы акциза по подакцизным товарам, ставка НДС,

сумма налога, предъявляемая покупателю товаров, работ, услуг или имущественных прав, а также стоимость товаров, работ и услуг за все количество поставляемых или отгруженных по счету-фактуре товаров, работ, услуг или имущественных прав с НДС.

При реализации товаров, работ, услуг или имущественных прав, операции по которой освобождены от налогообложения, также должны быть выписаны и выданы счета-фактуры, но в этом случае в них не выделяются соответствующие суммы налога.

Определенные сложности в контроле за расчетами НДС возникают при экспорте товаров, работ и услуг, обороты по которым облагаются по минимально возможной ставке в размере 0%.

Учитывая существенное преимущество экспорта в части налогообложения, чтобы исключить "лжеэкспорт", налоговое законодательство для обоснования налогоплательщиком прав на уплату налога по ставке 0% и вычета налога, уплаченного при покупке сырья, материалов и топлива, израсходованных на производство экспортируемой продукции, требует представления в налоговые органы большого числа документов, подтверждающих факт вывоза товаров за пределы российской таможенной территории.

Любой налогоплательщик, реализуя свою продукцию (товары, работы или услуги) и выделяя в расчетных документах НДС, одновременно с этим является покупателем сырья, материалов, топлива, энергии и других товаров, работ и услуг, которые ему необходимы для производства своей продукции. Естественно, что в получаемых им от продавца расчетных документах также выделяется НДС сверх цены на эти сырье, материалы и т. д. Как же должен налогоплательщик учитывать эти дополнительные расходы?

Налоговое законодательство предусматривает, что суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении продукции или фактически уплаченные им при ввозе товаров на территорию России для производственных целей,

сырья, материалов, топлива, комплектующих или других изделий, основных средств или нематериальных активов, других товаров, работ и услуг, не включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, а должны учитываться отдельно.

Одновременно с этим российское налоговое законодательство предусмотрело и отдельные случаи, когда предъявленные налогоплательщику или уплаченные им суммы НДС включаются в затраты налогоплательщика на производство и реализацию продукции.

Это имеет место в случае использования приобретенных или оплаченных товаров, работ и услуг при производстве или реализации товаров, работ и услуг, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, т. е. освобождаются от налогообложения.

Включаются в затраты производства, т. е. не учитываются отдельно, предъявленные или уплаченные суммы НДС в случае использования приобретенной продукции при производстве или передаче товаров, работ и услуг, операции по передаче которых для собственных нужд не подлежат налогообложению.

И наконец, не учитываются отдельно предъявленные или уплаченные суммы НДС при реализации товаров, выполнении работ или оказании услуг, местом реализации которых не является российская территория.

А как быть в том случае, когда приобретенные товары, выполненные работы или оказанные услуги частично используются в производстве или реализации товаров, работ и услуг, операции по реализации которых подлежат налогообложению, а частично – в производстве или реализации товаров, работ и услуг, операции по реализации которых освобождены от налогообложения? В этом случае суммы налога, предъявленные продавцом указанных приобретенных товаров, работ и услуг, включаются в затраты, принимаемые к вычету при исчислении налога на доходы или подлежат налоговому вычету в той пропорции (в стоимостном выражении), в которой указанные приобретенные товары, работы и услуги использованы для

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

Но это положение не применяется в тех налоговых периодах, в которых доля совокупных расходов на производство товаров, работ и услуг, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство. В этом случае все суммы налога, предъявленные продавцами указанных товаров, работ и услуг, должны учитываться отдельно и соответственно не включаться в издержки производства.

Не включаемые в издержки производства и учитываемые отдельно суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров, работ, услуг или имущественных прав на российской территории или уплаченные им при ввозе товаров на российскую таможенную территорию для свободного обращения или временного ввоза, налогоплательщик имеет право исключить из общей суммы налога, определенной исходя из налоговой базы и налоговых ставок.

Эти суммы в российском налоговом законодательстве называются налоговыми вычетами.

Указанные вычеты применяются при условии, что приобретенные налогоплательщиком товары, работы, услуги или имущественные права предназначены для осуществления операций, являющихся объектами налогообложения, или же приобретены для перепродажи.

Кроме того, подлежат вычету суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров продавцу или отказа от них. Подлежат также вычетам суммы налога, уплаченные при выполнении работ или оказании услуг, в случае отказа от этих работ или услуг.

Вычитаются и суммы налога, уплаченные продавцами в бюджет с сумм авансовых или других платежей в счет предстоящих поставок продукции, в случае расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

Подлежат вычетам суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями, при проведении ими капитального строительства, сборке или монтаже основных средств, по приобретенным для строительно-монтажных работ товарам, работам и услугам, а также при приобретении объектов незавершенного капитального строительства.

Налогоплательщик имеет право вычесть и суммы налога, исчисленные при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления. При этом следует иметь в виду, что указанные вычеты в части капитальных работ производятся начиная с 2006 г. по мере их осуществления, не дожидаясь принятия на учет соответствующих объектов завершенного или незавершенного капитального строительства.

Налогоплательщик имеет также право произвести вычеты налога, исчисленного им с сумм полной или частичной оплаты, полученных в счет будущих поставок товаров. Предусмотренные налоговым законодательством налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, которые выставляются продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров, работ и услуг, или же на основании таможенных деклараций либо других документов, подтверждающих ввоз товаров на российскую таможенную территорию.

Законодательством установлено, что вычеты осуществляются по всем суммам налога, предъявленным налогоплательщику (но не обязательно оплаченных) при приобретении товаров, работ и услуг или фактически уплаченным им при ввозе товаров на российскую таможенную территорию, но только после принятия на учет соответствующих товарно-материальных ценностей, включая работы и услуги, а также при наличии соответствующих первичных документов.

Вычеты сумм налога по приобретенным основным средствам и нематериальным объектам также производятся в полном размере после принятия на учет этих основных средств или нематериальных объектов.

В результате осуществления всех положенных по закону вычетов остается сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиком в бюджет. Неизбежно возникает вопрос, какую сумму должен внести в бюджет налогоплательщик, если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превысит общую сумму налога, полученную налогоплательщиком от своих покупателей? Налоговое законодательство четко установило, что в этом случае в данном конкретном налоговом периоде налог в бюджет не уплачивается. При этом разница между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога признается как сумма излишне уплаченного налога и она подлежит зачету в счет текущих или предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по этому налогу или же возвращается налогоплательщику в установленном порядке.

Вместе с тем установленный порядок вычетов уплаченного поставщику НДС создал серьезные трудности для контроля налоговых органов за полнотой и своевременностью расчета и поступлений данного налога в бюджет. Недобросовестные налогоплательщики стали создавать в цепочке поставок товаров подконтрольные посреднические "фирмы-однодневки", которые, получив от покупателя, т. е. от своего создателя, оплату товара (как правило, по завышенным ценам) наряду с его стоимостью также и соответствующую сумму НДС, не внося полученный налог в доход бюджета, прекращают свое существование. Создатель же "фирмы-однодневки" требует на вполне законном основании возмещение сумм НДС, уплаченных "фирме-однодневке". Если условно принять за такую "фирму-однодневку" предприятие "Б" из табл. 5, то даже в условиях завышения цен при поставках им продукции предприятию "В" из бюджета незаконно изымается 18 тыс. руб., или одна треть из общей суммы поступлений данного налога.

Следует отметить, что подобные схемы приобрели в российской экономике массовый характер, вследствие чего суммы изъятых средств из бюджета ежегодно существенно возрастают, достигая астрономических цифр, исчисляемые сотнями миллиардов рублей.

Особенно наглядно это проявляется при возмещении из бюджета сумм НДС, уплаченного поставщикам материальных ресурсов, используемых при производстве экспортной продукции. Здесь наблюдается опережающий рост возмещения НДС из бюджета над ростом экспорта продукции в условиях практически неизменной структуры экспорта.

Возмещение НДС из федерального бюджета за 2004 г. составило 325 млрд руб. с ростом в 3,3 раза против 2000 г., при этом объем экспорта (в долларовом эквиваленте) за указанный период увеличился всего в 1,6 раза, что свидетельствует о масштабности данной проблемы.

Но это только видимая часть айсберга. Более серьезно и масштабно эта проблема стоит в части вычетов НДС по внутренним операциям. Если в 2002 г. они составили 2,9 трлн руб., или 78,8% от начисленной суммы налога, в 2003 г. – 4,1 трлн руб. (82,2%), в 2004 г. – 5,4 трлн руб. (84%), то в 2005 г. предусмотрены в расчетах в сумме 6,1 трлн руб., или 85,1%.

В этих условиях в рамках действующего налогового законодательства могут возникнуть обстоятельства, при которых суммы налога, начисленные к уплате в бюджет, и суммы налога, принятые к вычету, окажутся равными, что противоречит экономическому смыслу и сути налога на добавленную стоимость. То есть формально данный налог будет существовать, но деньги по нему в бюджет поступать не будут. И это может произойти (если сохранятся нынешние темпы роста возмещения) менее чем через пять лет, а с учетом предполагаемого снижения ставки до 15–16% – еще раньше.

По решению указанной проблемы ведутся широкие дискуссии как среди ученых, так и практиков. Одними экономистами предлагается ужесточить контроль налоговых органов за своевременностью внесения в бюджет сумм НДС. Вносились даже

предложения по увеличению до шести месяцев срока проверки налоговым органом обоснованности сумм НДС, подлежащих возмещению, и соответствующему изменению срока возврата средств из бюджета при экспортных поставках. Но как показывает опыт, усиление контрольных функций не дает практического результата, поскольку к моменту обнаружения сбоя в цепочке платежей “фирма-однодневка” уже ликвидирована. Соответственно, нет и неуплаченных в бюджет сумм НДС. Кроме того, данная мера серьезно подрывает финансовое положение добросовестных экспортеров в связи с длительной задержкой положенного им возмещения из бюджета суммы НДС.

Минфин России предлагает ввести механизм так называемых электронных счетов-фактур, когда все операции по движению платежных документов и соответственно НДС можно отслеживать в режиме реального времени.

Но, во-первых, сколько лет должно пройти, прежде чем этот механизм заработает? Нельзя забывать, что число ежегодно заполняемых счетов-фактур достигает порядка 15 млрд экземпляров. Кроме того, потребуются огромные вложения бюджетных средств. До настоящего времени не решен также вопрос, где (в коммерческих банках или в налоговых органах) будут учитываться эти счета-фактуры, кто и как их будет обрабатывать? Так что этот процесс может затянуться на долгие годы. Во-вторых, прозрачность операций по вычету НДС ни в коей мере не ликвидирует то звено в цепи посредников, которое, получив от покупателя НДС, не вносит его в бюджет и затем ликвидируется.

Указанные счета-фактуры должного эффекта не дадут и по причине того, что “фирмы-однодневки” создаются для проведения одной-двух операций и по приходу к ним налогового инспектора их уже не будет, и не будет денег на их счетах.

Наиболее приемлемым является механизм так называемых НДС-счетов, суть которого состоит в том, чтобы получаемые от покупателя суммы НДС зачислялись не на расчетный счет организаций, а на специальный счет, с которого нельзя было бы

взять деньги для иных целей, кроме уплаты НДС поставщику, а также причитающихся бюджету налогов.

Предложенный механизм НДС-счетов вызвал широкую дискуссию среди ученых и практиков. При этом выдвигаются как положительные, так и отрицательные моменты этого механизма.

Основной аргумент противников НДС-счетов – из оборота налогоплательщиков будет изъято примерно 100–120 млрд руб. Против этого аргумента существуют следующие доводы.

Во-первых, указанные средства в настоящее время являются деньгами государства, а не налогоплательщика. Как известно, согласно закону НДС платится через 20 дней после истечения налогового периода, каковым является месяц. Тем самым государство сегодня фактически кредитует налогоплательщика.

Во-вторых, налогоплательщики в последние годы получали значительные суммы компенсации от снижения налогов, размер которых существенно превышает суммы, которые могут быть изъяты из их оборота. В частности, с 1 января 2004 г. была снижена ставка НДС с 20 до 18%. Это влило в хозяйственный оборот налогоплательщиков примерно 100 млрд руб. Отмена налога с продаж дополнительно увеличила средства налогоплательщиков еще на сумму около 70 млрд руб. В 2005 г. была снижена, и весьма существенно, ставка единого социального налога. Это дополнительно влило в экономику и соответственно в финансы налогоплательщиков еще около 300 млрд руб. Одновременно с этим можно было бы безболезненно с введением НДС-счетов дополнительно снизить ставку НДС как минимум до 15–16%, а максимально до 13%.

Проблема отвлечения средств налогоплательщиков на спецсчетах легко решается также при условии разрешения оплачивать с НДС-счетов все налоги, а не только НДС. Учитывая различные сроки уплаты налогов, на этом счете не будут накапливаться значительные средства. При этом надо иметь в виду, что налогоплательщики должны получить дополнительные финансовые ресурсы вследствие возможного

(и необходимого) в этом случае резкого снижения ставки НДС в значительно большем объеме, чем может быть отвлечено на НДС-счета.

Другим аргументом против ведения НДС-счетов является увеличение нагрузки работников у налогоплательщиков и в банках. Как показывает опыт внедрения НДС-счетов в Болгарии, там этой проблемы не существует. Не произойдет и замораживания средств на счетах в банках, так как эти средства могут ими использоваться в качестве кредитных ресурсов.

Вместе с тем положительный эффект от введения НДС-счетов является огромным. Во-первых, существенно сократятся сроки возмещения НДС организациям-экспортерам, так как сократится время на проведение проверок налоговыми органами. Во-вторых, улучшится администрирование налога. В-третьих, как уже отмечалось, будет существенно снижена ставка налога, в результате чего добросовестные налогоплательщики получат в оборот дополнительные финансовые ресурсы. И наконец, в-четвертых, резко увеличатся доходы государства.

Порядок исчисления сумм НДС, подлежащих взносу в бюджет, конкретными налогоплательщиками рассмотрим на условном примере (см. табл. 5) взаимосвязанных предприятий, поставляющих продукцию и покупающих ее у предприятия-смежника.

Как видно из табл. 5, на всех трех предприятиях общая сумма добавленной стоимости составила 300 тыс. руб. и при ставке НДС 18% сумма уплаченного в бюджет налога – 54 тыс. руб. (18% от 300 тыс. руб.). Таким образом, несмотря на то, что по принятой в российском налоговом законодательстве методике облагаемый НДС оборот определен как стоимость реализованной продукции (товаров, работ и услуг), все же предприятие вносит в бюджет сумму налога в зависимости от созданной на этом предприятии добавленной стоимости.

Как по каждому из трех предприятий, так и в целом по этой группе налогоплательщиков сумму налога, подлежащую взносу в бюджет, можно рассчитать по-иному, умножив сумму

Таблица 5

Пример расчета налога на добавленную стоимость,
подлежащего взносу в бюджет

Наименование предприятия	Стоимость закупленных для производственных целей сырья, материалов, топлива и т. д., тыс. руб.		Созданная на предприятии добавленная стоимость, тыс. руб.	Стоимость реализованной продукции, тыс. руб.			НДС, подлежащий взносу в бюджет, тыс. руб.
	без НДС (включается в затраты по производству и реализации продукции)	сумма уплаченного поставщику НДС (ставка 18%)		без НДС	выставлен в счете-фактуре НДС (ставка 18%)	общая стоимость, выставляемая покупателю в счете-фактуре	
1	2	3	4	5	6	7	8
		(2 × 18%)		(4 + 2)	(5 × 18%)	(5 + 6)	(6 - 3)
А	100	18	50	150	27	177	9
Б	150	27	100	250	45	295	18
В	250	45	150	400	72	472	27
Итого	-	-	300	-	-	-	54

созданной добавленной стоимости на ставку установленного для данного товара, работы или услуги НДС. И здесь невольно возникает вопрос: зачем же усложнять порядок определения суммы подлежащего взносу в бюджет налога, если есть более простой способ?

Однако предусмотренный в российском налоговом законодательстве порядок определения суммы НДС, подлежащей взносу в бюджет, установлен не случайно. Дело в том, что для определения суммы добавленной стоимости при кажущейся его простоте необходимо было бы на каждом предприятии вводить дополнительную и весьма громоздкую бухгалтерскую отчетность, отражающую результаты формирования и реализации добавленной стоимости.

Кроме того, подобный порядок обеспечивает налогоплательщику источник уплаты данного налога, взимаемый с покупателя на каждом этапе реализации продукции и дающий возможность равномерно переложить внесенный в бюджет НДС на конечного потребителя.

В какие же сроки должны налогоплательщики вносить в бюджет установленные суммы НДС?

Предприятия на основе данных бухгалтерского учета и отчетности вносят НДС в виде фактических платежей, периодичность и сроки уплаты которых зависят от размера их оборотов по реализации продукции, работ или услуг. В отличие от налога на прибыль организаций, который уплачивается плательщиком нарастающим итогом с начала года, НДС рассчитывается за каждый налоговый период.

Налоговый период при уплате НДС установлен Налоговым кодексом как календарный месяц. В то же время для налогоплательщиков и налоговых агентов с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров, работ и услуг без учета НДС, не превышающими 2 млн руб., налоговый период установлен как квартал.

Уплата налога производится исходя из фактической реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за этим месяцем.

Налогоплательщикам, у которых ежемесячные в течение квартала суммы выручки от реализации товаров, работ и услуг без учета НДС не превышают 2 млн руб., предоставлено право уплачивать налог исходя из фактической реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг за истекший квартал не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Не позднее сроков уплаты налога в соответствии с законом налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию.

Налоговым кодексом установлены определенные особенности налогообложения при перемещении товаров

через российскую таможенную границу, связанные с избранным таможенным режимом.

В случае помещения товаров под таможенный режим выпуска для дальнейшего свободного обращения на территории РФ налог уплачивается в полном объеме при пересечении таможенной границы.

Если же товар помещен под таможенный режим реимпорта, то в этом случае налогоплательщик уплачивает сумму налога, от уплаты которого он был освобожден при экспорте данного товара.

При помещении товаров под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, магазина беспошлинной торговли, переработки под таможенным контролем, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения, отказа от товара в пользу государства налог не должен уплачиваться.

Если же товары помещаются под таможенный режим переработки на российской таможенной территории, то налог должен быть уплачен при их ввозе с последующим возвратом этих сумм налога при вывозе продуктов переработки.

В случае ввоза поставляемых по лизингу племенного скота, сельскохозяйственной техники, технологического оборудования, предназначенного исключительно для организации и модернизации технологических процессов, налог уплачивается с отсрочкой до момента постановки этих товаров на учет лизингополучателем, но не более чем на 6 месяцев.

При вывозе товаров из России на экспорт и в таможенном режиме перемещения припасов налог не должен уплачиваться.

Такой же порядок налогообложения применяется при помещении товаров под таможенный режим таможенного склада в целях последующего их вывоза в режиме экспорта, а также при помещении товаров под таможенный режим свободной таможенной зоны.

Если же товары вывозятся за пределы российской территории в таможенном режиме реэкспорта, то уплаченные при ввозе на российскую территорию суммы налога должны быть возвращены налогоплательщику.

При вывозе товаров в соответствии с другими таможенными режимами освобождение от уплаты налога и возврат уплаченных ранее сумм налога не производятся.

Особый порядок налогообложения установлен при перемещении товаров через российскую таможенную границу при отсутствии таможенного контроля и таможенного оформления в соответствии с международным договором. В этом случае взимание налога с товаров, ввозимых из такого государства, должны осуществлять налоговые органы. Объектом налогообложения в этом случае считается стоимость приобретенных товаров, ввозимых на российскую территорию, включая затраты на их доставку до границы.

Налог должен быть уплачен в бюджет одновременно с оплатой стоимости товаров, но не позднее 15 дней после ввоза товаров в Россию.

Конкретные сроки установлены российским налоговым законодательством для возмещения (зачета или возврата) излишне уплаченных сумм налога.

В случае если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям по реализации товаров на российской территории, то полученная разница подлежит возмещению налогоплательщику в форме зачета или возврата.

Если у налогоплательщика имеются недоимки и пени по налогам и сборам или же по налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат сумм НДС, то они подлежат зачету в первоочередном порядке. При этом налоговые органы не обязаны уведомлять о проведении зачета налогоплательщика, они производят указанный зачет самостоятельно, но в течение 10 дней обязаны сообщить о нем налогоплательщику.

При отсутствии у налогоплательщика недоимки и пени по налогам и сборам, а также по налоговым санкциям, суммы, подлежащие возмещению, должны быть засчитаны в счет текущих платежей по НДС или по другим налогам и сборам,

подлежащим уплате в тот же бюджет, или же подлежат возврату налогоплательщику по его заявлению.

Решение о возврате сумм налога из соответствующего бюджета не позднее следующего дня после его принятия должно быть направлено на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства. Органы Федерального казначейства обязаны осуществить возврат сумм налога в течение семи дней после получения решения налогового органа.

При нарушении установленных сроков возврата налогоплательщику излишне перечисленной суммы налога, на эту сумму начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Банка России.

Возмещение излишне уплаченных сумм налога производится не позднее чем через три месяца со дня представления налогоплательщиком в налоговый орган налоговой декларации.

Налоговый орган должен в течение двух месяцев произвести проверку обоснованности сумм налога, заявленных налогоплательщиком к возмещению. По окончании проверки в течение семи дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении сумм излишне уплаченного налога путем зачета или возврата соответствующих сумм или же полным или частичном отказе в возмещении.

В том случае, когда налоговый орган принял решение об отказе в возмещении, он обязан представить налогоплательщику мотивированное заключение о причинах отказа. При этом данное заключение должно быть направлено налогоплательщику не позднее чем через 10 дней после дня вынесения указанного решения.

В том же случае, если в течение установленного срока налоговый орган не вынес решение об отказе или не представил налогоплательщику указанное заключение, он обязан принять решение о возмещении сумм налога и уведомить о нем налогоплательщика в течение 10 дней.

Суммы налога, уплаченного при покупке продукции, используемой для производства товаров, облагаемых по ставке 0%, подлежат возмещению из бюджета (в виде зачета или воз-

врата) также в течение трех месяцев на основании отдельной налоговой декларации с приложением необходимых документов. В течение этого срока налоговый орган должен осуществить проверку обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов.

В случае, если налоговым органом принято решение об отказе в возмещении всей суммы или ее части, он обязан представить налогоплательщику мотивированное заключение не позднее 10 дней после вынесения указанного решения.

Если в течение установленного срока такое решение не вынесено или оно не представлено налогоплательщику, то налоговый орган обязан принять решение о возмещении части суммы, по которой не вынесено решение об отказе, и уведомить налогоплательщика о принятом решении в течение 10 дней.

В том случае, если у налогоплательщика имеются недоимки и пени по налогам, а также задолженность по штрафам, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, они подлежат зачету в первоочередном порядке. Это решение налоговые органы принимают самостоятельно и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику.

При отсутствии у налогоплательщика указанных видов задолженности суммы возмещения должны быть засчитаны в счет текущих платежей по налогам, подлежащим уплате в тот же бюджет, или же возвращены налогоплательщику по его заявлению. Возврат указанных сумм осуществляется в том же порядке, что и возврат излишне уплаченных сумм налога.

При нарушении сроков возмещения из бюджета на сумму невозмещенных средств налогоплательщику начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Банка России.

Контрольные вопросы

1. Какова роль НДС в экономике, в том числе в экономике России?

2. Каким условиям должны отвечать предприятия и организации, чтобы быть самостоятельными плательщиками НДС?

3. Что представляет собой добавленная стоимость?

4. Как определяется налоговая база для исчисления НДС?

5. Почему в российской налоговой системе добавленная стоимость не является объектом обложения НДС? Что является объектом обложения налогом?

6. Какие операции не подлежат обложению НДС?

7. Какие существуют ставки налога, в каких случаях применяется та или иная ставка?

8. Каков порядок определения цены для формирования облагаемого оборота?

9. Имеют ли право налоговые органы контролировать уровень цен при проверке правильности исчисления и уплаты НДС?

10. Как установить момент определения налоговой базы?

11. Какие существуют льготы по НДС, направленные на усиление социальной защищенности населения России?

12. Как определяется сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет?

13. Для чего предназначены счета-фактуры?

14. Какие документы необходимо представить в налоговые органы для подтверждения обоснованности применения ставки в размере 0%?

15. Каковы сроки уплаты НДС в бюджет? От чего они зависят?

16. Каков порядок отнесения сумм уплаченного продавцу налога на затраты по производству и реализации продукции?

17. Что такое налоговые вычеты и каков порядок их применения?

18. Каков порядок зачета или возврата налогоплательщику излишне уплаченных сумм налога?

19. В каких случаях осуществляется возмещение из бюджета сумм налога? Каков порядок этого возмещения?

20. Какие особенности уплаты НДС имеются при перемещении товаров через российскую границу?

3.2. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Налог на прибыль организаций, пожалуй, единственный налог, который с момента его принятия в 1991 г. претерпевал в течение всего хода экономических реформ в России серьезные принципиальные изменения. Достаточно сказать, что по этому налогу, как ни по какому другому, часто вводились и отменялись многочисленные налоговые льготы и преференции, пока, наконец, с принятием в 2001 г. соответствующей главы Налогового кодекса они вообще были отменены с 2002 г. Именно по данному налогу за относительно короткий промежуток его существования была кардинально изменена налоговая база для отдельных категорий налогоплательщиков (банков, страховых организаций и т. д.).

В отличие от большинства других налогов ставка по налогу на прибыль длительное время была дифференцирована по организациям в зависимости от вида деятельности. При этом ставки налога менялись за непродолжительный период реформ неоднократно как в сторону понижения, так и повышения. И опять же с принятием Налогового кодекса введена для всех организаций единая предельная ставка налога, которая снижена начиная с 2002 г. с 35 до 24%. Уплата этого налога сопровождается необходимостью ведения налогоплательщиком дополнительного налогового учета, поскольку установленный Налоговым кодексом порядок группировки и учета отдельных объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения отличается от порядка, действующего в бухгалтерском учете.

Вместе с тем указанный налог играет существенную роль в экономике и финансах любого государства.

В первую очередь следовало бы отметить, что указанный вид налогообложения, облеченный в форму или налога на прибыль, или налога на доход юридических лиц, или налога с корпораций, применяется во всех без исключения развитых странах мира.

Налог на прибыль организаций является тем налогом, с помощью которого государство может наиболее активно воздействовать на развитие экономики. Благодаря непосредственной связи этого налога с размером полученного налогоплательщиком дохода, через механизм предоставления или отмены льгот и регулирования ставки государство стимулирует или ограничивает инвестиционную активность в различных отраслях экономики и регионах. Этим же целям служит и механизм инвестиционного налогового кредита, предоставляемого налогоплательщикам и погашаемого ими за счет прибыли. Значительную роль в регулировании экономики играет также амортизационная политика государства, напрямую связанная с налогообложением прибыли организаций.

Велика роль этого налога в развитии малого предпринимательства, а также в привлечении в экономику страны иностранных инвестиций, поскольку в законодательстве многих стран предусматривается полное или частичное освобождение от уплаты именно этого налога в первые годы создания и функционирования малых и совместных с иностранным участием предприятий и организаций.

В то же время фискальное значение данного налога в большинстве развитых стран мира невелико. Это положение не относится пока к Российской Федерации, где роль налога на прибыль организаций в формировании доходной части бюджета достаточно существенна. В налоговых доходах консолидированного бюджета РФ в 2004 г. поступления налога на прибыль составили почти 18%. Налог на прибыль организаций занимает второе место после НДС. Также высока его роль в формировании доходной базы консолидированных бюджетов субъектов РФ, где он занимает второе место в их доходных источниках, уступая лишь налогу на доходы с физических лиц.

Плательщиками налога на прибыль являются организации, осуществляющие в России предпринимательскую деятельность и имеющие объект налогообложения – прибыль. При этом плательщиками налога признаются российские организации, а также иностранные организации, как осуществляющие свою

деятельность в нашей стране через постоянные представительства, так и не осуществляющие в России такую деятельность через постоянные представительства, но получающие доходы от источников в Российской Федерации.

К российским организациям относятся организации, в том числе бюджетные, являющиеся по российскому законодательству юридическими лицами, включая созданные на российской территории предприятия с иностранными инвестициями.

Филиалы и другие обособленные подразделения организаций, имеющие отдельный баланс и расчетный или текущий счет, также уплачивают налог на прибыль.

Плательщиками указанного налога являются также коммерческие банки различных видов, включая банки с участием иностранного капитала, получившие лицензию Банка России, Банка внешней торговли РФ, а также кредитные учреждения, получившие лицензию Банка России на осуществление отдельных банковских операций. При этом Банк России и его учреждения признаются плательщиками налога только в части прибыли, полученной от осуществления деятельности, не связанной с выполнением ими функций, предусмотренных Федеральным законом "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)".

К числу плательщиков налога на прибыль относятся также филиалы банков и кредитных учреждений, имеющие отдельный баланс и корреспондентский субсчет или расчетный счет, включая филиалы иностранных банков – нерезидентов, получившие лицензию Банка России на проведение на российской территории банковских операций, за исключением филиалов и отделений Сберегательного банка. Что касается филиалов и территориальных банков Сберегательного банка, то плательщиками налога выступают только те из них, которые созданы в республиках, краях, областях, городах Москве и Санкт-Петербурге.

Плательщиками налога являются также предприятия, организации и учреждения – юридические лица по законодательству РФ, получившие лицензию на осуществление страховой

деятельности, а также их филиалы, имеющие баланс с конечным финансовым результатом деятельности и расчетный или текущий счет.

Как уже отмечалось, к числу плательщиков налога российское налоговое законодательство относит также и иностранные организации, осуществляющие в России предпринимательскую деятельность через постоянные представительства и получающие в России доходы.

Российское законодательство установило при этом четкое определение понятия “постоянное представительство иностранной организации в Российской Федерации для целей налогообложения”.

Постоянным представительством иностранной организации в России для целей налогообложения являются филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или другое место деятельности этой организации, через которые иностранная организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на российской территории. К постоянному представительству, в частности, относится любое место, связанное с использованием недрами или использованием природных ресурсов, проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, продажей товаров с расположенных на российской территории складов, а также осуществлением другой деятельности.

Вместе с тем осуществление иностранной организацией на российской территории деятельности подготовительного и вспомогательного характера российским налоговым законодательством не рассматривается как приводящее к образованию постоянного представительства. К подготовительной и вспомогательной деятельности законодательство, в частности, относит использование сооружений или же содержание запаса принадлежащих иностранной организации товаров исключительно для целей хранения, демонстрации или поставки товаров, принадлежащих этой иностранной организации, до начала

такой поставки. К подобной деятельности относится содержание запаса товаров, принадлежащих иностранной организации, исключительно для целей переработки другим лицом, а также содержание ею постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров, для сбора или распространения информации, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров, работ и услуг для целей простого подписания контрактов от имени этой организации.

Иностранная организация согласно российскому налоговому законодательству не рассматривается как имеющая постоянное представительство в том случае, если она осуществляет деятельность на территории РФ через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг или любое другое лицо, действующее в рамках своей основной, т. е. обычной, деятельности.

Одновременно с этим законом установлен ряд категорий предприятий и организаций, которые не являются плательщиками налога на прибыль.

Не являются плательщиками налога организации, деятельность которых подпадает под специальные режимы налогообложения, в том числе уплачивающие единый сельхозналог, единый налог на вмененный доход, переведенные на упрощенную систему налогообложения, а также участвующие в соглашениях о разделе продукции.

Исключены из категории плательщиков налога на прибыль организации, налогообложение которых осуществляется в соответствии с гл. 29 "Налог на игорный бизнес" Налогового кодекса РФ.

Иностранные организации, не получающие доходов от источников в Российской Федерации, в соответствии с российским налоговым законодательством не являются плательщиками налога.

Для обеспечения полной и своевременной уплаты налога важно установить, что же является объектом налогообложения.

Объектом обложения данным налогом, как видно из его названия, является полученная налогоплательщиком прибыль.

Для определения прибыли российских организаций из полученных ими доходов необходимо вычесть расходы, связанные с получением этих доходов. При этом следует отметить, что к вычету из доходов принимаются не любые, а только необходимые, обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком в указанных выше целях. При этом под обоснованными затратами в соответствии с российским налоговым законодательством понимается экономически оправданные расходы, оценка которых выражена в денежной форме и которые произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Документальное подтверждение затрат должно быть обеспечено документами, оформленными в соответствии с российским законодательством.

Кроме того, необходимо иметь в виду, что если затраты произведены на территории иностранного государства, то они могут быть подтверждены документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в этом иностранном государстве. Могут быть использованы также и документы, косвенно подтверждающие расходы в иностранном государстве, в частности таможенная декларация, приказ о командировании, отчет о выполненной работе в соответствии с договором, проездные документы.

Необходимо также иметь в виду, что указанные затраты могут приниматься к вычету из доходов в тех налоговых или отчетных периодах, в которых они осуществлены налогоплательщиком в соответствии с проводимой им учетной политикой.

Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в России через постоянные представительства, прибыль определяется как полученный через эти постоянные представительства доход, уменьшенный на величину произведенных ими расходов.

Объектом налогообложения для российских организаций является прибыль, полученная в налоговом периоде от источни-

ков как в Российской Федерации, так и за ее пределами, а для иностранных организаций – только от источников в Российской Федерации.

Прибыль представляет собой достаточно сложную структуру, включающую в себя сумму доходов от реализации товаров, работ, услуг или имущественных прав, а также внереализационных доходов, уменьшенных на сумму расходов, связанных с производством и реализацией, и на сумму внереализационных расходов.

К доходам в целях налогообложения относятся доходы от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав, т. е. доходы от реализации, а также внереализационные доходы. При определении указанных доходов из них должны быть исключены суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю или приобретателю товаров, работ, услуг или имущественных прав.

Доходы, выраженные в иностранной валюте, должны учитываться налогоплательщиком в совокупности с доходами, выраженными в рублях. При этом доходы в иностранной валюте пересчитываются в рубли по официальному курсу Банка России на дату признания соответствующего дохода.

Доход от реализации для целей налогообложения представляет собой выручку от реализации товаров, работ и услуг как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручку от реализации имущественных прав. Выручка от реализации при этом определяется исходя из всех поступлений, выраженных в денежной или натуральной форме, и связанных с расчетами за реализованные товары, работы, услуги, имущественные права.

Все остальные полученные налогоплательщиком доходы, не связанные с поступлением средств от реализации, считаются внереализационными доходами. Перечень этих доходов достаточно широк и полностью приведен в Налоговом кодексе.

К внереализационным доходам налогоплательщика относятся доходы от долевого участия в других организациях, доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате

должником на основании решения суда штрафов, пеней или других санкций за нарушение договорных обязательств, а также суммы возмещения убытков или ущерба, доходы от сдачи имущества в аренду или субаренду.

Внереализационным доходом является также доход от продажи или покупки иностранной валюты. Он возникает в тех случаях, когда курс продажи или покупки оказывается выше или ниже официального курса иностранной валюты к рублю, установленного Банком России на дату перехода права собственности на иностранную валюту.

К указанной категории доходов относятся суммы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам.

Доходы в виде безвозмездно полученного имущества, работ, услуг или имущественных прав также относятся к внереализационным доходам.

К внереализационным доходам налоговое законодательство относит также средства, полученные в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном периоде, а также ряд других доходов налогоплательщика.

Одновременно с этим налоговое законодательство установило достаточно широкий перечень доходов налогоплательщиков, не учитываемых при определении налоговой базы. К таким доходам относится имущество, имущественные права, работы и услуги, полученные от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров, работ и услуг теми налогоплательщиками, которые определяют доходы и расходы по методу начисления.

Не учитывается в составе доходов также имущество или имущественные права, полученные в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств. Кроме того, не учитывается имущество, имущественные или неимущественные права, имеющие денежную оценку, которые получены в виде взносов или вкладов в уставный капитал организации.

Средства и другое имущество, полученные в установленном законодательством порядке в виде безвозмездной помощи, а также имущество, полученное бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней, также не включаются в налоговую базу налогоплательщика.

Не включаются в состав доходов налогоплательщика средства или другое имущество, полученные по договорам кредита или займа, другие аналогичные средства или другое имущество независимо от формы оформления заимствований, а также суммы или другое имущество, полученные в погашение таких заимствований.

Не признается доходом для целей налогообложения имущество, полученное организациями в рамках целевого финансирования. При этом установлено, что организации, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов и расходов, полученных или произведенных в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета указанные средства рассматриваются законодательством как подлежащие налогообложению с даты их получения.

К целевому финансированию российское налоговое законодательство относит, в частности, средства бюджетов всех уровней или государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, гранты, инвестиции, полученные при проведении инвестиционных конкурсов, а также полученные от иностранных инвесторов инвестиции на финансирование капитальных вложений производственного назначения при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения и некоторые другие средства.

При определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления из бюджета бюджетополучателям и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций или физических лиц и использованные указанными получателями по назначению.

К целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности налоговое законодательство относит вступительные, членские взносы, целевые взносы, средства и другое имущество, полученные в рамках благотворительной деятельности, и некоторые другие средства. При этом налогоплательщики должны вести отдельный учет доходов и расходов указанных целевых поступлений, а также сумм доходов и расходов от другой деятельности.

Наиболее крупными, подлежащими вычету из доходов, являются расходы, связанные с производством и реализацией. Указанные расходы подразделяются на несколько групп.

Первая группа включает материальные и приравненные к ним расходы.

Здесь следует выделить прежде всего затраты налогоплательщика на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве товаров или являющихся необходимым компонентом при производстве товаров, выполнении работ и оказании услуг, на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку всех видов энергии, расходы на отопление зданий, на приобретение и на выполнение собственными силами работ и услуг производственного характера и ряд других затрат организаций.

Стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения, включая уплаченные комиссионные вознаграждения, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и другие затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей. При этом из суммы материальных расходов должна быть вычтена стоимость возвратных отходов.

К материальным расходам приравниваются потери от недостачи или порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах утвержденных норм естественной убыли, технологические потери при производстве или

транспортировке, а также расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых.

Определяя размер расходов при списании сырья и материалов на производство, организация-налогоплательщик может использовать один из следующих методов оценки сырья и материалов:

- по стоимости единицы запасов;
- средней себестоимости;
- себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Применение того или иного способа зависит от принятой организацией учетной политики для целей налогообложения.

Вторую группу расходов на производство и реализацию составляют расходы на оплату труда.

В состав указанных расходов включаются любые предусмотренные нормами российского законодательства, трудовыми договорами или коллективными договорами начисления работникам в денежной или натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, а также расходы, связанные с содержанием этих работников.

Третью группу расходов представляют суммы начисленной налогоплательщиком амортизации. При этом налоговое законодательство дает исчерпывающий перечень амортизируемого имущества, которое распределено по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. При этом срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком самостоятельно с учетом утверждаемой Правительством РФ классификации основных средств.

Налоговое законодательство определило следующие 10 амортизационных групп (табл. 6).

Налогоплательщики могут начислять амортизацию двумя методами: линейным и нелинейным. Кроме того, с 2006 г. налогоплательщикам предоставлено право включать в со-

Амортизационные группы

Группы	Сроки полезного использования имущества
Первая	От 1 года до 2 лет включительно
Вторая	Свыше 2 лет до 3 лет включительно
Третья	Свыше 3 лет до 5 лет включительно
Четвертая	Свыше 5 лет до 7 лет включительно
Пятая	Свыше 7 лет до 10 лет включительно
Шестая	Свыше 10 лет до 15 лет включительно
Седьмая	Свыше 15 лет до 20 лет включительно
Восьмая	Свыше 20 лет до 25 лет включительно
Девятая	Свыше 25 лет до 30 лет включительно
Десятая	Свыше 30 лет

став расходов отчетного или налогового периода произведенные им затраты на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств или расходов, понесенных в случае достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, а также частичной ликвидации основных средств. Это положение не относится к основным средствам, полученным безвозмездно. Вместе с тем законом определено, что указанные списанные капитальные вложения не должны учитываться при расчете суммы амортизации.

Линейный метод начисления амортизации применяется налогоплательщиком в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств, входящих в восьмую, девятую и десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов.

По остальным основным средствам налогоплательщику предоставлено право применять любой из установленных методов.

Важно при этом подчеркнуть, что выбранный налогоплательщиком метод начисления амортизации не может быть

изменен им в течение всего периода начисления амортизации по данному объекту.

Начисление амортизации осуществляется ежемесячно по каждому объекту в соответствии с установленной нормой амортизации и его первоначальной (восстановительной) или остаточной стоимостью.

При линейном методе сумма начисленной амортизации за месяц представляет собой произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации. При этом норма амортизации по каждому объекту определяется по формуле

$$K = (1 : n) \times 100\%,$$

где K – норма амортизации (в процентах);

n – срок полезного использования данного объекта (в месяцах).

При нелинейном методе сумма начисленной за месяц амортизации определяется как произведение остаточной стоимости объекта амортизируемого имущества и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Остаточная стоимость амортизируемого имущества представляет собой разность между его первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации.

В этом случае норма амортизации определяется по формуле

$$K = (2 : n) \times 100\%,$$

где K – норма амортизации (в процентах);

n – срок полезного использования данного объекта (в месяцах).

Особый порядок применения нелинейного метода начисления амортизации установлен по амортизируемым объектам, у которых остаточная стоимость достигнет 20% первоначальной (восстановительной) стоимости. Начиная со следующего месяца после достижения данного уровня стоимости объекта

остаточная стоимость фиксируется как базовая стоимость для дальнейших расчетов. Сумма начисляемой за месяц амортизации определяется путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока его полезного использования.

Налоговым законодательством налогоплательщику предоставлено право применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 2, по амортизируемым основным средствам, используемым для работы в условиях агрессивной среды или повышенной сменности. Указанный коэффициент вправе также применять сельскохозяйственные организации промышленного типа, а также налогоплательщики-организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны.

Для амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора финансовой аренды (лизинга), к основной норме амортизации может также применяться специальный коэффициент, но не выше 3. При этом законодательством установлено, что указанные повышенные коэффициенты не могут использоваться в части основных средств, относящихся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в том случае, если данные основные средства амортизируются нелинейным методом.

По отдельным амортизируемым объектам налоговым законодательством установлены обязательные понижающие коэффициенты 0,5 к основной норме амортизации. Это относится, в частности, к используемым и переданным в лизинг легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам, имеющим первоначальную стоимость соответственно более 300 тыс. и 400 тыс. руб.

По решению руководителя организации-налогоплательщика начисление амортизации может производиться по нормам ниже установленных в налоговом законодательстве. Вместе с тем использование пониженных норм амортизации допускается только с начала налогового периода и в течение всего налогового периода.

Четвертая группа расходов – это расходы на ремонт основных средств. Указанные расходы, произведенные налогоплательщиком, признаются налоговым законодательством в том отчетном или налоговом периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

К пятой группе относятся расходы на освоение природных ресурсов, в состав которой включаются затраты налогоплательщика на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера. Расходы на освоение природных ресурсов признаются для целей налогообложения с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены данные работы или их этапы, и включаются в состав прочих расходов в порядке, установленном налоговым законодательством.

Шестую группу затрат на производство и реализацию составляют расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки.

Под указанными расходами налоговое законодательство в целях налогообложения признает затраты по созданию новой или усовершенствованию производимой продукции, товаров, работ и услуг, по созданию новых или совершенствованию применяемых технологий, по созданию новых видов сырья или материалов.

Расходы налогоплательщика на научные исследования и опытно-конструкторские разработки вне зависимости от того, осуществляются ли они самостоятельно или совместно с другими организациями, или на основании договоров, по которым он выступает в качестве заказчика, могут вычитаться из доходов только после завершения этих исследований или разработок (или отдельных этапов работ) и подписания сторонами акта сдачи-приемки. После этого данные расходы равномерно включаются в состав прочих расходов в течение двух лет, но только при условии использования указанных исследований и разработок в производстве или при реализации товаров, работ и услуг.

В таком же порядке списываются расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, осуществ-

ленные в целях создания новых технологий, видов сырья или материалов, но которые не дали положительного результата. При этом начиная с 2006 г. указанные затраты разрешается списывать в полном объеме, в то время как ранее разрешалось списывать не более 70%.

Начиная с 2006 г. в полном объеме списываются на затраты расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (в том числе и не давшие положительного результата), произведенные налогоплательщиками-организациями, зарегистрированными и работающими на территориях особых экономических зон, созданных в соответствии с российским законодательством.

Одновременно с этим на затраты налогоплательщика могут быть списаны расходы на НИОКР, осуществленные в форме отчислений в Российский фонд технологического развития и другие отраслевые и межотраслевые научные фонды. Указанные расходы при этом не могут превышать 0,5% валовой выручки налогоплательщика.

Следующая, седьмая группа расходов на производство и реализацию – это расходы на обязательное и добровольное страхование имущества. Сюда включаются уплаченные страховые взносы по всем видам обязательного страхования, а также по отдельным видам добровольного страхования имущества.

К указанным видам добровольного страхования относится страхование средств транспорта, расходы на содержание которого включаются в расходы, связанные с производством и реализацией грузов, основных средств производственного назначения, нематериальных активов, незавершенного строительства, рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ, товарно-материальных запасов, урожая сельскохозяйственных культур и животных и другого имущества, используемого для получения дохода.

Расходы по обязательным видам страхования включаются в состав расходов в пределах утвержденных страховых тарифов, а при их отсутствии – в размере фактических затрат. Расходы

по указанным видам добровольного страхования включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

И наконец, последняя, самая многочисленная по перечню группа расходов объединяет все расходы, связанные с производством и реализацией, не вошедшие в первые 7 групп, и поэтому названа прочими расходами. Характеризуя эту группу, следует подчеркнуть, что отдельные виды расходов, хотя они и связаны непосредственно с затратами на производство и реализацию, для целей налогообложения могут быть вычтены из полученных доходов только в пределах утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов, а по некоторым расходам – при соблюдении определенных условий. В частности, затраты на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей, на оплату суточных, полевого довольствия или рациона питания экипажей морских, речных и воздушных судов могут вычитаться из доходов налогоплательщика только в пределах норм, утвержденных Правительством РФ.

Особый порядок отнесения на производство и реализацию продукции установлен в отношении представительских затрат, связанных с коммерческой деятельностью организаций, расходов на отдельные виды рекламы, а также затрат на подготовку и переподготовку кадров и некоторых других видов затрат.

Представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций в течение отчетного или налогового периода, включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот период. К представительским расходам налоговое законодательство относит расходы налогоплательщика на официальный прием или обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления или поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров или другого руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий.

К представительским расходам относятся расходы на проведение официального приема для указанных лиц, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия или заседания руководящего органа и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий. Но к представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактику или лечение заболеваний.

Расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе с образовательными учреждениями включаются в состав прочих расходов при соблюдении следующих условий.

Во-первых, соответствующие услуги должны оказываться российскими образовательными учреждениями, получившими государственную аккредитацию и имеющими соответствующую лицензию, или же иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус.

Во-вторых, подготовку или переподготовку проходят работники, состоящие в штате налогоплательщика.

В-третьих, программа подготовки или переподготовки должна быть нацелена на повышение квалификации и более эффективное использование подготавливаемого или переподготавливаемого специалиста в этой организации в рамках деятельности налогоплательщика.

Налоговое законодательство не признает расходами на подготовку и переподготовку кадров затраты, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, а также связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг, с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников. Указанные расходы в связи с этим не принимаются для целей налогообложения.

Определенные ограничения установлены для отдельных видов расходов на рекламу производимых, приобретенных или

реализуемых товаров, работ и услуг, деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания.

К расходам организации на рекламу в целях налогообложения относятся расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации и телекоммуникационные сети, расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов, расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

При этом расходы налогоплательщика на приобретение или изготовление призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также на прочие виды рекламы, осуществленные им в течение налогового или отчетного периода, могут быть учтены при уменьшении доходов налогоплательщика в размере, не превышающем 1% от выручки.

В тех случаях, когда налогоплательщик осуществляет деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, к которым относятся подсобное хозяйство, объекты жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, учебно-курсовые комбинаты и иные аналогичные хозяйства, производства и службы, осуществляющие реализацию услуг как своим работникам, так и сторонним лицам, доход от реализации товаров и оказания услуг и соответствующие расходы признаются доходом и расходами, учитываемыми при налогообложении.

При этом имеются особенности учета при налогообложении убытков по деятельности, связанной с использованием указанных объектов. Указанный убыток может быть признан таковым только лишь при соблюдении определенных условий.

Во-первых, стоимость услуг, оказываемых налогоплательщиком, связанных с использованием данных объектов, должна

соответствовать стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями.

Во-вторых, расходы по содержанию объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, подсобных хозяйств и иных аналогичных хозяйств, производств и служб не должны превышать обычные расходы на обслуживание аналогичных объектов у специализированных организаций, для которых эти виды деятельности являются основными.

В-третьих, условия оказания услуг налогоплательщиком не должны существенно отличаться от условий оказания услуг специализированными организациями.

Если налогоплательщиком не выполняется хотя бы одно из этих условий, то полученный при осуществлении этих видов деятельности убыток не учитывается в целях налогообложения. В этом случае убыток может быть перенесен на срок не более 10 лет и погашен только прибылью, полученной по этим же видам деятельности.

Налогоплательщики, являющиеся градообразующими организациями и имеющие на балансе объекты жилищного фонда, учреждения здравоохранения, народного образования, культуры и спорта, детские дошкольные учреждения, детские лагеря отдыха, дома и общежития для приезжих, дома престарелых или инвалидов, имеют право принять для целей налогообложения фактически осуществленные расходы на содержание указанных объектов, но в пределах нормативов на содержание аналогичных хозяйств, утвержденных органами местного самоуправления по месту нахождения организаций. В том случае, если такие нормативы не утверждены, налогоплательщику предоставлено право применить порядок определения расходов на содержание этих объектов, действующий для аналогичных объектов, находящихся на данной территории и подведомственных органам местного самоуправления.

Определенные ограничения установлены для расходов на замену бракованных, утративших товарный вид в процессе перевозки или реализации и недостающих экземпляров периодических печатных изданий. Они не могут составлять более 7%

стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания.

Потери в виде стоимости бракованной, утратившей товарный вид, а также нереализованной в пределах установленных сроков продукции средств массовой информации и книжной продукции учитываются в прочих расходах в пределах не более 10% стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания или соответствующего тиража книжной продукции.

В состав прочих расходов включаются также суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и таможенных оборотов, начисленных в установленном порядке, за исключением сумм налогов, предъявленных в соответствии с российским налоговым законодательством покупателю или приобретателю товаров, работ, услуг или имущественных прав, а также налогов, уплачиваемых за счет прибыли и относимых на финансовый результат.

Налоговое законодательство установило для отдельных организаций дополнительные преимущества в части определения расходов. В частности, налогоплательщики-организации, использующие труд инвалидов, могут уменьшить доходы на произведенные расходы в виде средств, направленных на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов. Но это разрешается лишь тем организациям, у которых инвалиды составляют не менее 50% от общего числа работников такого налогоплательщика, а доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25%. При этом Налоговый кодекс устанавливает конкретный перечень целей социальной защиты инвалидов.

Налогоплательщики – общественные организации инвалидов, а также налогоплательщики-учреждения, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, могут учесть при налогообложении расходы, направленные на осуществление деятельности указанных общественных организаций инвалидов и на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов.

Особую группу расходов составляют обоснованные затраты налогоплательщика, не связанные с производством и реализацией. Они получили название внереализационных расходов.

Такие расходы включают в себя уплату процентов по долговым обязательствам, в том числе проценты, начисленные по ценным бумагам, эмитированным налогоплательщиком, затраты в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, затраты, связанные с консервацией и расконсервацией и содержанием законсервированных производственных мощностей и объектов, судебные расходы, арбитражные сборы и ряд других затрат налогоплательщика.

Следует отметить, что приведенный в Кодексе перечень внереализационных расходов не является исчерпывающим, поскольку допускает включение в него и других обоснованных расходов.

К внереализационным расходам налоговое законодательство приравнивает полученные налогоплательщиком в отчетном или налоговом периоде убытки, к числу которых относятся убытки прошлых налоговых или отчетных периодов, выявленные в текущем отчетном или налоговом периоде, суммы безнадежных долгов, а также суммы других долгов, нереальных к взысканию, потери от стихийных бедствий и некоторые другие. Порядок включения в затраты полученных убытков будет рассмотрен ниже.

Особое место в составе внереализационных расходов занимают затраты налогоплательщика на формирование различного рода резервов.

В частности, налогоплательщик имеет право создавать резервы по сомнительным долгам, суммы отчислений в которые включаются в состав внереализационных расходов на последний день отчетного или налогового периода. Согласно

Налоговому кодексу сомнительный долг представляет собой не погашенную в срок задолженность перед налогоплательщиком и задолженность, не обеспеченную залогом, поручительством или банковской гарантией. При этом Кодексом установлено, что указанная задолженность принимается только в части, возникшей в связи с реализацией товаров, выполнением работ и оказанием услуг.

Сумма указанного резерва определяется по результатам проведенной на последний день отчетного или налогового периода инвентаризации дебиторской задолженности. Исчисление размера резерва осуществляется следующим образом. В сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней. Сомнительная задолженность со сроком возникновения от 45 до 90 дней включается в размере 50% от выявленной суммы. Суммы сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней не включаются в создаваемый резерв. По размеру создаваемого резерва налоговое законодательство установило определенные ограничения, состоящие в том, что его сумма не может превышать 10% выручки отчетного или налогового периода.

Сумма указанного резерва, не использованная налогоплательщиком в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена им на следующий отчетный или налоговый период. В этом случае сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного или налогового периода. Если же сумма вновь создаваемого резерва окажется меньше, чем сумма остатка резерва, то разница должна быть включена в состав внереализационных расходов отчетного периода.

Налогоплательщикам, осуществляющим реализацию товаров или работ, налоговым законодательством предоставлено право создавать резервы на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.

Решение о создании такого резерва налогоплательщик принимает самостоятельно. Но создается указанный резерв только в отношении тех товаров или работ, по которым в соответствии с условиями заключенного договора с покупателем предусмотрено обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока. Одновременно налогоплательщик в учетной политике для целей налогообложения определяет предельный размер отчислений в этот резерв.

При этом законодательством установлено, что размер созданного резерва не может превышать предельный размер, определяемый как доля фактически осуществленных налогоплательщиком расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров или работ за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации указанных товаров или работ за отчетный или налоговый период.

Если же налогоплательщик ранее не осуществлял реализацию товаров или работ с условием гарантийного ремонта и обслуживания, то он имеет право создавать указанный резерв в размере, не превышающем расходы, предусмотренные в его плане на выполнение гарантийных обязательств с учетом срока гарантии.

Налогоплательщики, использующие труд инвалидов, и общественные организации инвалидов могут включать в состав прочих расходов затраты на формирование резервов предстоящих расходов в целях социальной защиты инвалидов. Эти резервы могут создаваться на срок не более 5 лет, и предельный размер отчислений не может превышать 30% полученной в текущем периоде налогооблагаемой прибыли.

При определении отдельных видов расходов, принимаемых к вычету из доходов налогоплательщика при налогообложении прибыли, необходимо учитывать некоторые особенности. В частности, такие особенности имеют место в определении расходов при реализации имущества и имущественных прав.

Налоговым кодексом установлено, что при реализации имущества налогоплательщик имеет право уменьшить полученные

доходы на стоимость реализованного имущества, которая определяется в следующем порядке.

В случае реализации амортизируемого имущества берется его остаточная стоимость. Если остаточная стоимость этого имущества с учетом расходов по его реализации превысит выручку от его реализации, то разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика. Полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

При реализации прочего имущества, за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства и покупных товаров, из доходов исключается стоимость его приобретения или создания.

Доходы от реализации покупных товаров уменьшаются на стоимость приобретения данных товаров, которая определяется исходя из принятой организацией учетной политики одним из следующих методов оценки покупных товаров:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);
- средней стоимости;
- стоимости единицы товара.

При реализации покупных товаров, имущества и имущественных прав налогоплательщик имеет также право уменьшить доходы от таких операций на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией.

В том случае, если цена приобретения имущества, имущественных прав и покупных товаров с учетом расходов по их реализации превысит выручку от их реализации, разница между этими величинами считается убытком налогоплательщика и учитывается в целях налогообложения.

Отнесение к расходам процентов по полученным заемным средствам также имеет свои особенности.

Указанные расходы признаются при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству

процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

Существенным отклонением размера начисленных процентов считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

При отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика, предельная величина процентов, признаваемых расходом, может быть принята в размере ставки рефинансирования Банка России, увеличенной на 10% – при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15% – по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Российское налоговое законодательство установило широкий перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения и осуществление которых должно производиться за счет прибыли, остающейся после уплаты налога на прибыль организаций. В частности, при определении налоговой базы не учитываются начисленные налогоплательщиком дивиденды, а также пени, штрафы и другие санкции, перечисленные в бюджет или в государственные внебюджетные фонды, штрафы и другие санкции, взимаемые государственными организациями, которым предоставлено право их наложения.

Не уменьшают налоговую базу налогоплательщика расходы на уплату взносов в уставный капитал, вкладов в простое товарищество, на приобретение или создание амортизируемого имущества.

Расходы на уплату налога на прибыль, платежи за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду, налоги, предъявленные налогоплательщиком покупателю товаров, работ, услуг и имущественных прав, а также налоги, начисленные в бюджеты в случае, если такие налоги были

списаны в составе кредиторской задолженности налогоплательщика, также не включаются в состав расходов, уменьшающих доходы при налогообложении.

Не направляются на снижение налоговой базы налогоплательщика расходы на выплату дополнительных вознаграждений и другие выплаты сверх предусмотренных трудовыми договорами или контрактами, премии, выплаченные работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений, а также материальная помощь.

При реализации по льготным, т. е. ниже рыночных, ценам товаров, работ и услуг работникам, а также продукции подсобных хозяйств для организации общественного питания возникающая ценовая разница не может уменьшать налогооблагаемую базу налогоплательщика.

Не могут также относиться к расходам, учитываемым при налогообложении, затраты налогоплательщика, произведенные им в части, превышающей установленные нормы, предельные размеры или не соответствующие условиям их отнесения к расходам, учитываемым при налогообложении (представительские, проценты по займам и т. д.).

Не уменьшает налоговую базу также еще целый ряд расходов налогоплательщика, не соответствующих критериям отнесения их к расходам на производство и реализацию или к внереализационным расходам и понесенных налогоплательщиками для получения доходов, которые не учитываются при определении налоговой базы.

Налоговая база по налогу на прибыль организаций представляет собой денежное выражение подлежащей налогообложению прибыли, определяемой в виде разницы между доходами и принимаемыми к вычету расходами.

При этом необходимо иметь в виду, что налоговая база по прибыли, облагаемой по каждой установленной ставке налогообложения, должна определяться налогоплательщиком отдельно.

Поскольку доходы и расходы налогоплательщика при налогообложении должны учитываться в денежной форме, все

доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав, включая товарообменные операции, должны быть оценены в стоимостном выражении.

При определении цены должны учитываться следующие принципиальные положения, установленные первой частью Налогового кодекса: для целей налогообложения должна приниматься цена товаров, работ и услуг, указанная сторонами сделки. И пока не доказано обратное, считается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Как уже отмечалось, налоговые органы имеют право проверять и контролировать правильность применения цен лишь в случаях совершения сделки между взаимозависимыми лицами, при совершении товарообменных, или бартерных, операций, при совершении внешне-торговых сделок, а также при значительном колебании (более чем на 20% в ту или иную сторону) уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным или однородным товарам в пределах непродолжительного периода времени.

Если при проверке по изложенным четырем основаниям окажется, что применяемые налогоплательщиком цены отклоняются более чем на 20% от рыночных цен на идентичные или однородные товары, то налоговый орган имеет право сделать досчет объема реализации до уровня рыночных цен. В этих случаях при определении рыночных цен товаров, работ или услуг должны приниматься во внимание сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Сделки между взаимозависимыми лицами могут приниматься во внимание только в тех случаях, когда взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты таких сделок.

В то же время должна учитываться информация о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными или однородными товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. В частности, необходимо учитывать такие условия сделок, как количество или объем поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно

применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

При этом условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

В условиях отсутствия на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным или однородным товарам, работам, услугам или из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг, а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены Налоговый кодекс предусматривает использование методов цены последующей реализации и затратного, изложенных в разделе 2.1.

При определении налоговой базы подлежащая налогообложению прибыль определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. Возникает естественный вопрос, а как быть в том случае, если в налоговом или отчетном периоде налогоплательщиком получен убыток? В этом случае налоговая база данного налогового или отчетного периода признается равной нулю.

Вместе с тем налогоплательщику предоставлено право уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на сумму полученного им в предыдущем (или предыдущих) налоговом периоде убытка. Такой перенос осуществляется в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. При этом налогоплательщику предоставлено право перенести на текущий налоговый период всю сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка. Такой порядок установлен начиная с 2007 г. Ранее действовало ограничение, согласно которому совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном или налоговом периоде не должна была превышать 30% исчисленной налоговой базы. В 2006 г.

совокупная сумма переносимого убытка не может превышать 50% исчисленной налоговой базы.

В том случае, если налогоплательщик получил убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они получены.

В практике работы налогоплательщиков и налоговых органов нередки случаи, когда определить сумму причитающегося налога невозможно из-за отсутствия бухгалтерского учета или запущенности ведения учета объектов налогообложения у налогоплательщика. В этом случае согласно части первой Налогового кодекса налоговые органы имеют право определять суммы налогов, подлежащих уплате налогоплательщиками в бюджет, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным плательщикам.

Формирование налоговой базы организации-налогоплательщика в существенной степени зависит от применяемой им учетной политики.

Налоговое законодательство предусматривает для налогоплательщика возможности использования двух методов учета поступающей выручки и произведенных затрат при исчислении налога на прибыль.

Первый метод – это кассовый метод. Согласно этому методу налогоплательщик учитывает доходы по состоянию на дату поступления средств на счет кредитной организации или в кассу организации, поступления другого имущества или имущественных прав, а расходы – после их фактической оплаты.

Согласно кассовому методу расходы организации учитываются в затратах с учетом установленных налоговым законодательством определенных особенностей. Так, материальные затраты, а также затраты на оплату труда учитываются в составе расходов в момент списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при другом способе погашения задолженности – в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется также в отношении уплаты процентов за пользование заемными средствами и при

оплате услуг третьих лиц. При этом следует иметь в виду, что расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство.

Амортизация учитывается в составе расходов в суммах, численных за отчетный или налоговый период. При этом допускается амортизация только оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве.

Расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты налогоплательщиком. При наличии у налогоплательщика задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные или налоговые периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность.

В отличие от порядка, действовавшего до принятия части второй Налогового кодекса, когда налогоплательщик самостоятельно устанавливал учетную политику, с 1 января 2002 г. организации имеют право на определение даты получения дохода или осуществления расхода по кассовому методу только в том случае, если в среднем за предыдущие 4 квартала сумма выручки от реализации товаров, работ и услуг этих организаций без учета НДС не превысила 1 млн руб. за каждый квартал.

При отсутствии этого условия организации обязаны применять метод начисления.

На метод начисления обязаны перейти и работающие по кассовому методу организации в случае заключения ими договора доверительного управления имуществом или договора простого товарищества.

Суть метода начисления состоит в том, что доходы и расходы отражаются в том отчетном периоде, в котором они имели место независимо от фактического поступления денежных средств, другого имущества или имущественных прав, а также независимо от времени фактической выплаты денежных средств или другой формы оплаты расходов, а по сделкам, длящимся более одного отчетного или налогового периода, – исходя из

принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов. Датой получения дохода для целей налогообложения в этом случае считается дата реализации товаров, работ и услуг, а также имущественных прав.

Примерно такой же порядок установлен для определения даты получения дохода для внереализационных доходов. Такой датой может являться дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества, приемки-сдачи работ, услуг (для доходов в виде безвозмездно полученного имущества, работ и услуг); дата расчетов или предъявления налогоплательщиком документов в соответствии с условиями заключенных договоров (для доходов от сдачи имущества в аренду, в виде лицензионных платежей за пользование объектами интеллектуальной собственности) и т. д.

Расходы при методе начисления по сделкам с конкретными сроками исполнения признаются в том отчетном или налоговом периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий этих сделок. Если же сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть четко определена, то расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно. По сделкам, длящимся более одного отчетного или налогового периода, расходы признаются исходя из принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов. В случае получения налогоплательщиком доходов в течение нескольких отчетных или налоговых периодов, в связи с чем невозможно четко проследить связь между доходами и расходами, расходы распределяются им самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Порядок определения даты осуществления расходов определен Налоговым кодексом по каждому из видов расходов. Например, по материальным расходам она определена как дата передачи в производство сырья и материалов.

Амортизация и расходы на оплату труда признаются в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы начисленной амортизации и начисленных расходов на оплату труда.

Расходы на ремонт основных средств считаются произведенными в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены вне зависимости от их оплаты.

Примерно такой же порядок установлен при определении даты осуществления внереализационных и прочих расходов. В частности, для сумм налогов и сборов и иных подобных расходов это дата начисления налогов и сборов в установленном российским законодательством порядке, для расходов на командировки, на содержание служебного транспорта, представительских расходов и других подобных расходов – дата утверждения авансового отчета.

При исчислении налоговой базы налогоплательщики не должны учитывать доходы и расходы, относящиеся к игорному бизнесу, поскольку организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в области игорного бизнеса, вместо налога на прибыль платят налог на игорный бизнес. В связи с этим организации, являющиеся организациями игорного бизнеса, а также организации, получающие доходы от деятельности, относящейся к игорному бизнесу, обязаны вести обособленный учет доходов и расходов по этой деятельности.

Налогоплательщики, применяющие в соответствии с Налоговым кодексом специальные налоговые режимы, при исчислении налоговой базы по налогу не должны учитывать доходы и расходы, относящиеся к указанным режимам налогообложения.

Российским налоговым законодательством установлены определенные особенности формирования доходов и расходов и соответственно налоговой базы по отдельным видам предпринимательской деятельности.

В первую очередь следовало бы остановиться на особенностях определения налоговой базы банков. В доходы банков кроме доходов, предусмотренных для всех налогоплательщиков, дополнительно включаются доходы от банковской деятельности. К этим доходам относятся, например, поступления в виде процентов от размещения денежных средств, предоставления кредитов и займов, а также от инкассации денежных

средств, векселей, платежных и расчетных документов и кассового обслуживания клиентов.

В доходы банков включаются также 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.

Доходы от проведения операций с иностранной валютой, осуществляемых в наличной и безналичной форме, от операций с валютными ценностями, а также операций купли-продажи драгоценных металлов и драгоценных камней, включаются в сумму доходов, формирующих налоговую базу банков.

В доходы банков включаются, кроме этого, полученные средства от депозитарного обслуживания клиентов, от предоставления в аренду специально оборудованных помещений или сейфов для хранения документов и ценностей, от осуществления форфейтинговых и факторинговых операций, а также некоторые другие доходы, непосредственно связанные с банковской деятельностью.

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, уплаченные банком проценты по вкладам и другим привлеченным денежным средствам, по собственным долговым обязательствам, а также по межбанковским кредитам и приобретенным кредитам рефинансирования.

Особой статьей расходов банков являются суммы отчислений в резерв на возможные потери по ссудам, подлежащим резервированию, и в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги. Указанные резервы банки имеют право создавать помимо резерва по сомнительным долгам, право образования

которого при определенных условиях имеют все налогоплательщики.

Включаются в расходы банков также комиссионные сборы за услуги по корреспондентским отношениям с другими банками, расходы от проведения операций с иностранной валютой, осуществляемых в наличной и безналичной форме, убытки по операциям купли-продажи драгоценных металлов и драгоценных камней, а также положительная разница от превышения отрицательной переоценки драгоценных металлов над положительной переоценкой.

При формировании налоговой базы банков учитываются также расходы по переводу пенсий и пособий, денежных средств без открытия счетов физическим лицам, по изготовлению и внедрению платежно-расчетных средств, по аренде брокерских мест, по оплате услуг расчетно-кассовых и вычислительных центров, а также расходы, связанные с осуществлением форфейтинговых и факторинговых операций, и некоторые другие связанные с банковской деятельностью расходы.

Определение доходов и расходов и соответственно налоговой базы страховых организаций также имеет свои особенности, вызванные спецификой страховой деятельности.

Кроме доходов, предусмотренных для всех налогоплательщиков, к доходам этих организаций относится ряд дополнительных доходов от осуществления страховой деятельности. В первую очередь к ним относятся страховые премии по договорам страхования, сострахования и перестрахования, вознаграждения и танъемы по договорам перестрахования, а также вознаграждения от страховщиков по договорам сострахования.

В доходы страховых компаний включаются суммы возмещения перестраховщиками доли страховых выплат по рискам, переданным в перестрахование, а также суммы процентов на депо премий по рискам, принятым в перестрахование.

Доходы от реализации перешедшего к страховщику права требования страхователя к лицам, ответственным за причиненный ущерб, также являются доходом, учитываемым при формировании налоговой базы страховой организации.

Включаются в расчеты налоговой базы страховых организаций и вознаграждения за оказание услуг страхового агента, брокера, а также некоторые другие доходы, полученные при осуществлении страховой деятельности.

Кроме получения дополнительных доходов, страховые организации несут соответствующие дополнительные расходы, вызванные спецификой страховой деятельности, которые также учитываются при формировании их налоговой базы.

Прежде всего к ним относятся суммы отчислений в страховые резервы, формируемые в порядке, установленном федеральным органом исполнительной власти по надзору за страховой деятельностью.

Включаются в расходы и суммы отчислений в резерв гарантий и резерв текущих компенсационных выплат, формируемые в соответствии с законодательством об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств, в размерах, установленных исходя из структуры страховых тарифов, а также суммы отчислений в резервы или фонды, формируемые в соответствии с требованиями международных систем обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств, к которым присоединилась Российская Федерация.

При формировании налоговой базы страховых организаций должны также учитываться страховые выплаты по договорам страхования, сострахования и перестрахования, предусмотренные условиями договора страхования, в том числе ренты, аннуитеты, пенсии.

Суммы страховых премий по рискам, переданным в перестрахование, вознаграждения и тантьемы по договорам перестрахования и вознаграждения состраховщику по договорам сострахования являются расходами, связанными со страховой деятельностью, и, следовательно, также должны учитываться 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 перестрахова-

ния, оплатой организациям или физическим лицам оказанных ими услуг, связанных со страховой деятельностью, и некоторые другие расходы, непосредственно связанные со страховой деятельностью.

Негосударственные пенсионные фонды также имеют соответствующие особенности определения доходов и расходов и формирования налоговой базы. Их доходы сверх доходов, обычных для всех российских налогоплательщиков, дополнительно включают доходы, полученные от размещения пенсионных резервов, и доходы, полученные от уставной деятельности фондов. Указанные специфические для фондов два вида доходов определяются каждый отдельно.

К доходам, полученным от размещения пенсионных резервов негосударственных пенсионных фондов, относятся, в частности, доходы от размещения средств пенсионных резервов в ценные бумаги, осуществления инвестиций и других разрешенных законодательством вложений. Указанный доход в целях налогообложения определяется как положительная разница между полученным доходом от размещения пенсионных резервов и доходом, рассчитанным исходя из ставки рефинансирования Банка России.

К специфическим доходам, полученным от уставной деятельности фондов, относятся:

- часть дохода от размещения пенсионных резервов, направленная на формирование имущества, предназначенного для обеспечения уставной деятельности фонда;
- доходы от размещения имущества, предназначенного для обеспечения уставной деятельности фондов, в ценные бумаги, осуществления инвестиций и других вложений.

Так же как и доходы, расходы негосударственных пенсионных фондов, кроме обычных для всех налогоплательщиков, включают в себя: расходы, связанные с получением дохода от размещения пенсионных резервов, расходы, связанные с получением дохода от инвестирования пенсионных накоплений, и расходы, связанные с обеспечением уставной деятельности этих фондов, и также учитываются раздельно.

К расходам, связанным с получением дохода от размещения пенсионных резервов, относятся:

- собственно расходы, связанные с получением дохода от размещения пенсионных резервов;
- обязательные расходы, связанные с хранением, поддержанием в рабочем состоянии и оценкой имущества, в которое размещены пенсионные резервы;
- отчисления на формирование имущества, предназначенного в обеспечение осуществления уставной деятельности этих фондов, учитываемые в составе расходов;
- отчисления на формирование страхового резерва, осуществляемые в соответствии с законодательством о негосударственных пенсионных фондах, до достижения установленного советом фонда негосударственного пенсионного обеспечения размера страхового резерва, но не более 50% величины резервов покрытия пенсионных обязательств.

К расходам, связанным с обеспечением уставной деятельности фондов, относятся вознаграждения за оказание услуг по заключению договоров негосударственного пенсионного обеспечения и договоров обязательного пенсионного страхования, оплата услуг актуариев, услуг по изготовлению пенсионных свидетельств, бланков строгой отчетности, квитанций и других подобных документов и другие расходы, непосредственно связанные с деятельностью по негосударственному пенсионному обеспечению.

Организациям потребительской кооперации, входящим в состав Союза потребительских обществ РФ, предоставлено право включать дополнительно кроме обычных расходов налогоплательщиков в расходы на производство и реализацию товаров, работ и услуг следующие расходы:

- отчисления на содержание потребительских обществ и их союзов;
- проценты, выплачиваемые за привлекаемые у пайщиков и других граждан заемные средства;
- отчисления в фонд развития потребительской кооперации, начисляемые организациями потребительской кооперации

в размере до 4% выручки от реализации товаров, работ и услуг за отчетный или налоговый период.

Налоговым кодексом установлены также особенности определения доходов и расходов и соответственно формирования налоговой базы по ряду видов деятельности, в частности профессиональных участников рынка ценных бумаг, по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, как обращающихся, так и не обращающихся на организованном рынке, по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок и некоторых других.

Впервые за годы существования в России налога на прибыль организаций с 2002 г. с принятием соответствующей главы части второй Налогового кодекса по этому налогу отменены все ранее действовавшие налоговые льготы.

Основная ставка налога на прибыль начиная с 2002 г. установлена в размере 24%. При этом налоговым законодательством предусмотрено разделение этой ставки на две составляющие ее ставки.

Сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 6,5%, зачисляется в федеральный бюджет и по ставке 17,5% – в бюджеты субъектов РФ.

С момента введения в действие главы Налогового кодекса, посвященной налогу на прибыль, т. е. с 2002 г., существенно ограничены права законодательных (представительных) органов власти субъектов Федерации и местного самоуправления в области регулирования ставки налога.

В частности, органы власти субъектов Федерации имеют право понижать для отдельных категорий налогоплательщиков установленную ставку в размере 17,5%, но только до уровня 13,5%, в то время как до введения в действие Кодекса они могли снизить ставку налога в части сумм, зачисляемых в их бюджеты, до 0%.

Иностранные организации, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, уплачивают налог с доходов от источников в Российской Федерации по следующим ставкам:

- 10% – по доходам, полученным от использования, содержания или сдачи в аренду судов, самолетов и других транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок;
- 15% – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций и по операциям с государственными и муниципальными ценными бумагами;
- 20% – с любых других доходов.

Доходы, полученные в виде дивидендов, облагаются по следующим ставкам налога на прибыль:

- в размере 9% – применяется в отношении доходов по дивидендам, полученным российскими организациями и физическими лицами – российскими налоговыми резидентами от российских организаций;
- в размере 15% – применяется к доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам в виде дивидендов, полученным российскими организациями от иностранных организаций.

Доходы в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам облагаются, в основном, по ставке 15%. Исключение сделано для доходов в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, а также по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., к которым применяется ставка в размере 0%.

Кроме того, доходы в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным до 1 января 2007 г. на срок не менее 3 лет, а также доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., облагаются по ставке в размере 9%.

Ставка в размере 0% применяется при налогообложении прибыли, полученной Банком России от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом от 10.07.2002 № 86-ФЗ “О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)”. Прибыль,

полученная Банком России от осуществления деятельности, не связанной с выполнением указанных функций, облагается налогом по ставке в размере 24%.

Налоги, исчисленные по всем перечисленным ставкам, кроме исчисленных по ставке 17,5%, зачисляются в федеральный бюджет.

По налогу на прибыль организаций установлены следующие порядок исчисления и сроки уплаты налога и авансовых платежей. Согласно налоговому законодательству суммы налога определяются как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, которая устанавливается в описанном выше порядке.

При этом налоговым периодом по налогу на прибыль является календарный год, а отчетными периодами являются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

Все налогоплательщики, за исключением иностранных организаций, не имеющих в России постоянного представительства, рассчитывают сумму налога по итогам налогового периода самостоятельно.

По итогам деятельности за каждый отчетный или налоговый период налогоплательщики обязаны исчислить сумму авансового платежа исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного или налогового периода. Сумма авансовых платежей определяется с учетом ранее начисленных в данном отчетном налоговом периоде сумм авансовых платежей. В течение отчетного периода налогоплательщики уплачивают ежемесячные авансовые платежи равными долями в размере $\frac{1}{3}$ подлежащего уплате квартального авансового платежа за квартал, предшествующий кварталу, в котором производится уплата ежемесячных авансовых платежей. Размер ежемесячных авансовых платежей, причитающихся к уплате в I квартале текущего года, принимается равным размеру ежемесячного авансового платежа, причитающегося к уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего года.

Вновь созданные организации осуществляют авансовые платежи за соответствующий отчетный период при условии, что выручка от реализации не превышала 1 млн руб. в месяц или 3 млн руб. в квартал. Если же указанные ограничения превышены, то налогоплательщик начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором такое превышение имело место, уплачивает авансовые платежи в изложенном выше порядке.

Налоговое законодательство предоставило налогоплательщикам право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли.

Для перехода на этот порядок налогоплательщик должен уведомить об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего году, в котором происходит переход на этот порядок. При этом указанный порядок уплаты авансовых платежей не может быть изменен налогоплательщиком в течение всего налогового периода.

Исчисление сумм авансовых платежей при переходе на данный порядок производится исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, которая рассчитывается нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

Для отдельных организаций установлен особый порядок уплаты авансовых платежей, состоящий в том, что эти налогоплательщики уплачивают только лишь квартальные авансовые платежи по итогам квартала. К их числу относятся организации, у которых за предыдущие 4 квартала сумма доходов от реализации не превышала в среднем 3 млн руб. за каждый квартал, а также бюджетные учреждения, иностранные организации, осуществляющие деятельность в России через постоянное представительство, некоммерческие организации, не имеющие доходов от реализации товаров, работ и услуг, участники простых товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах, инвесторы соглашений о разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных соглашений, а также выгодоприобретатели по договорам доверительного управления.

Иностранные организации, не связанные с постоянным представительством в Российской Федерации и получающие доходы от источников в России, самостоятельно не определяют суммы налога и не перечисляют их в бюджет. Эти обязанности возложены на организации, выплачивающие указанный доход данному налогоплательщику и являющиеся по российскому налоговому законодательству налоговыми агентами.

Российские организации, выплачивающие налогоплательщикам доходы в виде дивидендов, а также в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, подлежащим налогообложению, обязаны определить сумму налога отдельно по каждому такому налогоплательщику и по каждой выплате, удержать налог и перечислить его в бюджет.

В том случае, если по государственным и муниципальным ценным бумагам не имеется возможности определить у источника сумму дохода, подлежащего налогообложению, налогоплательщик – получатель дохода должен самостоятельно осуществить исчисление и уплату налога в виде авансовых платежей с полученных доходов.

По истечении налогового периода подлежащий уплате налог должен быть уплачен налогоплательщиком не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций, т. е. до 28 марта следующего года.

Авансовые платежи по итогам отчетного периода должны быть уплачены налогоплательщиком не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций, т. е. 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Ежемесячные авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком не позднее 28-го числа каждого месяца данного отчетного периода.

Налогоплательщики, которые исчисляют ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, должны уплатить их не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным.

По итогам отчетного периода суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в течение этого периода, засчиты-

ваются при уплате авансовых платежей по итогам отчетного периода, которые, в свою очередь, засчитываются в счет уплаты налога по итогам года.

Организации – налоговые агенты, выплачивающие доход иностранной организации, обязаны перечислить удержанную сумму налога в течение трех дней после дня выплаты или перечисления ей денежных средств или иного дохода.

Налог, удержанный при выплате дохода в виде дивидендов или процентов по ценным бумагам, должен быть перечислен в бюджет налоговым агентом, осуществившим выплату, в течение 10 дней со дня выплаты дохода.

Особый порядок исчисления и уплаты налога установлен для налогоплательщиков, имеющих обособленные подразделения. Указанные организации исчисление и уплату в федеральный бюджет сумм авансовых платежей, а также налога, исчисленного по итогам календарного года, должны производить по месту своего нахождения без распределения этих сумм по обособленным подразделениям. Другой порядок установлен по уплате авансовых платежей и сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов РФ. Она должна производиться налогоплательщиками – российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения. Указанная доля определяется как средняя арифметическая величина двух показателей. Первый представляет собой удельный вес среднесписочной численности работников или расходов на оплату труда этого обособленного подразделения в общей среднесписочной численности работников или расходах на оплату труда на конец отчетного периода. Вторым показателем – удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения на конец отчетного периода в остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по налогоплательщику.

При этом налогоплательщику предоставлено право самостоятельно определять, какой из показателей должен приме-

няться – среднесписочная численность работников или сумма расходов на оплату труда. Выбранный показатель должен быть неизменным в течение всего налогового периода.

Суммы авансовых платежей, а также сумма налога, подлежащие зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Федерации, исчисляются налогоплательщиком самостоятельно по тем ставкам налога, которые действуют на территориях, где расположены организация и ее обособленные подразделения, и уплачиваются в сроки, установленные для подачи соответствующих деклараций.

Доходы, полученные российской организацией от источников за пределами РФ, как уже отмечалось, также учитываются при определении ее налоговой базы. При этом указанные доходы должны быть учтены в полном объеме с учетом расходов, произведенных как в Российской Федерации, так и за ее пределами.

Выплаченные российской организацией в соответствии с законодательством иностранных государств суммы налога засчитываются согласно российскому налоговому законодательству при уплате этими организациями налога в Российской Федерации. При этом размер засчитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами РФ, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате этими организациями в России.

При этом зачет может быть произведен только при условии представления налогоплательщиком документа, подтверждающего уплату налога за пределами РФ.

Все налогоплательщики вне зависимости от наличия у них обязанности по уплате налога или авансовых платежей по нему обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации.

Налоговые агенты обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты по истечении каждого отчетного или налогового периода, в котором производились выплаты налогоплательщику.

Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются по упрощенной форме. Некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме только по истечении налогового периода.

Налогоплательщики и налоговые агенты представляют налоговые декларации или налоговые расчеты не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговые декларации или налоговые расчеты по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками и налоговыми агентами не позднее 28 марта года, следующего за истекшим календарным годом.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периода должна представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям.

Особое место в российском налоговом законодательстве отведено специфике налогообложения иностранных организаций как осуществляющих свою деятельность в России через постоянное представительство, так и не осуществляющих деятельность в России через постоянное представительство, но получающих доходы от источников в Российской Федерации.

Доходы, полученные иностранной организацией от источников в Российской Федерации, как связанные, так и не связанные с ее предпринимательской деятельностью в России через ее постоянное представительство и подлежащие обложению налогом на прибыль, имеют достаточно широкий перечень. Различие получаемых доходов состоит в том, что во втором случае иностранная организация получает доход непосредственно, а в первом – через своего постоянного представителя. Сюда в первую очередь включаются дивиденды, выплачиваемые иностранной организации как акционеру или участнику российских организаций, а также доходы, получаемые в результате

распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций.

Облагаются налогом процентные доходы от долговых обязательств любого вида, в том числе доходы в виде процентов по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам.

Являются облагаемым доходом также доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности, доходы от реализации акций или долей в капитале российских организаций, более 50% активов которых состоят из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ.

Объектом обложения выступают доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на российской территории, от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на российской территории, а также доходы от международных перевозок.

Полученные иностранными организациями штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами или исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств также подлежат налогообложению как доходы, полученные от источника в Российской Федерации.

Налоги с указанных выше доходов подлежат удержанию у источника их выплаты. Одновременно с этим доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров или другого имущества, кроме реализации акций и находящегося на территории России недвижимого имущества, а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории РФ, не приводящие к образованию постоянного представительства в Российской Федерации, обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

При определении налоговой базы по доходам от реализации акций и находящегося на российской территории недвижимого имущества из суммы таких доходов могут вычитаться произведенные иностранной организацией документально подтвержденные расходы.

Кроме этих доходов иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, имеют дополнительные доходы, являющиеся объектом налогообложения. К ним относятся полученные ею на территории России в результате осуществления деятельности через постоянное представительство доходы, уменьшенные на величину произведенных этим постоянным представительством расходов. Также являются объектом обложения доходы иностранной организации от владения, пользования или распоряжения имуществом постоянного представительства этой организации в Российской Федерации за вычетом расходов, связанных с получением таких доходов.

Доходы, полученные иностранной организацией от источников в России и подлежащие налогообложению, являются объектом налогообложения по налогу независимо от формы, в которой они получены, в частности в натуральной форме, путем погашения обязательств этой организации, в виде прощения ее долга или зачета требований к этой организации.

Налоговая база по доходам иностранной организации, подлежащим налогообложению, и сумма удерживаемого налога исчисляются в валюте, в которой иностранная организация получает такие доходы.

Иностранные организации, как осуществляющие, так и не осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, уплачивают налог по основным видам доходов по общей установленной ставке в размере 24%. Доходы в виде дивидендов, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, а также доходы в виде процентов по государственным или муниципальным ценным бумагам облагаются отдельно от других доходов по ставкам в размере 15%.

Налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, исчисляется и удерживается соответствующей организацией, осуществляющей ей выплату, в той же валюте, что и каждая подобная выплата.

Сумма налога, удержанного с доходов иностранных организаций, должна быть перечислена налоговым агентом в федеральный бюджет одновременно с выплатой дохода или в валюте выплаты этого дохода, или в валюте Российской Федерации по официальному курсу Банка России на дату перечисления налога.

В тех случаях, когда доход выплачивается иностранной организации в натуральной или иной неденежной форме, в том числе в форме осуществления взаимозачетов, или же сумма налога, подлежащего удержанию, превосходит сумму дохода иностранной организации, получаемого в денежной форме, налоговый агент обязан перечислить налог в бюджет в исчисленной сумме, уменьшив соответствующим образом доход иностранной организации, получаемый в неденежной форме.

Исчисление и удержание суммы налога с доходов, выплачиваемых иностранным организациям, производится налоговым агентом по всем видам получаемых ими доходов, за исключением следующих случаев.

Налог не исчисляется и не удерживается, если налоговый агент был уведомлен получателем дохода, что выплачиваемый доход относится к постоянному представительству получателя дохода в Российской Федерации, и в распоряжении налогового агента находится нотариально заверенная копия свидетельства о постановке получателя дохода на учет в налоговых органах, оформленная не ранее чем в предшествующем налоговом периоде.

Налоговый агент не должен также исчислять и удерживать налог в отношении дохода, по которому предусмотрена налоговая ставка 0%.

В случаях выплаты доходов, полученных при выполнении соглашений о разделе продукции, а также доходов, которые в соответствии с международными договорами или соглашениями не облагаются налогом в Российской Федерации, налог также не исчисляется и не удерживается.

Определенные сложности имеются в расчете налоговой базы иностранной организации при наличии у нее на территории

России более чем одного отделения, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства. В этом случае налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению.

Если же иностранная организация осуществляет через такие отделения деятельность в рамках единого технологического процесса или в других аналогичных случаях, по согласованию с ФНС России такая организация имеет право рассчитывать налогооблагаемую прибыль, относящуюся к ее деятельности, через отделение на территории РФ или же в целом по группе таких отделений, при условии применения всеми включенными в группу отделениями единой учетной политики в целях налогообложения. При этом иностранная организация может самостоятельно определять, какое из отделений будет вести налоговый учет, а также представлять налоговые декларации по месту нахождения каждого отделения. Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет, в таком случае распределяется между отделениями в общем порядке, предусмотренном для всех налогоплательщиков. При этом не учитывается стоимость основных средств и нематериальных активов, а также среднесписочная численность работников или фонд оплаты труда работников, не относящихся к деятельности иностранной организации на территории РФ через постоянное представительство.

В том же порядке, что и все российские налогоплательщики, иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, уплачивают авансовые платежи и налог.

Налоговая декларация по итогам налогового или отчетного периода, а также годовой отчет о деятельности в Российской Федерации представляются указанными организациями в налоговый орган по месту нахождения постоянного представительства этой организации в общеустановленном порядке.

В том случае, если иностранная организация имеет отделение в Российской Федерации, которое не является постоянным представительством, она представляет налоговую декларацию

в налоговый орган по месту нахождения этого отделения не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

При прекращении деятельности постоянного представительства иностранной организации в Российской Федерации до окончания налогового периода налоговая декларация за последний отчетный период представляется иностранной организацией в течение месяца со дня прекращения деятельности отделения.

Исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по итогам каждого отчетного или налогового периода осуществляется налогоплательщиком на основе данных не только бухгалтерского, но и налогового учета. Ведение налогового учета вызвано тем, что Налоговым кодексом предусмотрен порядок группировки и учета отдельных объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения, отличающийся от порядка их группировки и отражения в бухгалтерском учете.

Налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом. Он осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного или налогового периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Система налогового учета должна быть организована налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, и устанавливаться соответствующим приказом или распоряжением руководителя организации. Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций или объектов в целях налогообложения может быть осуществлено налогоплательщиком только в случае изменения законодательства или применяемых

методов учета и должно применяться с начала нового налогового периода.

При осуществлении налогоплательщиком новых видов деятельности он должен определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения этих видов деятельности.

В данных налогового учета должны отражаться суммы доходов и расходов, доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом или отчетном периоде, суммы остатка убытков, подлежащие отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, суммы создаваемых резервов, а также суммы задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль. Все эти данные налогового учета должны быть подтверждены первичными учетными документами, включая справку бухгалтера, аналитическими регистрами налогового учета, а также расчетом налоговой базы.

Аналитические регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, или в электронном виде, или на любых машинных носителях. Формы и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения.

При этом налоговым законодательством установлено, что формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы в обязательном порядке должны содержать кроме наименования регистра также и определенные реквизиты. К их числу относятся, в частности, период составления, измерители операции в денежном и, если возможно, в натуральном выражении, а также наименование хозяйственных операций. Кроме того, регистры должны содержать подпись и расшифровку этой подписи лица, ответственного за составление соответствующего регистра.

Аналитические регистры налогового учета представляют собой сводные формы систематизации данных налогового учета

за отчетный или налоговый период без распределения по счетам бухгалтерского учета. Они предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета, для отражения в расчете налоговой базы.

Данные налогового учета при этом должны учитываться в разработочных таблицах, справках бухгалтера и других документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения. При этом их формирование должно обеспечивать непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения. Особенно важно соблюдение этого принципа для операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах или же переносятся на ряд лет.

Еще одно требование, предъявляемое к ведению аналитического учета, – он должен быть организован налогоплательщиком таким образом, чтобы раскрывать порядок формирования его налоговой базы.

Ответственность за правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета несут лица, на которых возложена обязанность их составления и подписания.

При хранении регистров налогового учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений.

Любое исправление ошибок в регистрах налогового учета должно быть подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

Расчет налоговой базы за отчетный или налоговый период составляется налогоплательщиком самостоятельно исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала года. При этом обязательным условием является наличие в нем всех необходимых данных. К их числу относится в первую очередь период, за который определяется налоговая база, исчисляемая, как известно, нарастающим итогом с начала налогового периода. В расчет включается также сумма доходов и расходов от реализации, полученных в отчетном или налоговом периоде,

с отражением отдельно выручки и расходов от реализации товаров, работ и услуг собственного производства и покупных товаров, от реализации имущества, имущественных прав, от реализации ценных бумаг или финансовых инструментов срочных сделок, не обращающихся на организованном рынке, от реализации основных средств, а также товаров, работ и услуг обслуживающих производств и хозяйств.

При этом законодательством установлено, что общая сумма расходов на производство и реализацию товаров, работ и услуг собственного производства, а также расходов, понесенных при реализации имущества и имущественных прав, должна быть уменьшена на суммы остатков незавершенного производства, остатков продукции на складе и продукции отгруженной, но не реализованной на конец отчетного или налогового периода.

В расчете налоговой базы должны быть также отражены суммы внереализационных доходов, расходов и прибыли или убытков от внереализационных операций. На основе указанных данных определяется налоговая база за отчетный или налоговый период. При этом для определения суммы прибыли, подлежащей налогообложению, из налоговой базы должна быть исключена сумма убытка, подлежащего переносу на последующие налоговые периоды.

Налоговым кодексом установлен порядок ведения налогового учета по каждому виду доходов и расходов, включаемых в налоговую базу для исчисления налога на прибыль организаций.

Контрольные вопросы

1. Какова роль налога на прибыль организаций в экономике и финансах?
2. Кто в России является плательщиком налога на прибыль? Какие организации не платят налог на прибыль?
3. Что является объектом налогообложения?
4. Как рассчитывается налоговая база по налогу на прибыль?

5. Какие особенности формирования налоговой базы имеются по отдельным видам деятельности, в частности банковской и страховой?

6. Какие доходы, полученные налогоплательщиком, не учитываются при формировании налоговой базы?

7. Что входит в понятие внереализационных доходов и расходов?

8. Какие ограничения существуют по отдельным расходам, учитываемым при формировании налоговой базы? Каковы особенности начисления амортизации?

9. Что такое учетная политика в целях налогообложения и какие ее формы применяются в налоговой системе России?

10. Каковы ставки налога на прибыль? Кто их устанавливает?

11. Каков порядок уплаты в бюджет налога на прибыль?

12. В какие сроки уплачивается налог на прибыль в бюджет?

13. Что такое налоговая декларация, порядок ее заполнения и сроки представления?

14. Каковы особенности исчисления и уплаты налога на прибыль иностранными организациями?

15. С какой целью введен налоговый учет?

3.3. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Особое положение в ряду налогов, уплачиваемых физическими лицами, занимает налог на доходы физических лиц (НДФЛ). Это, пожалуй, единственный налог, который существовал в нашей стране в годы советской власти, когда практически отсутствовала налоговая система.

Впервые в истории России подоходный налог был установлен в начале 1916 г. и должен был быть введен в действие с 1917 г. Но Февральская, а затем и Октябрьская революции отменили ранее принятые законы, и Закон от 06.04.1916 о подоходном налоге фактически не вступил в действие.

В годы советской власти подоходный налог не имел сколько-нибудь значительного фискального значения, поскольку основная масса поступлений в бюджеты всех уровней обеспечивалась за счет жестко регламентированных сумм отчислений от доходов предприятий и организаций. Достаточно сказать, что в доходах государственного бюджета страны, включавшего в себя бюджеты всех уровней власти, поступления подоходного налога составляли не более 5–6%. Единственным, возможно, предназначением подоходного налога в то время являлось перераспределение доходов лиц, не относящихся к категории рабочих и служащих. Это обеспечивалось путем установления для основной массы трудящихся уплаты налога по пониженным ставкам, которые практически не являлись прогрессивными и колебались от 8,2 до 13%. При этом отдельные категории рабочих и служащих вообще были освобождены от уплаты подоходного налога, в том числе колхозники, военнослужащие. Вместе с тем доходы всех остальных физических лиц, которые занимались так называемой индивидуальной трудовой деятельностью и которые, по мнению государства, получали значительные доходы, облагались по особо высоким ставкам, достигавшим для кустарей и ремесленников 81%, а по гонорарам авторов произведений науки и искусства – 69%. Подоходное налогообложение, таким образом, характеризовалось в это время отсутствием основополагающего принципа налогообложения – равенства всех плательщиков перед законом.

Не оказывал серьезного влияния этот налог в годы советской власти и на материальное положение населения страны. Это объяснялось отсутствием существенной дифференциации доходов населения, отличавшихся низким уровнем. В этих условиях установленная прогрессивная шкала налогообложения затрагивала интересы весьма незначительного числа налогоплательщиков, и поэтому абсолютное большинство населения платило налог по минимальной ставке. Достаточно сказать, что через систему подоходного налогообложения у населения изымалось в разные годы от 6 до 7% его дохода. Наряду с этой характерной особенностью того времени, в стране была установлена жесткая

регламентация уровня заработной платы работников не только бюджетной сферы, но и сферы материального производства. Это давало возможность государству фактически закладывать размер уплачиваемого подоходного налога в качестве элемента оплаты труда. Не случайно поэтому в 1960 г. в СССР был принят специальный закон, предусматривавший постепенную отмену налогов с заработной платы рабочих и служащих.

Основы современного подоходного налогообложения физических лиц были заложены в России с принятием Закона РФ от 07.12.1991 № 1998-1 "О подоходном налоге с физических лиц".

С введением этого Закона в действие с 1 января 1992 г. в России была создана принципиально иная, чем действовавшая до того в Советском Союзе, система подоходного обложения физических лиц. Она стала базироваться на определенных принципах, отличных от действовавших в системе централизованного государственного регулирования экономики, которые со временем изменялись и уточнялись, пока, наконец, не приобрели относительно законченный вид в Налоговом кодексе РФ.

Важнейшим принципом ныне действующей системы подоходного налога с физических лиц является равенство налогоплательщиков вне зависимости от социальной или иной принадлежности. Это означает, что все налогоплательщики равны перед законом, отсутствуют категории налогоплательщиков, которые были бы освобождены от налогообложения по получаемым ими доходам. Ставки налога едины для всех налогоплательщиков, получивших доход определенного уровня. Только лишь размер совокупного дохода, фактически полученного за год, определяет уровень обложения любого налогоплательщика.

В отличие от действовавшего в Советском Союзе принципа обложения месячных доходов вне зависимости от совокупного годового дохода российское налоговое законодательство установило обложение совокупного годового дохода. Это положение сохранено и в Налоговом кодексе, несмотря на введение единой ставки налога для соответствующих видов доходов. При

этом сохранился действовавший ранее принцип возложения на работодателя обязанности взимать и перечислять в бюджет налоги с доходов, выплачиваемых им своим или привлеченным работникам. Этот принцип можно было бы назвать принципом первичного взимания налога у источника получения доходов.

Новым для российских налогоплательщиков стал введенный Законом в 1991 г. принцип предоставления в определенных случаях декларации о совокупном годовом доходе. Следует при этом подчеркнуть, что с установлением Налоговым кодексом единой ставки налога с 2001 г. резко сужен перечень категорий и число налогоплательщиков, обязанных заполнять и представлять налоговые декларации.

С 1992 г. в практику подоходного обложения физических лиц был введен еще один новый принцип – установление не облагаемого налогом минимума годового совокупного дохода, на который уменьшается сумма годового дохода, а также вычетов из годового совокупного дохода. Начиная с 2001 г., с принятием Налогового кодекса, не облагаемый налогом минимум стал называться стандартным налоговым вычетом.

Важнейший принцип подоходного налогообложения физических лиц – недопущение уплаты этого налога за плательщика. Иными словами, налог должен исчисляться только с личного дохода граждан и уплачиваться ими за счет этого дохода. Предприятия и организации любой формы собственности и любой организационно-правовой формы, выплачивающие физическим лицам доходы, не имеют права вносить подоходный налог за граждан за счет своих средств, а также при заключении договоров и других сделок включать налоговые оговорки в этой части.

И наконец, последним по порядку, но не по значению является принцип предоставления отдельным категориям налогоплательщиков целевых налоговых льгот (в России – в форме доходов, не подлежащих налогообложению), направленных на решение важнейших социальных задач.

Примерно на таких же принципах строится система подоходного обложения физических лиц в большинстве стран

с развитой рыночной экономикой. Широкое распространение этого налога во всех странах мировой системы вызвано рядом факторов, определяющих особую роль подоходного налога с населения в общей системе налогообложения.

Важнейшим определяющим моментом является прежде всего то, что объектом обложения данным налогом служит именно доход, реально полученный налогоплательщиком.

Преимущество этого налога заключается также в том, что его плательщиком является практически все трудоспособное население страны, вследствие чего его поступления могут без перераспределения зачисляться в любой бюджет: от поселкового до федерального. К тому же этот налог – достаточно стабильный и устойчивый доходный источник бюджетов, благодаря чему он, в основном, зачисляется в бюджеты муниципальных образований, из которых финансируются основные расходы, связанные с жизнеобеспечением населения.

Подоходный налог, пожалуй, самый перспективный в смысле его продуктивности. При прочих равных условиях он легче других налогов контролируется налоговыми органами, от его уплаты сложнее уклониться недобросовестным налогоплательщикам.

Одновременно с этим именно в подоходном налоге с физических лиц наглядно реализуются такие важнейшие принципы построения налоговой системы, как всеобщность и равномерность налогового бремени.

Указанные особенности подоходного налога накладывают на законодательные и исполнительные органы любой страны огромную экономическую и социальную ответственность за построение шкалы этого налога, установление размера налогооблагаемого минимума, налоговых льгот и вычетов.

Вместе с тем в сегодняшних российских условиях подоходный налог с физических лиц не стал доминирующим в налоговой системе страны. Несмотря на то, что его отчисления увеличились в общей сумме всех доходов бюджета по сравнению с централизованной экономикой и по объему поступлений в бюджет, он занимает теперь пятое место, уступая налогам на

добавленную стоимость, на добычу полезных ископаемых и на прибыль, а также таможенной пошлине, все же его доля в доходах консолидированного бюджета – менее 12% – явно недостаточна. В бюджетах экономически развитых стран поступления налога с доходов физических лиц занимают доминирующее положение, достигая, например, в США 60% всех налоговых поступлений. И это положение имеет место на фоне российских налоговых ставок, практически не менее либеральных, а с 2001 г. значительно более либеральных, чем ставки налога в других странах. Недостаточная роль подоходного налога с физических лиц в формировании доходной базы российского бюджета объясняется следующими причинами.

Во-первых, низким по сравнению с экономически развитыми странами уровнем доходов подавляющего большинства населения России, в связи с чем подоходный налог уплачивался в последнее время, в основном, по минимальной ставке. Кроме того, объем доходов, облагаемых по ставкам в 35 и 30%, в России несравненно ниже, чем в других странах.

Во-вторых, имеющими место задержками выплат заработной платы части работников как сферы материального производства, так и работающих в организациях, состоящих на бюджете.

В-третьих, неразвитостью рыночных отношений, незначительным количеством частных предприятий и лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

И наконец, в-четвертых, получившей широкое распространение чисто российской практикой укрывательства от налогообложения лиц с высокими доходами, в связи с чем в бюджет поступает не более половины всех положенных сумм этого налога. Вместе с тем, как это ни парадоксально, основную долю этого налога обеспечивают в бюджете Российской Федерации поступления от доходов низкообеспеченной части населения, поскольку здесь наиболее низкий процент укрывательства от налогов.

Плательщиками налога с доходов физических лиц выступают, как это вытекает из названия налога, исключительно физические лица: как резиденты, так и нерезиденты. К налоговым резидентам согласно Налоговому кодексу относятся граждане Российской Федерации, лица без гражданства, граждане других государств, постоянно проживавшие на территории России в течение календарного года в общей сложности не менее 183 дней. Указанные физические лица, прожившие на территории России в общей сложности менее 183 дней в течение календарного года, являются, соответственно, налоговыми нерезидентами. С момента вступления с 1 января 2001 г. второй части Налогового кодекса резидентство зависит не только от срока и факта проживания на российской территории. Согласно ст. 232 гл. 23 Кодекса для обоснования своего нерезидентства налогоплательщик обязан также представить официальное подтверждение того, что он является резидентом другой страны.

Объектом обложения налогом с доходов физических лиц у налоговых резидентов выступает доход, полученный ими в налоговом периоде от источников как в России, так и за ее пределами. В отличие от них для налоговых нерезидентов объектом обложения является доход, полученный исключительно из источников, расположенных в Российской Федерации.

При этом положения Налогового кодекса устанавливают перечень доходов, подлежащих налогообложению, полученных как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами. К таким доходам Налоговый кодекс относит дивиденды и проценты, а также страховые выплаты при наступлении страхового случая, выплачиваемые российскими организациями или иностранными организациями.

В перечень указанных доходов включаются также доходы, полученные от использования в Российской Федерации или за ее пределами авторских или других смежных прав, а также полученные от предоставления в аренду и от иного использования имущества, находящегося на российской территории.

Одновременно с этим в состав доходов налогоплательщика входят и суммы, полученные от реализации недвижимого и иного

принадлежащего ему имущества, акций или других ценных бумаг, долей участия в уставном капитале организаций, а также прав требования к российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории России.

Является объектом обложения также вознаграждение за выполнение трудовых или других обязанностей, за выполненные работы, оказанные услуги и за совершение действия или бездействие.

Признаются доходами физического лица пенсии, пособия, стипендии и другие аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим законодательством.

Отнесение указанных доходов к доходам, полученным от источников в Российской Федерации, либо к доходам от источников за пределами РФ зависит от места нахождения организаций, имущества или источника получения дохода.

В частности, дивиденды, страховые выплаты от российских организаций, а также от иностранных организаций в связи с деятельностью ее постоянного представительства в России – это доходы, полученные от источников в Российской Федерации. Указанные виды доходов, полученные от иностранной организации во всех других случаях, – это доходы, полученные от источников, находящихся за пределами России. Для доходов от использования авторских прав, от аренды и реализации имущества, доходов в виде вознаграждений указанное разграничение зависит от места нахождения (в России или за ее пределами) источника дохода или его получения.

Что касается пенсий, пособий, стипендий и иных аналогичных выплат, то в данном случае Налоговый кодекс устанавливает указанное разграничение в зависимости от того, законодательством какого государства (России или иного) установлены подобные выплаты.

В том случае, если затруднено отнесение тех или иных доходов к доходам, полученным от источников в Российской

Федерации или за ее пределами, то подобное отнесение осуществляется Минфином России.

Вместе с тем имеются определенные особенности в части отнесения доходов, полученных от использования транспортных средств. Согласно Налоговому кодексу доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, в связи с перевозками в Российскую Федерацию, из Российской Федерации или в ее пределах, а также штрафы и другие санкции за простой или задержку этих транспортных средств в пунктах погрузки или соответственно выгрузки в Российской Федерации относятся к доходам, полученным от источников в Российской Федерации. Во всех остальных случаях – это доходы от источников за пределами Российской Федерации.

Важно подчеркнуть, что российское налоговое законодательство в части налога с доходов физических лиц установило неидентичность понятий “доход” и “налоговая база”.

При определении налоговой базы должны учитываться не только все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме или право на распоряжение которыми у него возникло, но и доходы в виде материальной выгоды. При этом важно подчеркнуть, что если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или же других органов производятся какие-либо удержания, то такие удержания не могут и не должны уменьшать налоговую базу данного конкретного налогоплательщика.

Основным видом дохода, включаемого в налоговую базу, являются доходы, полученные плательщиками налога в российской национальной валюте в различных формах, а также в иностранной валюте. При этом доходы в иностранной валюте для целей налогообложения пересчитываются в рубли по курсу Банка России, действовавшему на дату фактического получения дохода. Датой получения дохода в иностранной валюте на территории Российской Федерации налоговое законодательство определило конкретную дату выплаты дохода. По доходам,

получаемым физическими лицами из источников за пределами Российской Федерации, такой датой считается дата получения этого дохода, а при перечислении этих доходов на валютный счет физического лица – дата зачисления на этот счет. Уплата в бюджет налога с доходов, полученных в иностранной валюте, производится плательщиками только в рублях.

В случае, когда физическим лицом получен доход в иностранной валюте, не покупаемой Банком России, он переводится по прямому курсовому соотношению в конвертируемую валюту (валюту, покупаемую Банком России). Полученная таким образом сумма дохода в конвертируемой валюте пересчитывается в рубли в общеустановленном порядке.

Одновременно с этим в налоговую базу включаются и доходы, полученные в натуральной форме.

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, налоговое законодательство относит оплату как полностью, так и частично организациями или индивидуальными предпринимателями товаров, работ, услуг или другого имущества, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика. К этой форме доходов относятся полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в его интересах услуги на безвозмездной основе, а также оплата труда в натуральной форме.

Для включения в доход налогоплательщика эти товары, работы или услуги должны быть оценены в стоимостном выражении. В этом случае неизбежен вопрос о том, по каким ценам должна проводиться такая оценка. Налоговое законодательство дает однозначный ответ на этот вопрос: стоимость этих товаров, работ и услуг исчисляется исходя из их рыночных цен или тарифов, действовавших на день получения такого дохода, а при государственном регулировании цен или тарифов – исходя из этих государственных регулируемых розничных цен или тарифов.

В стоимость товаров, работ или услуг, полученных в натуральной форме, должны также включаться соответствующие

суммы НДС, а для подакцизных товаров – соответствующая сумма акцизов.

Доходы налогоплательщика, полученные в виде материальной выгоды, российское законодательство определяет в форме финансовых ресурсов, полученных от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, от приобретения товаров, работ или услуг в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, а также у организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику, и, кроме того, от приобретения ценных бумаг.

В случае получения налогоплательщиком материальной выгоды от экономии на процентах налоговая база определяется в зависимости от того, в какой валюте им был получен кредит или ссуда и на каких условиях.

В частности, при пользовании заемными или кредитными средствами, выраженными в рублях, материальная выгода возникает как превышение суммы процентов, исчисленной исходя из $\frac{3}{4}$ действующей ставки рефинансирования, установленной Банком России на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

При получении заемных или кредитных средств в иностранной валюте материальная выгода составит превышение суммы процентов за их пользование, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

При получении налогоплательщиком материальной выгоды в случае приобретения товаров, работ или услуг у взаимозависимых лиц или организаций налоговая база представляет собой превышение цены идентичных или однородных товаров, работ или услуг, реализуемых этими лицами в обычных условиях лицам, не являющимся взаимозависимыми, над ценами реализации идентичных или однородных товаров, работ или услуг налогоплательщику.

Если же налогоплательщик получает доход в виде материальной выгоды от приобретения ценных бумаг, то налоговая база определяется как превышение их рыночной стоимости над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение.

При определении налоговой базы по отдельным видам доходов российское налоговое законодательство установило ряд особенностей.

В частности, такие особенности имеются по доходам, полученным по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения, а также по операциям с ценными бумагами.

В налоговую базу не включаются доходы, полученные в виде страховых выплат в связи с наступлением страховых случаев по обязательному страхованию, установленному действующим законодательством, а также по добровольному долгосрочному (на срок не менее 5 лет) страхованию жизни и в возмещение вреда жизни, здоровью и медицинских расходов, за исключением оплаты санаторно-курортных путевок.

По заключенным договорам добровольного страхования на срок менее 5 лет суммы страховых выплат не учитываются, если они не превышают сумм, внесенных физическими лицами в виде страховых взносов, увеличенных страховщиками на сумму, рассчитанную исходя из действующей ставки рефинансирования Банка России на момент заключения договора страхования. В противном случае разница между указанными суммами учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению.

При определении налоговой базы необходимо учитывать суммы страховых взносов, если указанные суммы вносятся за физических лиц из средств работодателей, за исключением тех случаев, когда страхование физических лиц производится работодателями по договорам добровольного страхования, предусматривающим возмещение вреда жизни и здоровью застрахованных физических лиц или их медицинских расходов.

При наступлении страхового случая по договорам добровольного имущественного страхования, включая страхование гражданской ответственности за причинение вреда имуществу третьих лиц, а также страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств, подлежащий налогообложению доход налогоплательщика должен определяться следующим образом.

В случае гибели или уничтожения застрахованного имущества в доход включается разница между полученной страховой выплатой и рыночной стоимостью застрахованного имущества на дату заключения указанного договора (а по договору страхования гражданской ответственности – на дату наступления страхового случая), увеличенной на сумму уплаченных по страхованию этого имущества страховых взносов.

При повреждении застрахованного имущества облагаемый доход налогоплательщика представляет собой разницу между полученной страховой выплатой и расходами, необходимыми для проведения ремонта или восстановления этого имущества (если ремонт не осуществлялся), или стоимостью ремонта или восстановления (в случае осуществления ремонта), увеличенной на сумму уплаченных на страхование указанного имущества страховых взносов.

При определении налоговой базы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключаемым с негосударственными пенсионными фондами, не должны учитываться страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, уплачиваемые организациями и другими работодателями, а также накопительная часть трудовой пенсии.

В данном случае не увеличивают налоговую базу также суммы пенсионных взносов и суммы пенсий, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами с имеющими лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами.

Одновременно с этим при определении налоговой базы в обязательном порядке должны учитываться суммы пенсий физическим лицам, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенными организациями, а также физическими лицами (в пользу третьих лиц) с имеющими лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами.

Денежные суммы за вычетом сумм платежей, внесенных физическим лицом в свою пользу, которые подлежат выплате российскими негосударственными пенсионными фондами в случае досрочного расторжения договоров, также подлежат включению в налоговую базу.

При определении налоговой базы по доходам по операциям с ценными бумагами учитываются доходы от купли-продажи ценных бумаг, как обращающихся, так и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, а также доходы по операциям фьючерсных и опционных биржевых сделок.

Доход или убыток по сделке купли-продажи ценных бумаг определяется при этом как разница между суммами, полученными от реализации ценных бумаг, и документально подтвержденными расходами на их приобретение, реализацию и хранение, фактически произведенными налогоплательщиком, либо имущественными вычетами.

Определяя доходы, облагаемые налогом на доходы физических лиц, весьма важно знать, что в соответствии с российским налоговым законодательством имеется весьма широкий круг доходов, которые не подлежат налогообложению, т. е. не должны включаться в облагаемый доход. По своему экономическому содержанию многие из них представляют собой налоговые льготы. Какие же доходы разрешено исключать из налоговой базы налогоплательщика?

Освобождены от налогообложения государственные пособия, а также выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством. Исключение составляют лишь пособия по временной нетрудоспособности, включая пособие по уходу за больным ребенком. Не подлежат

налогообложению также пособия по безработице и пособия по беременности и родам.

Не являются объектом обложения все виды государственных пенсий, назначаемых и выплачиваемых в соответствии с действующим законодательством.

Не включаются в облагаемый доход все виды установленных федеральным законодательством, законодательством субъектов Федерации или решениями органов местного самоуправления компенсационных выплат с целью возмещения дополнительных расходов, связанных с выполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей, переездом на работу в другую местность, возмещением ущерба, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения оплатой стоимости или выдачей полагающегося натурального довольствия или сумм, выплачиваемых взамен этого довольствия, компенсационных выплат, связанных с гибелью военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими своих обязанностей, а также возмещением других подобных расходов.

К компенсационным выплатам относятся: оплата расходов по командировкам, расходы на повышение профессионального уровня работников, единовременные пособия, суточные, оплата проезда и провоза имущества при переводе работника на работу в другую местность, оплата стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях.

К компенсационным выплатам относятся также выходные пособия и все виды денежной компенсации, выплачиваемые работникам при их увольнении из учреждений или организаций в соответствии с законодательством о труде, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск.

При этом следует иметь в виду, что отдельные виды компенсационных выплат не включаются в облагаемый доход

налогоплательщика только в пределах норм, установленных законодательством.

В частности, при оплате работникам расходов на служебные командировки внутри страны или за ее пределы в облагаемый доход налогоплательщика не должны включаться суточные в пределах норм, установленных действующим законодательством, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сбор за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, оплате услуг связи, получению и регистрации заграничного служебного паспорта, получению виз, а также по обмену наличных денег или чека в банке на наличную иностранную валюту.

В случае же непредставления налогоплательщиком документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством.

Не подлежат налогообложению суммы единовременной материальной помощи независимо от ее размера, оказываемой физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью на основании решений органов законодательной (представительной) или исполнительной власти, органов местного самоуправления, а также материальной помощи, оказанной иностранными государствами или специальными фондами, созданными органами государственной власти или иностранными государствами, или же созданными в соответствии с международными договорами Российской Федерации правительственными и неправительственными межгосударственными организациями.

Не включаются в совокупный облагаемый доход суммы материальной помощи, оказываемой в других случаях работодателями как своим работникам, так и бывшим своим работникам,

увеличившимся на пенсию, но только в пределах до 2 тыс. руб. в год. Соответственно суммы материальной помощи, превышающие этот предел, должны включаться в облагаемый налогом доход на общих основаниях.

Суммы материальной помощи, оказываемой работодателями работникам в связи со смертью членов их семьи (супругов, детей или родителей), а также членам семьи умершего работника, не включаются в совокупный облагаемый налогом доход получателя этой помощи независимо от ее размера.

Освобождаются от налогообложения также суммы единовременной материальной помощи, оказанной налогоплательщикам в виде гуманитарной помощи или содействия, а также в виде благотворительной помощи как в денежной, так и в натуральной формах зарегистрированными в установленном порядке российскими и иностранными благотворительными организациями по перечню этих организаций, утверждаемому Правительством РФ.

Налогоплательщики из числа малоимущих и социально незащищенных категорий граждан, получившие единовременную материальную помощь как в денежной, так и в натуральной формах, в виде сумм адресной социальной помощи за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов и внебюджетных фондов в соответствии с программами, утверждаемыми ежегодно соответствующими органами государственной власти, также освобождаются от уплаты налога с этих сумм.

Не включаются в налоговую базу и суммы единовременной материальной помощи, оказанной налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации, независимо от источника ее выплаты.

Не подлежат налогообложению и поэтому не включаются в совокупный доход выигрыши по облигациям государственных займов Российской Федерации и суммы, получаемые в погашение этих облигаций.

Проценты по государственным казначейским обязательствам, облигациям и другим государственным ценным бумагам

бывшего СССР, Российской Федерации и субъектов РФ, а также по облигациям и ценным бумагам, выпущенным представительными органами местного самоуправления, также не подлежат налогообложению.

Значительные льготы имеют налогоплательщики в форме исключения из их облагаемого дохода предоставляемых им бесплатно или с частичной оплатой услуг медицинского и оздоровительного характера. В частности, согласно российскому налоговому законодательству освобождены от налогообложения суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок, за исключением туристических, выплаченных работодателями своим работникам или членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, в расположенные на территории Российской Федерации санаторно-курортные и оздоровительные учреждения. Непременным условием исключения указанных сумм из облагаемого налогом дохода является то, что они должны быть выплачены за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, или же за счет средств Фонда социального страхования Российской Федерации.

Не включаются в состав облагаемого дохода также суммы, уплаченные работодателями, оставшиеся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, за лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, родителей и детей, и суммы, уплаченные общественными организациями инвалидов за лечение и медицинское обслуживание инвалидов при условии наличия у медицинских учреждений соответствующих лицензий, а также наличия документов, подтверждающих фактические расходы на лечение и медицинское обслуживание.

При этом законодательство освобождает указанные доходы от налогообложения не только в случае безналичной оплаты работодателями и общественными организациями инвалидов медицинским учреждениям расходов на лечение и медицинское обслуживание налогоплательщиков, а также и в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти

цели, непосредственно налогоплательщику, а также членам его семьи и родителям или же в случае зачисления средств, предназначенных на эти цели, на счета налогоплательщиков в учреждениях банков.

Возмещение или оплата работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам – пенсионерам по возрасту, а также инвалидам стоимости приобретенных ими или для них медикаментов, назначенных им лечащим врачом, если ее размер не превышает 2 тыс. руб. в год, также освобождается от обложения налогом.

При этом для получения такого освобождения должны быть предъявлены документы, подтверждающие фактические расходы на приобретение указанных медикаментов.

Освобождаются от налогообложения также и суммы вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную донорскую помощь.

Суммы оплаты за инвалидов организациями или индивидуальными предпринимателями технических средств профилактики инвалидности и реабилитацию инвалидов, а также оплата приобретения и содержания собак-проводников для инвалидов не являются объектом налогообложения и соответственно исключаются из налоговой базы.

Налоговым законодательством не признаются объектом налогообложения и соответственно не включаются в облагаемый доход физических лиц отдельные доходы, связанные с учебно-производственным процессом. К ним относятся стипендии учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, адъюнктов или докторантов учреждений высшего профессионального образования или послевузовского профессионального образования, научно-исследовательских учреждений, учащихся учреждений начального профессионального и среднего профессионального образования, слушателей духовных учебных учреждений, выплачиваемые указанным лицам этими учреждениями. К этой же категории относятся и стипендии, учреждаемые Президентом РФ, органами российской законодательной или исполнительной власти, органами субъектов РФ, благотворительными

фондами, а также стипендии, выплачиваемые за счет средств бюджетов налогоплательщикам, обучающимся по направлению органов службы занятости.

Не подлежат налогообложению суммы, выплачиваемые организациями или физическими лицами детям-сиротам в возрасте до 24 лет на обучение в образовательных учреждениях, имеющих соответствующие лицензии, или за их обучение указанными учреждениями.

Также не подлежат налогообложению и не включаются в совокупный доход физических лиц отдельные виды доходов, полученных от сельскохозяйственной деятельности. К таким доходам российское налоговое законодательство, в частности, относит:

- доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства от производства и реализации сельхозпродукции, а также от производства, переработки и реализации сельскохозяйственной продукции в течение 5 лет, начиная с года государственной регистрации такого хозяйства. При этом важно подчеркнуть, что указанная льгота распространяется на доходы хозяйства, члены которого ранее не пользовались ею, как члены другого подобного хозяйства;
- доходы охотников-любителей от сдачи обществам охотников, организациям потребительской кооперации или государственным предприятиям добытых ими пушнины, мехового или кожевенного сырья или мяса диких животных, если добыча диких животных осуществляется по лицензиям, выданным в установленном порядке;
- доходы налогоплательщиков, полученные от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах, расположенных на российской территории, скота, кроликов, нутрий, птицы, диких животных и птиц (как в живом виде, так и продуктов их убоя в сыром или переработанном виде), продукции животноводства, растениеводства, цветоводства и пчеловодства как в натуральном, так и в переработанном виде. При этом установлено, что указанные доходы освобождаются от налогообложения при условии

представления налогоплательщиком документа, выданного соответствующим органом местного самоуправления, правлениями садового, садово-огородного товариществ, подтверждающего, что продаваемая продукция произведена налогоплательщиком на принадлежащем ему или членам его семьи земельном участке, используемом для ведения личного подсобного хозяйства, дачного строительства, садоводства и огородничества;

- доходы налогоплательщиков, полученные от сбора и сдачи лекарственных растений, дикорастущих ягод, орехов и иных плодов, грибов, другой дикорастущей продукции организациям или индивидуальным предпринимателям, имеющим соответствующие разрешение или лицензию на промысловую заготовку и закупку указанной дикорастущей продукции. Данное положение не распространяется на доходы, полученные индивидуальными предпринимателями от перепродажи указанной дикорастущей продукции.

Исключаются из облагаемого дохода также доходы физических лиц в натуральной и денежной форме, получаемые в порядке наследования от других физических лиц, за исключением доходов от использования наследуемых авторских прав, получаемых наследниками или правопреемниками авторов произведений науки, литературы, искусства, открытий, изобретений или промышленных образцов.

Освобождены от налогообложения доходы в денежной и натуральной формах, полученные от физических лиц в порядке дарения, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей и паев. При этом важно подчеркнуть, что полученные в порядке дарения доходы освобождаются от налогообложения только в случае, если даритель и одаряемый являются членами семьи или близкими родственниками. В соответствии с российским законодательством близкими родственниками являются супруги, родители, дети, дедушки, бабушки и внуки, полнородные и неполнородные, т. е. имеющие общих отца или мать, братья и сестры.

Не являются объектом обложения и не включаются в облагаемый доход алименты, получаемые налогоплательщиками, а также суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, получаемые налогоплательщиками от государственных учреждений и организаций, направивших их на работу за границу, в пределах норм, установленных российским законодательством об оплате труда работников.

Стоимость подарков, полученных от предприятий, учреждений и организаций в течение года в виде вещей или услуг, не включается в облагаемый налогом доход только в сумме, не превышающей 2 тыс. руб. в год. В таком же порядке и размере льготируется и стоимость призов в денежной и натуральной форме, полученных на конкурсах и соревнованиях, проводимых по решениям государственных органов власти и представительных органов местного самоуправления, стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ или услуг, а также материальной помощи, оказываемой инвалидам их общественными организациями.

Исключение сделано лишь для призов в денежной и натуральной форме, полученных спортсменами на чемпионатах, первенствах и кубках Российской Федерации, а также сумм, полученных за призовое место от официальных организаторов или на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления за счет соответствующих бюджетов на чемпионатах и кубках Европы и мира, на Олимпийских играх. Стоимость этих призов, а также суммы вознаграждений не включаются в облагаемый налогом доход независимо от их размера.

Не подлежит налогообложению при определенных условиях материальная выгода в виде экономии на процентах при получении заемных средств от предприятий, учреждений, организаций, а также физических лиц, зарегистрированных в качестве предпринимателей. Таким условием является прежде всего необходимость, чтобы процент за пользование заемными средствами в рублях составлял не менее $\frac{3}{4}$ ставки рефинан-

сирования, установленной Банком России, а за пользование заемными средствами в иностранной валюте – не менее 9% годовых.

Соответственно этому материальная выгода в виде положительной разницы между суммой, исчисленной исходя из $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования, установленной Банком России, по средствам, полученным в рублях, или исходя из 9% годовых по средствам, полученным в иностранной валюте, и суммой фактически уплаченных процентов по полученным заемным или кредитным денежным средствам подлежит налогообложению в составе годового дохода физических лиц. Таким образом, если налогоплательщик получил беспроцентную ссуду, то подлежащая налогообложению материальная выгода определяется в размере $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования Банка России по рублевым ссудам или исходя из 9% годовых по ссуде, полученной в иностранной валюте.

Не включаются также в совокупный облагаемый налогом доход средства, полученные налогоплательщиком в виде процентов по вкладам в банках, находящихся на территории России, в том случае, если проценты по рублевым вкладам выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из $\frac{3}{4}$ действующей ставки рефинансирования Банка России в течение всего периода начисления указанных процентов. Исключение сделано в части процентов по срочным пенсионным вкладам, внесенным до 1 января 2001 г. на срок не менее 6 месяцев. Доходы от этих вкладов освобождаются от налогообложения при условии, что выплаченные по ним проценты не выше действующей ставки рефинансирования Банка России.

Что касается вкладов в иностранной валюте, то доходы по таким вкладам освобождаются от налогообложения, если установленная ставка не превышает 9% годовых.

Индивидуальные предприниматели не должны платить налог с доходов, полученных от осуществления ими тех видов деятельности, по которым они являются плательщиками единого налога на вмененный доход.

Не подлежат также налогообложению:

- вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов;
- доходы, получаемые детьми-сиротами и детьми, являющимися членами семей, доходы которых на одного члена не превышают прожиточного минимума, от благотворительных фондов, зарегистрированных в установленном порядке, и от религиозных организаций;
- суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов или безвозмездной помощи, предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в Российской Федерации международными или иностранными организациями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ;
- суммы, получаемые налогоплательщиками в виде международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства по перечню премий, утверждаемому Правительством РФ;
- доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, зарегистрированных в установленном порядке, от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;
- доходы, полученные от акционерных обществ или других организаций акционерами этих акционерных обществ или участниками других организаций в результате переоценки основных фондов в виде дополнительно полученных ими акций или иных имущественных долей, распределенных между акционерами или участниками организации пропорционально их доле и видам акций, либо в виде разницы между новой и первоначальной номинальной стоимостью акций или их имущественной доли в уставном капитале.

Российское налоговое законодательство установило для отдельных налогоплательщиков особый порядок определения их

доходов. В частности, не подлежат обложению доходы: глав, а также персонала представительств иностранного государства, имеющих дипломатический и консульский ранг, членов их семей, проживающих вместе с ними, если они не являются российскими гражданами, а также административно-технического персонала этих представительств и членов их семей, проживающих вместе с ними, если они не являются российскими гражданами или не проживают в Российской Федерации постоянно. Это положение не распространяется на доходы этих физических лиц от источников в Российской Федерации, не связанных с работой этих лиц в указанных представительствах.

Не облагаются налогом доходы обслуживающего персонала представительств, не являющегося российскими гражданами или не проживающего в Российской Федерации постоянно, полученные им по своей службе в представительстве иностранного государства, а также доходы сотрудников международных организаций в соответствии с уставами этих организаций.

При этом Налоговым кодексом установлено, что указанное положение действует только в тех случаях, когда законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении указанных лиц или же когда такая норма предусмотрена международным договором или соглашением Российской Федерации.

Определенные с учетом сумм, не подлежащих налогообложению, совокупные доходы налогоплательщика дополнительно уменьшаются на предусмотренные действующим законодательством вычеты, которые Налоговый кодекс подразделяет на 4 группы. Суммы каждой группы вычетов играют для налогоплательщика немаловажную роль в законной минимизации их доходов и уплачиваемых налогов, поэтому законодательство установило определенные порядок и условия их предоставления. Рассмотрим отдельно каждую из этих групп.

Первой по порядку законодательство установило группу стандартных налоговых вычетов. Стандартный вычет в сумме 3 тыс. руб. за каждый месяц имеют право сделать следующие категории налогоплательщиков:

- получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие чернобыльской катастрофы либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, а также получившие инвалидность вследствие чернобыльской катастрофы и ликвидации ее последствий (включая доноров костного мозга);
- принимавшие в 1986–1987 гг. участие в работах по ликвидации последствий чернобыльской катастрофы в пределах зоны отчуждения либо занятые в этот период на работах, связанных с эвакуацией населения, материальных ценностей, сельскохозяйственных животных, или на других работах на Чернобыльской АЭС;
- бывшие военнослужащие и военнообязанные, призванные на специальные сборы и привлеченные в этот период для выполнения работ, связанных с ликвидацией последствий чернобыльской катастрофы, включая летно-подъемный, инженерно-технический составы гражданской авиации, независимо от места дислокации и выполнявшихся работ;
- уволившиеся со службы лица начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, проходившие в 1986–1987 гг. службу в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС;
- бывшие военнослужащие и военнообязанные, призванные на военные сборы и принимавшие участие в 1988–1990 гг. в работах по объекту “Укрытие”;
- ставшие инвалидами, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении “Маяк” и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча;
- непосредственно участвовавшие в испытаниях ядерного оружия в атмосфере и боевых радиоактивных веществ, учениях с применением такого оружия;
- непосредственно участвовавшие в подземных испытаниях ядерного оружия в условиях нештатных радиационных ситуаций и действия других поражающих факторов ядерного оружия;

- непосредственно участвовавшие в ликвидации радиационных аварий, происшедших на ядерных установках надводных и подводных кораблей и других военных объектах и зарегистрированных в установленном порядке Минобороны России;
- непосредственно участвовавшие в работах по сборке ядерных зарядов;
- непосредственно участвовавшие в подземных испытаниях ядерного оружия, проведении и обеспечении работ по сбору и захоронению радиоактивных веществ;
- инвалиды Великой Отечественной войны;
- участники Великой Отечественной войны, боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входящих в состав армии, и бывших партизан;
- инвалиды из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо полученных вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, либо из числа бывших партизан, а также других категорий инвалидов, приравненных по пенсионному обеспечению к указанным категориям военнослужащих.

На ежемесячный стандартный вычет из доходов в размере 500 руб. имеют право следующие категории налогоплательщиков:

- Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;
- лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел СССР и государственной безопасности СССР, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в горо-

дах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;

- инвалиды с детства, а также инвалиды I и II групп;
- лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания в связи с лучевой нагрузкой, вызванной последствиями радиационных аварий на атомных объектах гражданского или военного назначения, а также в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику;
- эвакуированные (в том числе выехавшие добровольно) в 1986 г. из зоны отчуждения, подвергшейся радиоактивному загрязнению вследствие чернобыльской катастрофы, или переселенные (в том числе выехавшие добровольно) из зоны отселения в 1986 г. и в последующие годы, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации находились (находятся) в состоянии внутриутробного развития;
- некоторые другие категории налогоплательщиков, чья деятельность была связана с ликвидацией последствий ядерных аварий на территории Российской Федерации;
- родители и супруги военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, а также родители и супруги государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей;
- лица, находившиеся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны независимо от срока пребывания;
- бывшие, в том числе несовершеннолетние, узники концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистской Германией и ее союзниками в период Второй мировой войны;

– граждане, уволенные с военной службы или призывавшиеся на военные сборы, выполнявшие интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия.

К налогоплательщикам, имеющим право на стандартные вычеты, также относятся физические лица как имеющие, так и не имеющие права на перечисленные выше вычеты, доход которых уменьшается на сумму в размере 400 руб. в месяц в зависимости от их материального положения. Указанные налогоплательщики имеют право производить указанный вычет с начала налогового периода до того месяца, в котором их доход нарастающим итогом с начала года превысил 20 тыс. руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 20 тыс. руб., указанный налоговый вычет не применяется.

При наличии у физического лица права на уменьшение дохода более чем на один из перечисленных выше стандартных вычетов, предоставляется максимальный из этих вычетов.

Стандартный налоговый вычет в размере 300 руб. за каждый месяц распространяется на каждого ребенка у налогоплательщиков, являющихся родителями или супругами родителей, опекунами или попечителями и на обеспечении которых находится ребенок, и действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 20 тыс. руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 20 тыс. руб., указанный налоговый вычет не применяется.

В случае начала работы налогоплательщика не с первого месяца налогового периода налоговые вычеты в размере 400 и 300 руб. предоставляются по этому месту работы с учетом дохода, полученного с начала налогового периода по другому месту работы, в котором налогоплательщику предоставлялись налоговые вычеты.

Налоговый вычет расходов на содержание детей производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ордина-

тора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет. При этом вдовам, одиноким родителям, опекунам или попечителям налоговый вычет производится в двойном размере.

Стандартный налоговый вычет, установленный на содержание детей, предоставляется налогоплательщику независимо от предоставления других размеров стандартного налогового вычета.

Вычеты из совокупного дохода сумм расходов на содержание детей, студентов и учащихся дневной формы обучения производятся независимо от того, имеют ли они самостоятельные источники доходов – стипендии, заработки и т. п., а также проживают они или нет совместно с родителями.

Если студент имеет свою семью, то уменьшение расходов на его содержание производится у каждого из его родителей.

Уменьшение облагаемого налогом дохода физическим лицам производится с месяца рождения ребенка или появления иждивенца. К числу иждивенцев относятся лица, проживающие на средства физического лица и не имеющие самостоятельных источников дохода, как состоящие, так и не состоящие с ним в родстве. В частности, к числу иждивенцев относятся женщины, находящиеся в отпуске по уходу за ребенком до достижения детьми определенного возраста и не имеющие других доходов, кроме ежемесячных пособий и компенсационных выплат, получаемых в размерах, установленных законодательством.

К студентам и учащимся относятся: студенты и учащиеся дневной формы обучения высших, средних, специальных, профессионально-технических учебных заведений, начальных, неполных средних и средних школ и слушатели духовных учебных заведений, расположенных на территории Российской Федерации.

Все установленные законодательством стандартные налоговые вычеты могут предоставляться налогоплательщику только одним из работодателей по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты.

В том случае, если в течение года стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не были по каким-либо причинам предоставлены или же были предоставлены в меньшем размере, чем предусмотрено законодательством, то по окончании года на основании письменного заявления налогоплательщика, прилагаемого к налоговой декларации, и документов, подтверждающих право на них, налоговые органы обязаны пересчитать указанному налогоплательщику налоговую базу.

Вторую группу полагающихся налогоплательщикам вычетов из налоговой базы составляют социальные налоговые вычеты. К их числу относятся произведенные налогоплательщиком из полученных им в течение года сумм расходов на следующие цели:

- на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из средств соответствующих бюджетов, а также физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд, а также в виде пожертвований религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности. При этом сумма указанного вычета не может быть более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде;
- уплата налогоплательщиком в течение года за свое обучение в образовательных учреждениях – в размере фактически произведенных расходов на обучение, но не более 38 тыс. руб., а также на сумму, уплаченную налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет и налогоплательщиком – опекуном или попечителем на обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях, – в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 38 тыс. руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей, опекуна или попечителя. При этом законодательство предусматривает, что указанный социальный

налоговый вычет предоставляется только при наличии у образовательного учреждения соответствующей лицензии или иного документа, который подтверждает статус учебного заведения, а также представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы за обучение;

- уплата налогоплательщиком в течение года за услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями РФ, а также уплата налогоплательщиком за услуги по лечению супруга, своих родителей, своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях РФ. Перечень медицинских услуг, утвержденный соответствующим решением Правительства РФ, относит к их числу, в частности, диагностику и лечение при оказании скорой медицинской помощи, диагностику, профилактику, лечение и медицинскую реабилитацию при оказании стационарной медицинской помощи, а также эти медицинские услуги в санаторно-курортных учреждениях;
- приобретение налогоплательщиками за счет собственных средств медикаментов, назначенных ему лечащим врачом. При этом учитываются не все приобретенные лекарства, а только те, что имеются в перечне лекарственных средств, утвержденном Правительством РФ, который включает более 300 наименований.

Общая сумма социального налогового вычета на лечение и приобретение лекарств не может превышать 38 тыс. руб. в год.

Одновременно с этим установлено, что по отдельным дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях РФ по перечню, утвержденному соответствующим постановлением Правительства РФ, сумма налогового вычета может быть принята в размере фактически произведенных расходов.

Кроме того, вычет сумм оплаты стоимости лечения предоставляется налогоплательщику при условии, что лечение производилось в медицинских учреждениях, имеющих соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности,

а также при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы на лечение и приобретение медикаментов.

Третья группа вычетов представляет собой имущественные налоговые вычеты.

При определении размера налоговой базы налогоплательщик в соответствии с налоговым законодательством имеет право произвести следующие имущественные налоговые вычеты:

- суммы не более 1 млн руб., полученные в течение года от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика менее 3 лет, а также не более 125 тыс. руб. от продажи иного имущества, находившегося в собственности менее 3 лет. В случае продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков и земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика 3 года и более, а также иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика 3 года и более, имущественный налоговый вычет предоставляется в полной сумме, полученной при продаже указанного имущества. Одновременно с этим закон предусматривает право налогоплательщика вместо получения имущественного налогового вычета уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов, за исключением реализации налогоплательщиком принадлежащих ему ценных бумаг. Возникает естественный вопрос, а как быть в том случае, если осуществлена реализация имущества, находящегося в общей долевой либо общей совместной собственности? В этом случае соответствующий размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами этого имущества пропорционально их доле или же по договоренности между ними, если реализуется имущество, находящееся в общей совместной собственности;

– суммы, израсходованные налогоплательщиком на новое строительство или приобретение на российской территории жилого дома, квартиры или доли в них, в размере фактически произведенных расходов, а также в сумме, направленной на погашение процентов по целевым займам или кредитам, полученным налогоплательщиком в российских банках и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на российской территории жилого дома, квартиры или доли в них.

Общий размер указанного имущественного налогового вычета в соответствии с законом не может превышать 1 млн руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов по целевым займам или кредитам, полученным налогоплательщиком в российских банках и фактически израсходованным им на указанные выше цели.

Указанный имущественный налоговый вычет предоставляется на основании письменного заявления и документов, подтверждающих право собственности на приобретенный или построенный жилой дом или квартиру. Необходимо также представить платежные документы, оформленные в установленном порядке, подтверждающие факт уплаты денежных средств налогоплательщиком.

При приобретении имущества в общую долевую или общую совместную собственность размер указанного имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами в соответствии с их долей собственности или в соответствии с их письменным заявлением при приобретении жилого дома или квартиры в общую совместную собственность.

В том случае, если в течение года налогоплательщик не смог использовать имущественный налоговый вычет полностью, его остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

Четвертая группа налоговых вычетов представляет профессиональные налоговые вычеты. Право на их получение имеют следующие категории налогоплательщиков.

В первую очередь это индивидуальные предприниматели и другие лица, занимающиеся частной практикой. Они имеют право произвести указанные вычеты в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

Необходимо подчеркнуть, что указанные расходы принимаются к вычету в составе тех же затрат, что принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

В том случае, если налогоплательщик не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуального предпринимателя, то профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. В то же время это положение не распространяется на физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей.

Налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ или оказания услуг по договорам гражданско-правового характера, имеют право производить профессиональные вычеты в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ или оказанием услуг.

Некоторые особенности имеются в определении размера профессиональных вычетов для налогоплательщиков, получающих авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов. Они также имеют право произвести вычеты в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в размерах, указанных в табл. 7.

Таблица 7

Нормативы профессиональных вычетов
для налогоплательщиков, получающих авторские
вознаграждения

Характер творческого труда	Нормативы затрат, % к сумме начисленного дохода
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике	40
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30
Создание музыкальных произведений: музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле- и видеофильмов и театральных постановок	40
– других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию	25
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Создание научных трудов и разработок	20
Открытия, изобретения и создание промышленных образцов (к сумме дохода, полученного за первые два года использования)	30

При этом законом установлено, что расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива.

В части размеров социальных и имущественных налоговых вычетов законодательство Российской Федерации разрешило законодательным (представительным) органам субъектов РФ устанавливать иные размеры вычетов с учетом своих региональных особенностей, но в пределах размеров, установленных федеральным законом.

За годы существования подоходного налога с физических лиц ставки этого налога, особенно в последние годы, достаточно часто менялись, иногда каждый год. Но эти изменения носили скорее косметический, нежели капитальный, характер, поскольку, как правило, менялись верхняя, высшая, ставка или же размер облагаемого по той или иной ставке совокупного годового дохода, что было связано с инфляционными процессами.

При этом до принятия Налогового кодекса в части налога на доходы физических лиц указанные ставки были прогрессивными. Начиная с 2001 г. в Российской Федерации действует фактически единая для определенного вида доходов ставка налога.

Основной налоговой ставкой, которая применяется к большинству видов доходов, является ставка в размере 13%. Но для отдельных видов доходов действуют три другие ставки налога.

Налоговая ставка в размере 35% установлена в отношении следующих видов доходов:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг в части, превышающей 2 тыс. руб.;
- страховых выплат по договорам добровольного страхования, заключенным на срок менее 5 лет, в случае, если суммы таких страховых выплат превышают суммы, внесенные физическими лицами в виде страховых взносов, увеличенных страховщиками на сумму, рассчитанную исходя из действу-

- ющей ставки рефинансирования Банка России на момент заключения договора страхования;
- процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из действующей ставки рефинансирования Банка России, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам, за исключением внесенных на срок не менее 6 месяцев пенсионных вкладов, и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте;
 - суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных или кредитных средств в части превышения размеров сумм процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из $\frac{3}{4}$ действующей ставки рефинансирования, установленной Банком России на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора, а за пользование заемными средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Данное положение не распространяется на доходы в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование налогоплательщиками целевыми займами или кредитами, полученными от российских кредитных и иных организаций и фактически израсходованными налогоплательщиком на новое строительство или на приобретение на территории России жилого дома, квартиры или доли в них. При этом налогоплательщик обязан предоставить документы, подтверждающие целевое использование таких средств.

Налоговая ставка в размере 30% действует в отношении всех доходов, полученных физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации.

В части доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов, с 1 января 2005 г. установлена ставка налога в размере 9%.

Налоговая ставка в том же размере установлена в отношении доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

Налоговая база должна определяться отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Если сумма предусмотренных законом налоговых вычетов за год окажется больше суммы доходов, подлежащих налогообложению, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13%, то налоговая база должна приниматься равной нулю. При этом на следующий налоговый период эта разница между суммой налоговых вычетов и суммой доходов не может быть перенесена.

Для доходов, в отношении которых предусмотрены налоговые ставки в размере 9%, 30 и 35%, налоговые вычеты вообще не применяются.

Налог с доходов физических лиц, безусловно, должен реализовывать свою распределительную функцию. Единая ставка налога эту задачу не выполняет, так как не учитывает наличие у определенного контингента граждан крупных доходов и не способствует повышенному налоговому изъятию с высоких личных доходов и их перераспределению. По данным Госкомстата России, в 2000 г. почти половина денежных доходов населения концентрировалась у группы населения с наиболее высокими доходами. Резкое снижение ставки подоходного налога для этой группы населения еще более усиливает расслоение населения по уровню обеспеченности.

Единая пониженная ставка налога введена с целью ликвидации стимулов укрывательства от налогообложения огромных денежных доходов наиболее богатой части общества. Но нельзя забывать, что сокрытие фонда оплаты труда происходило и происходит не столько из-за высоких ставок обложения налогом

с доходов, сколько из-за действовавших до принятия Кодекса критических ставок отчислений в социальные фонды. Общеизвестно, что к моменту принятия Кодекса примерно 95% всех сумм налога уплачивалось путем их вычетов из доходов налоговыми агентами. И только около 5% этого налога поступало по итоговым декларациям, сдававшимся налогоплательщиками в налоговые органы по завершению налогового года.

Плоская шкала подоходного налога вступает в противоречие с регрессной шкалой единого социального налога. Необходимо, чтобы ставки единого социального налога были тесно связаны с прогрессией ставок подоходного налога. Это требует примерно тех же параметров прогрессии ставок подоходного налога, что и регрессия единого социального налога, т. е. необходима зеркальная регрессия. Кроме всего прочего, это не позволит недобросовестным работодателям, платя легально низкую зарплату своим работникам, уходить от высоких ставок единого социального налога, перекладывая зарплату большинства работников на нескольких человек.

Пониженную плоскую ставку подоходного налога в размере 13% следовало бы установить только по тем видам деятельности, где действительно скрываются огромные доходы из-за высоких ставок налогообложения.

В частности, ставка в размере 13% могла бы быть установлена для доходов от сдачи гражданами в наем жилых и нежилых помещений, для автоперевозчиков, для преподавателей, занимающихся подготовкой абитуриентов, и для другой индивидуальной трудовой деятельности. Перечень видов такой деятельности следовало бы установить в законе. Тем более что именно в этих сферах деятельности существуют реальные сложности налогового контроля за доходами. Налоги, уплачиваемые с доходов от такой деятельности, следовало бы оставить полностью в распоряжении бюджетов органов местного самоуправления.

Большинству граждан России было бы спокойнее заплатить налог от доходов от этих видов деятельности по ставке 13%, чем укрывать их.

Для всех других видов доходов, т. е. для основных групп населения, следовало бы сохранить прогрессивную шкалу ставок налога, уменьшив нижнюю ставку налога до 7–8% для лиц, получающих зарплату и другие совокупные доходы в пределах средней зарплаты по стране, но оставить ставку в размере 30% для тех категорий, которые получают действительно значительные доходы, сопоставимые с доходами, облагаемыми в других странах по максимальной ставке. Необходимо при этом подчеркнуть, что практически нигде в мире не существует плоской шкалы подоходного налога. При этом прогрессия в большинстве стран достигает больших величин. В США, например, максимальная ставка равна 31%, во Франции – 54, а в Дании – 63%.

И еще один важный момент. Установив плоскую ставку налога, законодательство фактически отменило с 2001 г. представление налоговых деклараций большинством населения страны.

С одной стороны, в результате этого решения высвобождается время налоговых работников для другой, не менее важной контрольной работы. Налогоплательщики тоже освобождаются от сложной и достаточно трудоемкой работы по заполнению и сдаче декларации. Но если на эту проблему взглянуть с другой стороны, то ситуация оказывается достаточно сложной. В течение почти 10 лет в стране шел, и весьма успешно, процесс внедрения налоговой культуры. Налогоплательщики – физические лица не только овладели азами налоговой науки, научились разбираться во всех хитросплетениях российского налогового законодательства (которое, кстати, не в пример западному менее сложное и запутанное), как все это в одночасье отменяется. Необходимо также иметь в виду, что сегодня налоговая декларация, кроме всего прочего, – важнейший и, пожалуй, единственный документ, подтверждающий легальность осуществляемых гражданином расходов, контроль за которыми государство уже законодательно установило.

Кроме этого, необходимо особо подчеркнуть и еще одно важное обстоятельство. Налоговые органы страны разработали

и внедрили необходимые для контроля за годовыми совокупными доходами компьютерные программы обработки и обобщения всех получаемых налогоплательщиками – физическими лицами доходов вне зависимости от места и времени их получения. В налоговых органах работает огромная армия высококвалифицированных инспекторов, специализирующихся на контроле за налогами с физических лиц. На все это затрачены огромные государственные средства.

Внедрение прогрессивной шкалы подоходного налогообложения неизбежно. Другое дело, что это уже не будет та примитивная шкала, с которой мы жили последние годы, когда под прогрессивное налогообложение попадали граждане, получающие чуть ли не среднюю заработную плату, а по максимальной шкале в 30–45% взимались налоги с доходов, которые даже отдаленно не напоминали доходы человека среднего (даже по российским меркам) достатка.

И тогда мы снова с энергией, достойной иного применения, начнем внедрять налоговую культуру, обучать потерявший квалификацию аппарат налоговых органов, искать специалистов-компьютерщиков по подоходному налогообложению и тратить огромные деньги на другие неизбежные расходы.

Государство возложило функции по удержанию налогов на предприятия, организации и учреждения, а также на индивидуальных предпринимателей, являющихся работодателями, и на постоянные представительства иностранных организаций в России. В связи с этим предприятия, организации и лица, выплачивающие любой доход в любой форме, подлежащий налогообложению, обязаны удерживать налоги по установленной шкале, т. е. они являются налоговыми агентами. Следовательно, налогоплательщик не несет ответственности за неправильно удержанный или несвоевременно перечисленный налог. Вся ответственность за это лежит на налоговом агенте. Положенные в соответствии с законом вычеты из совокупного дохода должен осуществлять также налоговый агент. В то же время предоставление при необходимости справок (например, об иждивенцах, об инвалидности

и т. д.) – обязанность налогоплательщика. При этом все положенные по закону вычеты из облагаемого дохода делаются только по месту основной работы.

В настоящее время налогоплательщики уплачивают налог на доходы физических лиц по месту работы. Поскольку согласно Бюджетному кодексу он поступает в основном в местные бюджеты, то он зачисляется в бюджет того региона, где работает налогоплательщик. Между тем расходы на образование, здравоохранение и другие социальные потребности данного работника производятся по месту его жительства. В этих условиях возникает вопрос о целесообразности переноса уплаты данного налога по месту жительства налогоплательщика.

Во-первых, налоги будут поступать в тот же бюджет, из которого получают социальную поддержку данные налогоплательщики. Усиливается зависимость между доходами и расходами соответствующих бюджетов. Это думается, без сомнений, главный плюс.

Во-вторых, переход на уплату НДФЛ по месту жительства станет важным шагом на пути внедрения в России, в конечном итоге, посемейного обложения доходов налогом на доходы физических лиц.

В-третьих, будет достигнуто единообразие по зачислению данного налога, уплачиваемого физическими лицами – предпринимателями без образования юридического лица (ПБОЮЛ) и работающими по найму. Сегодня, как известно, налогоплательщики – ПБОЮЛ уплачивают налог в бюджет по месту своего жительства. Кроме того, если в дальнейшем будет осуществлен переход на прогрессивное налогообложение доходов физических лиц (а это неизбежно, вопрос только времени), то и досчет налога по декларации будет осуществляться по месту жительства.

И в-четвертых, думаю, что это не самый последний плюс – упростится порядок и сократятся сроки получения предусмотренных законом налоговых вычетов, поскольку они будут производиться из того же бюджета, куда и поступили налоги.

Но, естественно, есть определенные минусы, вернее, сложности перехода на уплату на доходы физических лиц по месту жительства. Остановимся подробно на некоторых из них.

Во-первых, несколько усложнится администрирование налога в организациях и предприятиях – налогоплательщиков. Им придется вести дополнительный учет налогоплательщиков по месту жительства и рассылать соответствующие платежные документы в несколько адресов. Кроме того, контроль за правильностью исчисления и перечисления налогов в одной организации будут осуществлять несколько налоговых органов.

Во-вторых, увеличится объем контрольной работы налоговых органов, которую они сегодня ведут. Налоговые органы будут вынуждены проверять не только правильность удержания налога (что сейчас делается), но и правильность зачисления сумм налога в тот или иной бюджет.

Еще один минус – это ослабление связи между деятельностью городских администраций по развитию производства и увеличению числа рабочих мест с поступлением налогов. Но в то же время это является стимулом к развитию производства в пригородах и так называемых “спальных” микрорайонах в городах и уменьшению миграции населения.

Решение проблемы перехода уплаты налога по месту жительства налогоплательщика невозможно без решения другого важного вопроса: перевода НДФЛ в разряд региональных, а возможно, и местных налогов. Это необходимо в связи с тем, что без предоставления права региональным и местным органам власти устанавливать ставки налога (в пределах, установленных Кодексом) и налоговые льготы теряет смысл перевод уплаты налога по месту жительства. Региональные и местные органы власти должны иметь рычаги для привлечения живущих на их территориях налогоплательщиков на работу на этой же территории.

Перевод НДФЛ в разряд региональных, а в дальнейшем в разряд местных налогов необходим и по другой важной причине. Принятые законы о разграничении полномочий между уровнями власти, а также о поправках в часть первую Налого-

вого кодекса РФ содержат ряд положений, которые, по нашему мнению, вряд ли позволят обеспечить в конечном итоге подлинную финансовую самостоятельность региональных и особенно местных бюджетов и их устойчивое функционирование. Прежде всего, хотелось бы подчеркнуть неравномерность распределения налогов по уровням власти, т. е. на федеральные, региональные и местные.

Усиливается крен в сторону федеральной составляющей налоговой системы страны. Это происходит за счет того, что существенно снижается число региональных и местных налогов.

Принятыми поправками в часть первую Налогового кодекса РФ предусмотрено всего три региональных налога: налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес и транспортный налог, поступления по которым оцениваются в размере порядка 300 млрд руб. В целом поступления от этих региональных налогов составляют чуть более 20% от общих налоговых доходов бюджетов субъектов РФ.

В силу этого не только сохраняется, но и усиливается жесткая зависимость доходной базы консолидированных бюджетов субъектов РФ от отчислений от федеральных налогов и сборов. На долю доходов от федеральных налогов и сборов, закрепляемую за бюджетами субъектов РФ и местными бюджетами, приходится практически 80% налоговых доходов этих бюджетов.

Поэтому назрела необходимость перевести налог на доходы физических лиц в состав региональных налогов. Этот налог на протяжении всего своего существования в российской налоговой системе практически всегда полностью зачислялся в бюджеты субъектов РФ, в том числе в местные бюджеты. Эксперименты, проводившиеся в отдельные годы по зачислению части дохода от этого налога в федеральный бюджет, так и остались экспериментами, так как показали свою несостоятельность.

Не выдерживают критики и высказываемые опасения о том, что на территории Российской Федерации будут действовать в разных субъектах РФ различные механизмы в законах по этому налогу и тем самым будет разрушено единое налоговое

пространство. В действительности, законами субъектов Федерации согласно положениям Налогового кодекса в этом случае могут быть установлены лишь дополнительные льготы по этому налогу, а также ставки налога, ограниченные федеральным предельным уровнем.

Думается, что региональные власти будут весьма осторожно подходить к снижению ставки налога и предоставлению дополнительных льгот по нему, так как тем самым они будут сокращать финансовые возможности своих бюджетов. Об этом, в частности, свидетельствует и опыт функционирования налогов на имущество как юридических, так и физических лиц. Лишь немногие субъекты РФ снижали по ним предельные ставки налога. Весьма редко предоставлялись по этим налогам и дополнительные налоговые льготы.

Налог удерживается ежемесячно по совокупности дохода с начала календарного года.

Предприятия, учреждения, организации, в том числе их филиалы и другие обособленные подразделения предприятий, учреждений, организаций, имеющие отдельный баланс и расчетный счет, обязаны перечислять в бюджет суммы исчисленного и удержанного с физических лиц налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на оплату труда или же не позднее дня перечисления со счетов указанных организаций в банке по поручениям работников причитающихся им сумм. Предприятия, учреждения, организации, выплачивающие суммы на оплату труда из выручки от реализации продукции, выполнения работ и оказания услуг, перечисляют исчисленные суммы налога в банки не позднее дня, следующего за днем выплаты денежных средств на оплату труда.

При этом налоговый агент обязан вести отдельный учет выплачиваемых налогоплательщикам доходов, облагаемых по раздельным ставкам.

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиками от других налоговых

агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

Налоговые агенты должны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. То есть налоги взимаются только путем удержания из дохода налогоплательщика. Российское налоговое законодательство не допускает уплаты налога за счет средств предприятия, организации, учреждения. При нарушении этого положения к предприятиям, организациям и учреждениям должны применяться соответствующие санкции.

Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты.

Предприятия, учреждения, организации и другие работодатели обязаны представлять в налоговый орган не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим, сведения о доходах, полученных физическими лицами не по месту основной работы, службы или учебы, и о начисленных и удержанных суммах налога.

Налоговым кодексом установлены определенные особенности исчисления сумм налога индивидуальными предпринимателями и другими лицами, занимающимися частной практикой. К ним относятся две категории налогоплательщиков:

- зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица;
- частные нотариусы и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой.

Указанные налогоплательщики обязаны самостоятельно исчислить суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий

бюджет. При этом они должны определить подлежащую уплате в бюджет общую сумму налога с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате им дохода, а также с учетом сумм авансовых платежей по налогу, фактически уже уплаченных ими в соответствующий бюджет. Убытки прошлых лет при этом не могут и не должны уменьшать налоговую базу этой категории налогоплательщиков.

Помимо этого, налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным. Налогоплательщики, являющиеся российскими налоговыми резидентами, в случае получения доходов от источников, расположенных за пределами Российской Федерации, одновременно с налоговой декларацией обязаны представить в налоговый орган справку от источника, выплатившего доходы, о таких доходах с переводом на русский язык.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет и исчисленная в соответствии с налоговой декларацией, должна быть уплачена по месту жительства налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Кроме того, налогоплательщики этой категории обязаны указать в налоговой декларации суммы предполагаемого дохода от предпринимательской деятельности в текущем налоговом периоде в налоговый орган в 5-дневный срок по истечении месяца со дня появления таких доходов. При этом сумма предполагаемого дохода должна быть определена самим налогоплательщиком.

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

Авансовые платежи должны быть уплачены этой категорией налогоплательщиков на основании налоговых уведомлений в следующие сроки:

- за январь – июнь – не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;
- за июль – сентябрь – не позднее 15 октября текущего года в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей;
- за октябрь – декабрь – не позднее 15 января следующего года в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей.

В случае увеличения или уменьшения по сравнению с ранее предполагаемой суммой дохода (более чем на 50%) налогоплательщик обязан представить новую налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода от осуществления предпринимательской деятельности на текущий год. В этом случае налоговый орган производит перерасчет сумм авансовых платежей на текущий год по ненаступившим срокам уплаты.

Перерасчет сумм авансовых платежей производится налоговым органом не позднее 5 дней с момента получения новой налоговой декларации.

Определенные особенности исчисления налога установлены также в отношении отдельных категорий налогоплательщиков. К ним относятся физические лица, получающие вознаграждения от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества, а также от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности. В эту же категорию Налоговый кодекс относит физических лиц – налоговых резидентов Российской Федерации, получающих доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, а также физических лиц, получающих другие доходы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами.

Сюда же относятся и налогоплательщики, получившие выигрыши от организаторов лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр. Они должны самостоятельно исчис-

лить суммы налога, причитающиеся уплате в соответствующий бюджет.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется налогоплательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода. При этом убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не могут уменьшать их налоговую базу.

Указанные налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию.

Налогоплательщики, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, в случае получения доходов от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, одновременно с налоговой декларацией обязаны представить в налоговый орган справку от источника, выплатившего дохода, о таких доходах с переводом на русский язык.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная исходя из налоговой декларации, уплачивается по месту жительства налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Определенные особенности имеются при уплате налога в части доходов от долевого участия в организации, полученных в виде дивидендов.

При получении дивидендов от источников за пределами Российской Федерации сумма налога должна определяться налогоплательщиком самостоятельно. Налогоплательщик имеет право уменьшить сумму налога на сумму, уплаченную по месту нахождения источника дохода. Но это положение применяется только в том случае, если источник дохода находится в иностранном государстве, с которым заключен договор или соглашение об избежании двойного налогообложения.

Если же источником дохода в виде дивидендов является российская организация, то указанная организация, являясь

налоговым агентом, обязана определить сумму налога, взыскать ее и перечислить в бюджет.

Налогоплательщики, получившие доходы, при выплате которых налоговыми агентами не была удержана сумма налога, уплачивают налог равными долями в два платежа: первый – не позднее 30 дней с даты вручения налоговым органом налогового уведомления об уплате налога, второй – не позднее 30 дней после первого срока уплаты.

Излишне удержанные налоговым агентом из дохода налогоплательщика суммы налога подлежат возврату налоговым агентом по представлении налогоплательщиком соответствующего заявления.

Суммы налога, не удержанные с физических лиц или удержанные налоговыми агентами не полностью, взыскиваются ими с физических лиц до полного погашения этими лицами задолженности по налогу.

Суммы налога, не взысканные в результате уклонения налогоплательщика от налогообложения, взыскиваются за все время уклонения от уплаты налога.

Фактически уплаченные налогоплательщиком, являющимся налоговым резидентом Российской Федерации, за пределами Российской Федерации в соответствии с законодательством других государств суммы налога с доходов, полученных за пределами Российской Федерации, засчитываются при уплате налога в Российской Федерации, если это предусмотрено соответствующим договором или соглашением об избежании двойного налогообложения. Освобождение от уплаты налога, проведение зачета, получение налоговых вычетов или других налоговых привилегий производится при условии представления налогоплательщиком документа о полученном доходе и об уплате им налога за пределами Российской Федерации, подтвержденного налоговым органом соответствующего иностранного государства.

Для освобождения от налогообложения, получения налоговых вычетов или иных налоговых привилегий налогоплательщик, не являющийся российским налоговым резидентом,

должен представить в налоговые органы России официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым Российская Федерация заключила действующий в течение соответствующего налогового периода договор или соглашение об избежании двойного налогообложения. Такое подтверждение может быть представлено как до уплаты налога или авансовых платежей по налогу, так и в течение одного года после окончания того налогового периода, по результатам которого налогоплательщик претендует на получение освобождения от уплаты налога, проведенного за счет налоговых вычетов или привилегий.

Контрольные вопросы

1. Каковы роль и значение подоходного налога с физических лиц в формировании доходной части бюджетной системы России?

2. Каковы основные причины того, что подоходный налог в России не стал доминирующим в формировании доходной базы бюджетной системы страны?

3. На каких важнейших принципах базируется система подоходного налогообложения физических лиц в Российской Федерации?

4. Каковы особенности подоходного налогообложения физических лиц в связи с введением части второй Налогового кодекса РФ?

5. Кто является плательщиком подоходного налога в Российской Федерации?

6. В чем заключаются особенности подоходного налогообложения физических лиц, не имеющих постоянного местожительства в Российской Федерации?

7. Что является объектом подоходного налогообложения в Российской Федерации?

8. Какие доходы физических лиц не включаются в облагаемый доход и не подлежат налогообложению?

9. Какие льготы установлены законом при взимании подоходного налога с физических лиц?

10. Какие существуют группы налоговых вычетов и какие категории граждан Российской Федерации имеют право на вычеты из совокупного годового дохода? Сколько таких категорий установлено российским налоговым законодательством? Каков размер производимых у них вычетов?

11. Какие ставки принимаются при подоходном налогообложении? Каковы достоинства и недостатки единой ставки подоходного налога с физических лиц?

12. На ком лежит ответственность за неправильно начисленный и перечисленный в бюджет подоходный налог?

13. Каким образом производится расчет подоходного налога?

14. Есть ли экономический смысл перехода на уплату налога по месту жительства налогоплательщика?

15. Какие документы представляют предприятия и физические лица в налоговый орган по расчетам подоходного налога?

16. Кто должен подавать налоговую декларацию в налоговые органы?

3.4. АКЦИЗЫ

Акцизы представляют собой один из косвенных налогов, взимаемых с налогоплательщиков, производящих и реализующих подакцизную продукцию. Как всякий косвенный налог, акцизы формируют цену товара, и фактически его уплата перекладывается на покупателя. В настоящее время акцизы являются третьим по величине косвенным налогом после НДС и таможенной пошлины. Введенный в 1992 г., этот налог заменил вместе с НДС действовавший в условиях централизованной системы налог с оборота. Поступления этого налога занимают чуть более 5% общего объема налоговых поступлений в консолидированный бюджет России.

Он является седьмым по величине налогом в бюджетной системе страны после единого социального налога, НДС, налога на доходы физических лиц, НДСПИ, таможенной пошлины и налога на прибыль организаций. Вместе с тем указанный

налог в отличие от других налогов, входящих в налоговую систему России, действует только в отношении отдельных, строго оговоренных в законе товаров, называемых “подакцизными”. При достаточно высоких ставках обложения акцизы играют весьма существенную роль в финансовом положении налогоплательщиков, производящих подакцизную продукцию, с точки зрения обеспечения ее сбыта. Следует отметить, что акцизами облагаются подакцизные товары, не только произведенные и реализуемые на территории РФ, но и ввозимые на российскую таможенную территорию.

Что же входит в группу подакцизных товаров? Состав этой группы на протяжении всей непродолжительной истории существования данного налога в Российской Федерации неоднократно менялся, но в эту группу неизменно включались и, вероятно, никогда из нее не будут исключены алкогольная и табачная продукция. Эти товары, учитывая их исключительный характер как с точки зрения потребления (не являются обязательными для всех потребителей и одновременно с этим необходимы исключительно для отдельных добровольных категорий потребителей), так и с фискальной точки зрения (имея достаточно низкие издержки производства и высокую акцизную ставку, представляют собой крупный источник доходов бюджета), практически во всех странах мира являются объектом обложения акцизами. Собственно, сама история мирового акцизного обложения началась именно с этих двух видов товаров.

К алкогольной продукции согласно российскому налоговому законодательству относятся спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и другая пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением виноматериалов.

К подакцизной продукции согласно российскому налоговому законодательству относятся также спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного, а также спиртосодержащая продукция.

Спиртосодержащей продукцией, в том числе денатурированным спиртом (за исключением спирта, поставляемого по им-

порту), признается спиртосодержащая продукция из всех видов сырья, содержащая денатурирующие добавки, исключающие возможность использования ее для производства алкогольной и пищевой продукции, и изготовленная в соответствии с установленной федеральным органом исполнительной власти нормативной документацией или согласованной с этим органом.

В состав спиртосодержащей продукции налоговое законодательство включает: растворы, эмульсии, суспензии и другую аналогичную продукцию в жидком виде с объемной долей этилового спирта более 9%. Вместе с тем необходимо подчеркнуть, что в состав подакцизной продукции, вне зависимости от объемной доли этилового спирта, не включаются: спиртосодержащие лекарственные, лечебно-профилактические, диагностические средства, препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию в специально уполномоченных федеральных органах и внесенные в Государственные реестры лекарственных средств и зарегистрированных ветеринарных препаратов, а также лекарственные, лечебно-профилактические средства, включая гомеопатические препараты, изготовленные аптечными организациями по индивидуальным рецептам.

Не является подакцизной парфюмерно-косметическая продукция, прошедшая государственную регистрацию в уполномоченных федеральных органах исполнительной власти, а также спиртосодержащие отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий и подлежащие дальнейшей переработке или использованию в технических целях и внесенные в Государственный реестр этилового спирта из пищевого сырья, алкогольной и алкогольсодержащей продукции.

Не являясь по российскому законодательству алкогольной продукцией, пиво все же включается в группу подакцизных товаров.

Являются подакцизными товарами также мотоциклы и автомобили легковые, автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла, прямогонный бензин.

Организации и физические лица становятся налогоплательщиками в том случае, если они совершают операции, подлежащие налогообложению акцизами.

Таковыми являются, в частности, российские организации, а также иностранные юридические лица, международные организации, созданные на российской территории. Плательщиками налога по подакцизным товарам, производимым на российской территории, являются также иностранные организации, не имеющие статуса юридического лица, простые товарищества, а также индивидуальные предприниматели.

Но в определении налогоплательщика в том случае, когда производственная деятельность осуществляется по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), имеются определенные особенности.

Налогоплательщики – участники этого договора несут солидарную ответственность по исполнению обязанности по уплате акциза. Вместе с тем Налоговым кодексом установлено, что лицом, исполняющим обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза, является лицо, ведущее дела простого товарищества или договора о совместной деятельности. В том же случае, если ведение дел простого товарищества или договора о совместной деятельности осуществляется совместно всеми участниками, они должны самостоятельно определить участника, исполняющего обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза.

Указанное лицо несет все права и исполняет обязанности налогоплательщика, предусмотренные Налоговым кодексом.

Для того чтобы определить налоговую базу и сумму причитающегося к уплате акцизного налога, важно четко представлять, что является объектом налогообложения. Объектом налогообложения акцизами законодательство признает в первую очередь операции по реализации на российской территории налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров, за исключением нефтепродуктов (автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла, прямогонный бензин), а также операции по реализации предметов залога и передача

товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации.

Кроме того, объектом обложения акцизами признается передача прав собственности на подакцизные товары, за исключением нефтепродуктов, одним лицом другому лицу на возмездной или безвозмездной основе и использование их при натуральной оплате труда.

Несколько иной объект налогообложения установлен для операций с нефтепродуктами. Объект налогообложения в данном случае различается в зависимости от наличия или отсутствия у налогоплательщика свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами. Указанные свидетельства выдаются организациям и индивидуальным предпринимателям, осуществляющим или производство нефтепродуктов, или их оптовую реализацию, или оптово-розничную реализацию, или же розничную реализацию нефтепродуктов.

Исходя из этого, Налоговый кодекс определил с 1 января 2003 г. в качестве объекта обложения акцизами следующие операции с нефтепродуктами:

- оприходование организациями или индивидуальными предпринимателями, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов. В целях обложения акцизами оприходованием считается принятие к учету подакцизных нефтепродуктов, произведенных из собственного сырья и материалов;
- получение нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов организациями или индивидуальными предпринимателями, не имеющими свидетельство;
- получение нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющим свидетельство. При этом получением нефтепродуктов согласно Налоговому кодексу считается их приобретение в собственность, оприходование нефтепродуктов как полученных в счет оплаты услуг по их производству из давальческого сырья и материалов, так и самостоятельно произведенных из собственного сырья

и материалов, а также получение собственником сырья и материалов нефтепродуктов, произведенных из этого сырья и материалов на основе договора переработки;

- передача организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов, собственнику этих сырья или материалов, не имеющему свидетельства. При этом передача нефтепродуктов третьему лицу по поручению собственника приравнена к передаче нефтепродуктов собственнику.

Продажа организациями или предприятиями переданных им на основании приговоров или решений судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных или бесхозных подакцизных товаров, а также подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства, тоже подлежит обложению акцизами. Исключение составляют лишь те случаи, когда указанные товары реализуются на промышленную переработку или на уничтожение.

Представляет собой объект обложения передача на российской территории организациями и предприятиями произведенных ими из давальческого сырья подакцизных товаров, за исключением нефтепродуктов, собственнику указанного сырья или другим лицам. При этом получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья или материалов также является объектом обложения акцизом.

Передача произведенных подакцизных товаров, за исключением нефтепродуктов, на переработку на давальческой основе также является объектом обложения акцизами.

Подлежит налогообложению передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) для дальнейшего производства неподакцизных товаров, а также произведенных организациями и предприятиями подакцизных товаров для собственных нужд.

Подлежит обложению акцизами и операция по передаче произведенных подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) на переработку на давальческой основе.

Является также объектом обложения акцизом передача на российской территории лицами произведенных ими подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) в уставный или складочный капитал организаций, в паевые фонды кооперативов, а также в качестве вноса по договору простого товарищества или по договору о совместной деятельности.

Ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ, как уже отмечалось, также представляет собой объект обложения.

Первичная реализация подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), происходящих с территории Республики Беларусь и ввезенных на российскую территорию, также подлежит обложению акцизами.

Кроме того, следует иметь в виду, что к производству товаров налоговое законодательство приравнивает розлив подакцизных товаров, а также любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации, в результате которых получается подакцизный товар.

Одновременно с этим российское налоговое законодательство установило достаточно широкий перечень операций, не подлежащих налогообложению и освобождаемых в связи с этим от налогообложения.

В частности, не подлежат налогообложению операции по передаче подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства или реализации других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации, а также передача в структуре организации произведенного этилового спирта из пищевого сырья для производства неподакцизных товаров.

Не является объектом обложения акцизами и реализация подакцизных товаров на экспорт. При этом освобождение от налогообложения указанных операций имеет определенные особенности.

Непременным условием освобождения от уплаты акциза является представление налогоплательщиком в налоговый

орган поручительства банка или банковской гарантии. Подобные поручительство или гарантия должны предусматривать обязанность банка уплатить сумму акциза и соответствующие пени в случаях непредставления налогоплательщиком документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров, и неуплаты им в связи с этим соответствующих сумм акциза и пеней. Если отсутствует такое поручительство или гарантия, налогоплательщик обязан уплатить налог, который подлежит возврату после представления налогоплательщиком документов, подтверждающих факт экспорта. При уплате акциза вследствие отсутствия этих документов уплаченные суммы акциза должны быть возмещены налогоплательщику после представления им в налоговые органы документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров.

Налогоплательщик имеет право на освобождение от налогообложения указанных выше операций только при ведении и наличии отдельного учета по производству, розливу и реализации таких подакцизных товаров.

При перемещении подакцизных товаров через российскую таможенную границу имеются особенности налогообложения, суть которых состоит в следующем.

В случае ввоза подакцизных товаров на территорию РФ налогообложение производится в зависимости от избранного таможенного режима. Если ввозимый товар подлежит в дальнейшем свободному обращению на российской территории или же помещается под режим переработки для внутреннего потребления и свободной таможенной зоны, акциз уплачивается в полном объеме.

Если же осуществляется реимпорт, то налогоплательщик уплачивает суммы налога, от уплаты которых он был освобожден либо которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров.

Уплаченный при ввозе в целях переработки налог должен быть возвращен налогоплательщику при вывозе продуктов этой переработки с территории России.

При осуществлении транзита, помещении товара на таможенный склад, реэкспорте, реализации через магазин беспошлинной торговли, а также свободного склада, в случае уничтожения или отказа в пользу государства акциз уплачиваться не должен.

При вывозе подакцизных товаров с территории России налогообложение производится в следующем порядке.

Как уже отмечалось, при экспорте товаров налог не должен уплачиваться, а уплаченные суммы налога должны быть возвращены налогоплательщику. Указанный порядок применяется также при помещении товаров под режим таможенного склада в целях последующего вывоза этих товаров в режиме экспорта, а также при помещении товаров под режим свободной таможенной зоны.

В случае осуществления реэкспорта уплаченные при ввозе на территорию России суммы налога должны быть возвращены налогоплательщику.

Если в соответствии с международным договором отменены на границе с отдельными государствами таможенный контроль и таможенное оформление товаров, должно осуществляться налогообложение подакцизных товаров, ввозимых на территорию России. При вывозе же подакцизных товаров с российской территории на территорию таких государств указанные товары освобождаются от уплаты налога.

При экспорте подакцизных товаров для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты налога и налоговых вычетов налогоплательщик в обязательном порядке в течение 180 дней со дня реализации указанных товаров должен представить в налоговый орган необходимые документы.

Таковыми документами являются, во-первых, контракт налогоплательщика с иностранным партнером на поставку подакцизных товаров или его заверенная копия. Если поставка осуществляется по договору комиссии, поручения или агентскому договору, то налогоплательщик должен представить соответствующие договоры или их заверенные копии, а также контракт либо заверенную копию контракта лица, осуществляющего

поставку по поручению налогоплательщика, с иностранным партнером.

Во-вторых, необходимо представить платежные документы и выписку банка или их заверенные копии, подтверждающие фактическое поступление выручки от экспорта на счет налогоплательщика в российском банке или же на счет его комиссионера, поверенного или агента.

В-третьих, налогоплательщик должен предъявить грузовую таможенную декларацию или ее копию с соответствующими отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товара, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который указанный товар был вывезен за пределы российской территории.

И в-четвертых, представляются копии транспортных или товаросопроводительных документов или других документов с отметками пограничных таможенных органов иностранных государств, подтверждающих вывоз товаров за пределы российской территории.

В случае непредставления или представления в неполном объеме всех указанных документов налогоплательщик обязан уплатить соответствующие суммы акциза.

В том случае, если впоследствии налогоплательщик представит в налоговые органы документы или их копии, обосновывающие освобождение от уплаты акциза, уплаченные суммы налога должны быть возмещены ему в установленном порядке.

Для определения подлежащей уплате суммы акцизного налога важно знать, как определяется налоговая база по этому налогу.

В первую очередь необходимо отметить, что налоговая база должна определяться отдельно по каждому виду подакцизного товара. Кроме того, налоговая база должна также определяться в зависимости от установленных для соответствующих товаров налоговых ставок.

В частности, по подакцизным товарам, по которым установлены твердые (специфические) налоговые ставки, налоговая база представляет собой объем реализованных или переданных подакцизных товаров в натуральном выражении. По подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (процентные) налоговые ставки, налоговая база определяется как стоимость реализованных или переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен реализации без учета акциза и НДС. Стоимость этих товаров исчисляется исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем месяце, а при их отсутствии – исходя из рыночных цен.

В таком же порядке определяется налоговая база по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные ставки, при их реализации на безвозмездной основе, при совершении товарообменных операций, а также при передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации; передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда.

При определении налоговой базы выручка налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Банка России, действующему на дату реализации.

В целях устранения возможностей уклонения недобросовестных налогоплательщиков от уплаты акциза законодательством предусмотрено увеличение налоговой базы в определенных случаях. Так, налоговая база увеличивается на суммы, полученные за реализованные подакцизные товары, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки, в виде финансовой помощи, авансовых или других платежей в счет предстоящей платы за поставки подакцизных товаров, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов, в виде процента или дисконта по вексялям, в форме процента по товарному кредиту.

Налоговая база определяется отдельно по операциям, облагаемым налогом по различным налоговым ставкам, в том случае, если налогоплательщик ведет раздельный учет операций по реализации, передаче или получению подакцизных

товаров, облагаемых акцизом по соответствующим налоговым ставкам.

Если же налогоплательщик не ведет такого учета, то в этом случае определяется единая налоговая база по всем операциям реализации, передачи или получения подакцизных товаров.

При ввозе подакцизных товаров в Россию налоговая база по подакцизным товарам, облагаемым по твердым (специфическим) налоговым ставкам, определяется как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении.

По подакцизным товарам, по которым установлены адвалорные ставки налога, налоговая база представляет собой сумму их таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины.

Налоговая база определяется при этом отдельно по каждой ввозимой партии подакцизных товаров. В том случае, если в составе одной партии имеются в наличии товары, ввоз которых облагается по разным налоговым ставкам, налоговая база должна определяться отдельно по каждой группе этих товаров.

В таком же порядке определяется налоговая база при ввозе российских товаров, помещенных под режим свободной таможенной зоны, на остальную часть российской таможенной территории или же при передаче их на территории особой экономической зоны лицам, не являющимся резидентами такой зоны.

Акцизы с самого момента установления являются налогом, по которому федеральным законодательством не предусмотрено каких-либо льгот налогоплательщикам.

Налогообложение подакцизных товаров производится по единым на всей территории России налоговым ставкам (табл. 8), которые могут пересматриваться только путем внесения изменений в Налоговый кодекс.

Сумма налога по товарам, облагаемым по твердым (специфическим) налоговым ставкам, определяется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, исчисленной в соответствии с изложенным выше порядком.

Сумма налога по товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, исчисляется

Таблица 8

Ставки акцизов

Виды подакцизных товаров	Твердые (специфические), % или руб. и коп. за ед. измерения	Смешанные
Этиловый спирт из всех видов сырья	21 руб. 50 коп. за 1 л безводного этилового спирта	
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 25% (за исключением вин) и спиртосодержащая продукция	159 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта от 9 до 25% включительно (за исключением вин)	118 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9% включительно (за исключением вин)	83 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	
Вина (за исключением натуральных)	112 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	
Вина шампанские, игристые, газированные и шипучие	10 руб. 50 коп. за 1 л	
Вина натуральные (за исключением шампанских, игристых, газированных и шипучих)	2 руб. 20 коп. за 1 л	

Продолжение табл. 8

Виды подакцизных товаров	Твердые (специфические), % или руб. и коп. за ед. измерения	Смешанные
Пиво с содержанием объемной доли этилового спирта до 0,5% включительно	0 руб. 00 коп. за 1 л	
Пиво с содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5 до 8,6% включительно	1 руб. 91 коп. за 1 л	
Пиво с содержанием объемной доли этилового спирта свыше 8,6%	6 руб. 85 коп. за 1 л	
Табак трубочный	676 руб. за 1 кг	
Табак курительный, за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции	277 руб. за 1 кг	
Сигары	16 руб. 35 коп. за 1 шт.	
Сигариллы	200 руб. за 1000 шт.	
Сигареты с фильтром		78 руб. за 1000 шт. + +8%, но не менее 25% от отпускной цены
Сигареты без фильтра, папиросы		35 руб. за 1000 шт. + +8%, но не менее 25% от отпускной цены

Окончание табл. 8

Виды подакцизных товаров	Твердые (специфические), % или руб. и коп. за ед. измерения	Смешанные
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. за 0,75 кВт (1 л. с.)	
Бензин автомобильный с октановым числом до 80 включительно	2657 руб. за 1 т	
Бензин автомобильный с иными октановыми числами	3629 руб. за 1 т	
Дизельное топливо	1080 руб. за 1 т	
Масло для двигателей	2951 руб. за 1 т	
Прямогонный бензин	2657 руб. за 1 т	

как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма налога по товарам, облагаемым по смешанным ставкам, исчисляется как сумма налогов, определяемых по адвалорным и по твердым ставкам.

В том случае, если налогоплательщик не ведет отдельного учета реализации продукции, облагаемой по различным ставкам, сумма налога по подакцизным товарам определяется исходя из максимальной из применяемых налогоплательщиком налоговой ставки от единой налоговой базы, определенной по всем облагаемым налогом операциям.

Так же как и по НДС, сумма акциза исчисляется по итогам каждого налогового периода, который по акцизам установлен как календарный месяц.

Для определения времени возникновения налогового обязательства налогоплательщика по акцизу важно установить дату реализации, передачи или получения подакцизных товаров.

Для подакцизных товаров датой реализации является день отгрузки или передачи соответствующих подакцизных товаров.

По операциям оприходования самостоятельно произведенных нефтепродуктов налогоплательщиком, не имеющим свидетельства, или же получения их в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов датой совершения операции признается дата оприходования указанных нефтепродуктов.

По операциям получения нефтепродуктов налогоплательщиком, имеющим свидетельство, датой получения нефтепродуктов признается день совершения соответствующей операции.

По операциям передачи налогоплательщиком нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья или материалов, собственнику этого сырья или материалов датой передачи признается дата подписания акта приема-передачи нефтепродуктов.

Дата передачи всех видов подакцизных товаров для собственных нужд, а также при безвозмездной передаче или при

обмене с их участием определяется Налоговым кодексом как день совершения соответствующей операции.

Сумма акциза должна определяться налогоплательщиком самостоятельно.

Каждый налогоплательщик, который реализует производимые им подакцизные товары или производит подакцизные товары из давальческого сырья, должен предъявить к оплате покупателю указанных товаров, а в соответствующих случаях – собственнику давальческого сырья соответствующую сумму акциза. Эта сумма должна быть выделена отдельной строкой в расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и счетах-фактурах (за исключением случаев, когда подакцизные товары реализуются за пределами российской территории, а также за исключением случаев реализации нефтепродуктов).

В случае, если осуществляется реализация подакцизных товаров, не подлежащая налогообложению, расчетные документы, первичные учетные документы и счета-фактуры выписываются без выделения соответствующих сумм налога, но при этом на указанных документах должна быть сделана соответствующая надпись или поставлен штамп “Без акциза”.

При реализации или передаче подакцизных товаров, за исключением нефтепродуктов, в розницу акциз включается в цену указанного товара и при этом на ярлыках товаров и ценниках, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах соответствующая сумма налога выделяться не должна.

Изложенный выше порядок предъявления сумм акцизов покупателю продавцом относится ко всем подакцизным товарам, за исключением нефтепродуктов.

При совершении операций с подакцизными нефтепродуктами установлен несколько иной порядок.

При реализации нефтепродуктов сумма акциза, исчисленная налогоплательщиком, не имеющим свидетельства, по операциям оприходования произведенных из собственного сырья нефтепродуктов, а также налогоплательщиком, имеющим сви-

детельство, по операциям получения нефтепродуктов в расчетных документах и счетах-фактурах не выделяется.

При передаче нефтепродуктов лицам, не имеющим свидетельства, сумма акциза, исчисленная налогоплательщиком по операциям передачи произведенных из давальческого сырья нефтепродуктов собственнику этого сырья, должна предъявляться к оплате указанному собственнику давальческого сырья. В расчетных документах и счетах-фактурах соответствующая сумма акциза должна при этом быть выделена отдельной строкой.

Налоговое законодательство предоставило налогоплательщику право уменьшить в определенных случаях сумму акциза на установленные законом налоговые вычеты.

В частности, вычетам подлежат суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров или уплаченные им при ввозе подакцизных товаров из-за рубежа и использованных в дальнейшем в качестве сырья для производства других подакцизных товаров.

Вычеты могут производиться также в случае передачи подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, если давальческим сырьем являются подакцизные товары. В этом случае вычитаются суммы налога, предъявленные и уплаченные собственником указанного давальческого сырья при его приобретении или уплаченные им при ввозе этого сырья, выпущенного в свободное обращение на российскую территорию, а также суммы налога, предъявленные и уплаченные собственником этого давальческого сырья при его производстве.

Подлежат также вычету суммы налога, уплаченные на российской территории по спирту этиловому, произведенному из пищевого сырья, использованному для производства вино-материалов, которые в дальнейшем были использованы для производства алкогольной продукции.

Указанное положение относится к операциям со всеми подакцизными товарами, за исключением нефтепродуктов, по которым установлен особый порядок вычетов.

В частности, подлежат вычетам суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком по подакцизным нефтепродуктам, при дальнейшем их использовании в производстве других подакцизных нефтепродуктов, в том числе при розливе или смешении.

Подлежат также вычетам суммы акциза, уплаченные лицами, имеющими свидетельство, при ввозе подакцизных нефтепродуктов на российскую таможенную территорию.

Суммы акциза, начисленные при получении нефтепродуктов налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство, оптовую или оптово-розничную реализацию, при их реализации или передаче налогоплательщику, имеющему свидетельство, должны быть вычтены. Однако суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на розничную реализацию (отпуск посредством топливораздаточных колонок) нефтепродуктов, в части сумм акциза, начисленных при получении нефтепродуктов, направляемых на реализацию в розницу, вычетам не подлежат.

Все указанные налоговые вычеты производятся исключительно на основании расчетных документов и счетов-фактур, которые налогоплательщики получают при приобретении подакцизных товаров, а при ввозе товаров из-за рубежа – на основании таможенных деклараций или других документов, подтверждающих ввоз в Россию подакцизных товаров и уплату соответствующей суммы налога.

При этом установлено, что подлежат вычетам только фактически уплаченные продавцам суммы налога при приобретении подакцизных товаров либо предъявленные налогоплательщиком и уплаченные собственником давальческого сырья (материалов) при его производстве или фактически уплаченные при ввозе в Россию подакцизных товаров, выпущенных в свободное обращение.

При использовании в качестве давальческого сырья подакцизных товаров, по которым на территории России уже был уплачен акциз, налоговые вычеты должны производиться при представлении налогоплательщиком копий платежных

документов, подтверждающих факт уплаты налога владельцем сырья или же оплату владельцем стоимости сырья по ценам, включающим акциз.

Налоговые вычеты, предусмотренные при использовании в качестве давальческого сырья подакцизных товаров, ранее произведенных налогоплательщиком из давальческого сырья, производятся на основании копий первичных документов, подтверждающих факт предъявления налогоплательщиком собственнику этого сырья указанных сумм акциза (акта приема-передачи произведенных подакцизных товаров, акта выработки, акта возврата в производство подакцизных товаров), и платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт оплаты собственником сырья стоимости изготовления подакцизного товара с учетом акциза.

Вычеты сумм налога, уплаченных по этиловому спирту, использованному для производства виноматериалов, из которых в дальнейшем изготовлена алкогольная продукция, производятся также при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих оплату продавцом, производящим виноматериалы, спирта этилового, произведенного из пищевого сырья, по ценам, включающим акциз. При этом налогоплательщик имеет право вычесть сумму налога, не превышающую сумму, исчисленную по формуле

$$C = (A \times K) : 100\% \times O,$$

где C – сумма налога, уплаченная по спирту этиловому, использованному для производства вина;

A – налоговая ставка за 1 л 100%-го (безводного) этилового спирта;

K – крепость вина;

O – объем реализованного вина.

Сумму налога, превышающую сумму, исчисленную по указанной формуле, налогоплательщик должен отнести за счет доходов, остающихся в его распоряжении после уплаты налога на прибыль.

При расчете выплат необходимо иметь также в виду и то, что они могут быть произведены только в части стоимости соответствующих подакцизных товаров, использованных в качестве основного сырья, фактически включенной в расходы на производство других реализованных или переданных подакцизных товаров.

Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиком в бюджет, по подакцизным товарам определяется самим налогоплательщиком по итогам каждого календарного месяца. Она равна сумме налога, уменьшенной на предусмотренные законом и подтвержденные документально вычеты.

В тех случаях, когда осуществляется первичная реализация подакцизных товаров, ввезенных с территории государств – участников Таможенного союза, т. е. без таможенного оформления, подлежащая уплате в бюджет сумма акциза определяется исходя из общей суммы исчисленного налога.

Возникает вопрос, как быть в тех случаях, когда сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превысит сумму налога, исчисленную по операциям с подакцизными товарами и подакцизным минеральным сырьем? В этом случае налогоплательщик не должен уплачивать акциз в этом налоговом периоде. При этом сумма превышения должна быть зачтена или возвращена в счет текущих или предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по этому налогу.

Указанные суммы возврата или зачета перечисляются в отчетном налоговом периоде и в течение трех следующих за ним налоговых периодов на исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов, на уплату пеней, погашение недоимки, сумм налоговых санкций, подлежащих зачислению в тот же бюджет.

Зачет производится самостоятельно налоговыми органами и в течение 10 дней об этом должно быть сообщено налогоплательщику.

По истечении указанного трехмесячного периода незачтенные суммы подлежат возврату налогоплательщику по его заявлению.

Налоговый орган в течение двух недель после получения указанного заявления должен принять решение о возврате указанной суммы налогоплательщику и в тот же срок направить это решение на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства. Возврат указанных сумм должен быть осуществлен органами Федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа.

При нарушении установленных сроков возврата средств налогоплательщику должны быть начислены проценты исходя из $1/_{360}$ ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки.

Российское налоговое законодательство установило следующие сроки и порядок уплаты налога при реализации подакцизных товаров.

Налогоплательщики, имеющие свидетельство на розничную реализацию нефтепродуктов, уплачивают акциз не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. При оптовой реализации нефтепродуктов акциз уплачивается не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за отчетным.

По спирту этиловому, по спиртосодержащей продукции, алкогольной продукции и пиву уплата акциза производится исходя из фактической реализации за истекший налоговый период равными долями – не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным.

По алкогольной продукции, реализованной в отчетном месяце с 1-го по 15-е число, авансовый платеж осуществляется не позднее 25-го числа этого месяца.

По алкогольной продукции, реализованной с 16-го по последнее число отчетного месяца, акциз уплачивается не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным.

В такие же сроки осуществляется уплата налога при реализации других подакцизных товаров.

Налоговый кодекс обязывает налогоплательщиков также представлять в налоговый орган по месту своего нахождения,

а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения налоговую декларацию в части осуществляемых ими операций, являющихся объектом обложения акцизом, в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным, а при осуществлении деятельности по реализации алкогольной продукции с акцизных складов оптовой торговли – не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным.

Одновременно налогоплательщики, имеющие свидетельство на оптовую реализацию, представляют налоговую декларацию не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, а налогоплательщики, имеющие свидетельство на розничную реализацию, – не позднее 10-го числа месяца, следующего за отчетным.

Как видно из изложенного выше материала, установленная система акцизного налогообложения в Российской Федерации является достаточно сложной. Одновременно с этим, как показывает опыт ее функционирования, она к тому же недостаточно эффективна не только с фискальной точки зрения, но и зачастую с позиций налогоплательщика. Не случайно гл. 22 “Акцизы” Налогового кодекса РФ изменяется практически ежегодно, а нередко переписывается заново. В частности, подобное утверждение целиком относится к начислению и уплате акциза на нефтепродукты.

Действующая в настоящее время система взимания акцизов с розничного и оптового звена реализации нефтепродуктов вместо предприятий-производителей была введена с января 2003 г. в целях обеспечения равномерности распределения доходов от данного налога по территории России. Это было вызвано необходимостью компенсации выпадающих доходов субъектов РФ в связи с отменой налогов, являвшихся источниками финансирования дорожных фондов.

По истечении нескольких лет функционирования данной системы можно дать определенную оценку ее эффективности по нескольким позициям.

Во-первых, это ее фискальная эффективность, т. е. общее обеспечение поступления средств в доход государства.

Во-вторых, с позиций поступления средств в разрезе субъектов Федерации и обеспечения потребностей регионов в средствах на дорожное строительство.

В-третьих, это эффективность администрирования данного налога.

И наконец, в-четвертых, степень увязки данной системы налогообложения с позиции зависимости распределения сумм поступающих налогов от экономических показателей, связанных с формированием в регионах налоговой базы и потреблением нефтепродуктов.

В итоге – практически по всем этим позициям имеем весьма низкую эффективность введенной системы исчисления и уплаты акцизов на нефтепродукты.

Прежде всего, снизилась фискальная эффективность. Поступления налога почти ежегодно оказываются ниже предусмотренных в расчетах бюджета. Эта система создала условия для ухода от налогообложения путем получения возмещения акцизов, не уплаченных в бюджет, по схемам, действующим по НДС. В значительных размерах начала расти задолженность по этому налогу.

В первый же год действия данной системы в большинстве субъектов РФ поступление доходов от уплаты акцизов было на порядок ниже объемов потребления нефтепродуктов на соответствующих территориях. Вследствие этого в большей части регионов не была обеспечена компенсация источников финансирования дорожного хозяйства, выпавших из-за отмены налога на пользование автодорог и налога на транспортные средства. В указанных регионах сократился объем строительства и реконструкции территориальных автомобильных дорог, возросла кредиторская задолженность перед дорожно-строительными организациями.

При этом в бюджеты только пяти субъектов РФ (Москва, Республика Башкортостан, Омская область, Республика Мордовия, Республика Татарстан) за 2003 г. поступило более 40% общей суммы акцизов на нефтепродукты, уплаченных в консолидированные бюджеты всех субъектов РФ.

В результате данная система потребовала серьезных уточнений, что и было сделано уже на следующий год. Внесенные поправки, хотя и несколько изменили ситуацию с доходами регионов, но проблему с финансированием дорожного хозяйства не решили.

Но самая главная проблема современной системы акцизного налогообложения – это значительное усложнение налогового администрирования.

Во-первых, резко возросло число налогоплательщиков. Если до введения действующей системы акциз платили в основном 27 крупнейших налогоплательщиков, то в настоящее время их более 1200. При этом совершают операции с нефтепродуктами, т. е. являются потенциальными налогоплательщиками, около 13 тыс. организаций и лиц. Это существенно усложнило налоговый контроль и, соответственно, работу налоговых органов. Одновременно возрос документооборот между налоговыми органами и налогоплательщиками. Увеличение количества налогоплательщиков и документооборота привело к росту числа привлеченных специалистов налоговых органов по обработке деклараций, многократно возросшего объема информационных ресурсов для осуществления налогового контроля.

Во-вторых, действующая система в значительной степени осложнила деятельность соответствующих служб налогоплательщиков. Они теперь вынуждены для получения налоговых вычетов составлять ежемесячные реестры, которые содержат более 300 счетов-фактур. Значительно усложнилась форма налоговой декларации. Ежемесячные декларации по акцизам, представленные в налоговые органы, содержат с приложениями несколько тысяч листов. При этом надо иметь в виду, что акциз стали платить, в основном, относительно мелкие организации, которые вынуждены привлекать дополнительную численность работников для составления этого огромного количества документов.

В-третьих, усложнилась работа администраций субъектов РФ по расчету поступлений данного налога в соответствующие бюджеты, а также по определению расходов и объемов

дорожного строительства. Как показывает анализ, большинство субъектов Федерации не смогло в период действия новой системы налогообложения нефтепродуктов с достаточной степенью точности рассчитать объемы поступающих средств от уплаты акцизов. Это связано с тем, что действующее законодательство предусматривает возможность налогоплательщика аннулировать выданное свидетельство о регистрации лица, осуществляющего оптовую или розничную торговлю, только при наличии которого организация является плательщиком акциза. Это дает возможность вертикально интегрированным нефтяным компаниям по своему усмотрению определять плательщиков акциза на нефтепродукты в соответствующих регионах.

Неэффективной оказалась и попытка увязать уровень финансирования дорожного хозяйства регионов с развитием собственной налоговой базы. Если до 2003 г. развитие дорог напрямую было увязано с налоговой базой соответствующего региона через налог на пользователей автодорог и через налог на владельцев транспортных средств, то начиная с 2004 г. финансирование дорожного хозяйства никак не связано с налоговой базой – акцизом на нефтепродукты.

Согласно законодательству доходы от акциза в настоящее время распределяются в следующем порядке: 40% поступает в федеральный бюджет и 60% – в бюджеты регионов. При этом основная доля зачисляемого в бюджеты субъектов Федерации акциза на нефтепродукты (50 из 60%) поступает на счета Федерального казначейства, т. е. фактически в федеральный бюджет, а затем распределяется по регионам Федерации по нормативам, зависящим от количества зарегистрированных на их территории автомобилей и протяженности автодорог.

Таким образом, в настоящее время уже 90% акциза на нефтепродукты централизуется в федеральном бюджете, из них 40% поступает в федеральный бюджет, а 50% – для последующего перераспределения между субъектами Федерации вне всякой связи с потреблением на соответствующей территории нефтепродуктов. Эти цифры сами по себе говорят о полной бессмысленности разрушения действовавшей ранее системы

взимания акцизов на нефтепродукты и создания запутанного, неэффективного налогообложения.

При введении порядка исчисления и уплаты акцизов на нефтепродукты, когда основным плательщиком стало оптовое и розничное звено, предполагалось, что уплата акциза как косвенного налога на потребление будет взиматься с конечного потребителя. Таким образом, имелось в виду увязать суммы поступления в соответствующий регион акцизов на нефтепродукты с их потреблением в данном регионе.

Между тем до настоящего времени отчетность об объемах потребления нефтепродуктов в разрезе субъектов РФ не установлена, отсутствует достоверная информация об объемах оптовой и розничной реализации по каждому региону.

Изложенные выше существенные недостатки действующего налогового законодательства настоятельно требуют внесения поправок в порядок взимания акцизов на нефтепродукты.

В связи с этим предлагается вернуться к действующему до 2003 г. порядку исчисления и уплаты акцизов на нефтепродукты, т. е. перенести налоговую нагрузку на организации-производители, определив объектом налогообложения операции по реализации или передаче нефтепродуктов по месту производства. При этом распределение доходов от поступления сумм акцизов по субъектам РФ необходимо производить централизованно через органы Федерального казначейства пропорционально объемам потребления нефтепродуктов. В этих целях следовало бы разработать и ввести отчетность по оптовой и розничной реализации нефтепродуктов в разрезе субъектов РФ.

Серьезные проблемы налогообложения имеются в табачной отрасли, связанные, прежде всего, с постоянными изменениями порядка взимания акциза.

С 1992 до 1997 г. в России применялась адвалорная система акцизного налогообложения табачных изделий, в соответствии с которой ставки устанавливались в процентах от цены продукции. В условиях высоких темпов инфляции эта система позволяла автоматически индексировать поступления в бюджет от акциза в случае изменения цен, должна была гарантировать и в

известной мере гарантировала стабильные доходы государства в этот сложный период развития экономики. Однако именно в этот период в полной мере проявились и существенные недостатки адвалорной системы, выразившиеся, прежде всего, в занижении отпускной стоимости товаров производителями и импортерами. В результате снижалась налоговая база, что приводило к существенному недополучению налоговых поступлений в бюджет. В этот период широкое распространение получили контрабанда и производство контрафактной продукции, объемы которой на рынке достигали 50%.

Вследствие этого, а также в связи с достигнутой относительной стабилизацией инфляционных процессов в 1997 г. был осуществлен переход на специфическую систему акцизного налогообложения табачных изделий, в соответствии с которой была установлена фиксированная ставка за определенное количество продукции в натуральном выражении.

Практика функционирования данной системы налогообложения показала ее достаточно высокую эффективность. За период с 1997 по 2002 г. налоговые поступления от акциза на табачные изделия возросли с 1,2 до 12 млрд руб., т. е. увеличились в 10 раз. Резко выросла собираемость акциза. Она увеличилась с 20 до 100%. Объем подделок и контрабанды на рынке табачной продукции сократился с 50 до 5%.

В июле 2002 г. были внесены изменения в часть вторую Налогового кодекса РФ, в соответствии с которыми с 1 января 2003 г. была введена так называемая смешанная, или комбинированная, система акцизного налогообложения табачных изделий, при которой ставка акциза состоит как из специфического, так и адвалорного компонентов.

Введение указанной системы акцизного обложения табачной продукции связано с двумя факторами.

Первый – с 1 января 2003 г. в России введен межгосударственный стандарт на сигареты, в соответствии с которым отменено деление сигарет на классы и установлены лишь две группы сигарет: сигареты с фильтром и сигареты без фильтра. Между тем именно с делением сигарет на классы, по мнению

сторонников комбинированной системы акцизного налогообложения, были связаны специфические ставки этого налога.

Второй фактор – наличие смешанной системы акцизного налогообложения в странах Европейского союза (ЕС), где она применяется более 30 лет.

Действительно, оба указанных фактора имеют место. Вместе с тем так ли велико было их воздействие на необходимость отмены специфической системы налогообложения в табачной отрасли и перехода к комбинированной системе?

В первую очередь следует ответить на вопрос, могла ли быть сохранена специфическая система при отмене деления сигарет на классы? На первый взгляд создается впечатление, что замена специфической системы была оправданной. Действительно, ставки акцизов формально были жестко привязаны к классификации сигарет (табл. 9).

Однако, как показало исследование данного вопроса, в Российской Федерации фактически применялись только две ставки налога: на сигареты с фильтром – 39,2 руб. за 1000 штук и на сигареты без фильтра – 11,2 руб. за 1000 штук. Доля сигарет с фильтром, облагаемых по более высоким налоговым ставкам, была крайне незначительна. Обследование семи крупнейших табачных фабрик, производящих более 70% всей табачной продукции в России, показало, что производство сигарет с фильтром с более высокими (чем 39,2 руб.) ставками акциза осуществлялось только на двух из них. При этом на ЗАО “Лиггетт-Дукат” производство сигарет с фильтром, облагавшихся

Таблица 9

Налоговые ставки, действовавшие в 2002 г.

Группа сигарет	Ставка, руб. за 1000 штук сигарет
Сигареты с фильтром (длиной более 85 мм)	84
Сигареты 1, 2, 3 и 4 классов по ГОСТу	39,2
Остальные сигареты с фильтром	61,6
Сигареты без фильтра	11,2

по ставке 61,6 руб. за 1000 штук, составляло всего 0,5% в общем объеме производства. Доля сигарет с фильтром, облагавшихся по ставке 84 руб. за 1000 штук, на ЗАО “Филипп Моррис Ижора” составляла чуть более 6%. Таким образом, отмена классификации сигарет согласно введенному в России межгосударственному стандарту не могла быть существенной причиной необходимости отказа от специфической системы акцизного налогообложения в России как с фискальных позиций, так и в смысле влияния на финансовые положения налогоплательщиков.

Исследование влияния другого фактора – наличие в странах ЕС комбинированной ставки и ее высокая эффективность – показало, что его влияние на необходимость изменения системы акцизов на табачные изделия в России не просто сильно преувеличено. Принятая в России комбинированная система далеко не та, что успешно действует в странах Запада.

Во-первых, хотелось бы отметить причины, по которым в странах ЕС была введена эта система. Введение комбинированной системы акцизного налогообложения табачных изделий в ЕС было обусловлено необходимостью унифицировать различные системы, действовавшие в странах создаваемого экономического союза. Так, в странах, где табачная промышленность находилась в руках частного капитала (Великобритания, Германия и др.) действовала специфическая система акцизного обложения, а в странах с государственной монополией на табачное производство (Греция, Испания и др.) – адвалорная система. В результате был достигнут чисто политический компромисс о создании комбинированной системы, характеризующейся целым рядом особенностей для отдельных стран.

Во-вторых, смешанная система, предложенная для России, в своем роде уникальна, так как она не применяется ни в одной из развитых стран. В отличие от ЕС, где адвалорная составляющая ставки исчисляется на базе фиксированной розничной цены сигарет, в России она установлена на отпускную цену продукции. Это предоставляет производителям табачных изделий легальные возможности уменьшения налоговой базы

для исчисления суммы акцизов по адвалорной ставке за счет снижения отпускных цен на табачную продукцию, а также за счет ассортиментных сдвигов в сторону увеличения выпуска сигарет более низкого ценового сегмента, что в свою очередь приводит к снижению объемов поступлений в бюджет акцизов на табачные изделия и налога на прибыль производителей.

Введение адвалорной составляющей акциза на табак явилось повторением допущенной ранее и исправленной ошибки по отмененному ныне налогу на пользование недрами. Установленная по этому налогу налоговая база была жестко привязана к стоимости добытого полезного ископаемого, в результате чего бюджет ежегодно терял десятки миллиардов рублей вследствие применения добывающими предприятиями трансфертного ценообразования. Получается, что мы не учимся не только на чужих, но и на собственных ошибках.

Кроме этого, необходимо подчеркнуть, что в таких развитых странах, как США, Канада, Япония, применяются специфические ставки акциза.

Одновременно с этим хотелось бы отметить, что создание комбинированной системы противоречит и некоторым провозглашенным и проводимым в жизнь принципам построения российской налоговой системы.

Во-первых, действующая в настоящее время российская система налогообложения в части акцизного обложения построена на преобладании специфических ставок налогообложения. И только по табачным изделиям сделано исключение из общего правила путем установления комбинированной ставки. Если взять другую важнейшую составляющую объектов акцизного налогообложения – ликероводочную продукцию, то здесь, так же как и по табачным изделиям, имеют место и огромный ассортимент продукции, и значительное отклонение по качеству, и существенное колебание цен на нее. Но в то же время по этой продукции действуют специфические ставки акцизного налога, установленные в зависимости от содержания доли этилового спирта в продукте. Данное деление ставок ни в коей мере не зависит ни от качества, ни от цены данного продукта.

Применительно к табачным изделиям можно сказать, что специфическую ставку акцизного налога можно было бы поставить в зависимость от наличия или отсутствия фильтра у конкретного вида табачного изделия.

Во-вторых, нелогичность введения адвалорной составляющей в ставке акциза на табачные изделия обусловлена тем, что в ходе налоговой реформы проводится четкая линия на отмену так называемых оборотных налогов. В частности, были отменены такие налоги, как налог на пользователей автомобильных дорог, налог с продаж, налог на содержание жилищного фонда и объектов социальной сферы. Линия на отмену оборотных налогов, уплата которых не связана с результатами финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, и подрывающих их финансовое благополучие, была одобрена российским сообществом. Вопреки данной логической цепи действий с 2003 г. вводится “оборотная” составляющая ставки акциза на табачные изделия.

В-третьих, введение адвалорной составляющей ставит доходы государственного бюджета в существенную зависимость от ценовой политики производителей табачной продукции. Между тем риск возникновения “ценовых войн” между товаропроизводителями табачных изделий в современных условиях достаточно велик. В случае ухудшения экономической ситуации налогоплательщиков в условиях избыточного предложения (в России в течение последних пяти лет отмечается значительное переизготовление курительных изделий), обостряющейся конкуренции и понижения потребительского спроса производители могут решать (и как показал опыт функционирования комбинированной ставки – решают) свои проблемы за счет снижения отпускных цен на табачную продукцию и внедрения большого количества дешевых марок. В этом случае бюджет фактически становится источником субсидий для ведения “ценовых войн” между производителями, поскольку он теряет существенную долю налоговых поступлений.

И наконец, в-четвертых, введение комбинированной ставки акцизного обложения идет вразрез с политикой удешевления

и упрощения налогового администрирования. Действительно, при указанной системе реальным уровнем налогообложения управлять намного сложнее, поскольку существует элемент определения стоимости сигарет, при котором возможно ее занижение, перенос прибыли на последующие стадии реализации и другие операции по уменьшению налоговой нагрузки в рамках налогового планирования, не противоречащего действующему законодательству. Усложняется как форма налоговой декларации, так и контроль налоговых органов за ее правильным составлением.

В числе аргументов в защиту комбинированной ставки акциза нередко приводится необходимость более справедливого распределения данного налога между различными слоями населения. Действительно, более обеспеченные слои населения должны соответственно и платить налог по более высокой ставке. Вместе с тем относительно указанного налога в табачной отрасли имеются определенные особенности, которые необходимо учитывать при построении системы налогообложения.

Во-первых, следует подчеркнуть, что акцизы на табак относятся к “традиционным” акцизам, важнейшей целью которых, помимо увеличения поступлений в бюджет государства, является ограничение потребления вредной для здоровья продукции. Поэтому, думается, несколько некорректно обуславливать связь между величиной акциза и доходами населения.

Во-вторых, при рассмотрении этого аргумента следует иметь в виду, что потребители дорогих марок сигарет все же платят больше налогов, чем потребители дешевых, так как НДС обеспечивает существенную разницу в сумме налогов дорогих и дешевых марок. Тем более что 8%-я адвалорная составляющая акциза более чем в два раза ниже 18%-го налога на добавленную стоимость.

Кроме того, подобный вопрос о социальной справедливости почему-то не возникает в части обложения других подакцизных товаров, в частности винно-водочной продукции. Здесь, как уже отмечалось, действует специфическая ставка акциза, в соответствии с которой доля акциза меньше в более дорогой

продукции. Но в данном случае никто не ставит вопрос о замене этой ставки акциза на адвалорную или комбинированную.

В целях обеспечения стабильного поступления акцизов на табачные изделия в федеральный бюджет представляется целесообразным рассмотреть вопрос о возврате либо к специфической налоговой ставке на табачные изделия, либо усовершенствовать комбинированную налоговую ставку в направлении исчисления ее адвалорной составляющей от заявленной розничной цены. При этом следует иметь в виду, что реализация второго варианта потребует относительно длительного подготовительного периода и в определенной степени не согласуется с проводимым в рамках налоговой реформы отказом от “оборотных” налогов.

Реформа в налогообложении не может считаться законченной, пока не будет до конца решена проблема акцизного налогообложения в ликероводочной промышленности. В настоящее время примерно с половины фактически потребляемой в России ликероводочной продукции не платятся акцизы, а это примерно 130–150 млн декалитров. Очевидно, что на кустарных предприятиях такое качество водки выпустить просто невозможно. По экспертным оценкам, из-за производства контрафактной продукции в этой отрасли бюджет теряет порядка 70 млрд руб. в год.

Предприятия – производители ликероводочной продукции используют свои производственные мощности, в среднем, на 20–25%. Анализ ситуации на отдельных заводах показал, что очень многие из них используют свои мощности только на 3–7% и при этом довольно успешно функционируют на протяжении многих лет. Общеизвестно также, что при загрузке мощностей предприятия меньше чем на 30–35%, производство перестает быть рентабельным. Приведенные данные свидетельствуют о том, что нелегальная ликероводочная продукция, с которой не платятся акцизы, производится в основном на действующих предприятиях, которые официально работают, сдают отчетность в налоговые органы. Нелицензионная продукция производится

на их технологических линиях в ночное время или в другую смену, а нередко параллельно с легальной продукцией.

И никакие административные меры, как показывает опыт, желаемого результата не принесут. В настоящее время действует более 200 нормативных актов, включая законы, регулирующие оборот алкогольной продукции, введены различные формы контроля в виде федеральных акцизных марок, регулирования низшего предела розничных цен, лицензирование и квотирование и т. д., но объемы нелегального производства не снижаются.

На наш взгляд, имеется два способа решения этой проблемы. Во-первых, необходимо определить для предприятий этой отрасли свою пороговую величину или процент загрузки мощностей, с которой они будут платить вместо акциза единый налог на вмененную мощность (ЕНВМ). Другими словами, можно подсчитать, использование какой части мощностей позволяет предприятиям быть рентабельными, и на этом уровне им и будет установлена планка. Даже если в дальнейшем они будут загружать 15 или 90% мощностей, то платить будут именно с той пороговой величины, которая была им определена. В этой ситуации скрывать часть выпущенной продукции станет невыгодно, и выпуск нелегального товара прекратится.

Одновременно с введением ЕНВМ упрощается и уплата налога, и контроль за его собираемостью.

Предлагается рассмотреть и второй путь решения проблемы: вернуться к государственной монополии на производство и оборот спирта. В этих целях государство должно выкупить акции важнейших спиртовых заводов. В стране сейчас не больше сотни таких предприятий, так что задача вполне выполнимая. Да и финансовые возможности у государства имеются. Таким образом, будет создана единая спиртовая отрасль, которая будет продавать спирт уже с учетом акцизов: и заводам, которые используют его для производства ликероводочной продукции, и оптовым продавцам спирта.

Контрольные вопросы

1. Каковы роль и значение акцизов в формировании доходной базы бюджета РФ?
2. Что относится к подакцизным товарам?
3. Кто является плательщиком акцизов в Российской Федерации?
4. Каковы особенности определения объекта налогообложения акцизами?
5. Какие операции в Российской Федерации не подлежат обложению акцизами?
6. Что представляет собой налоговая база при исчислении и уплате акцизов? Какова особенность ее определения при реализации товаров?
7. Какие документы необходимо представить в налоговые органы для документального подтверждения факта экспорта товаров?
8. Каков порядок расчета акциза, подлежащего взносу в бюджет, в случае, когда при производстве подакцизного товара использован другой подакцизный товар, по которому на территории России уже уплачен акциз?
9. Как засчитывается сумма акциза, уплаченного по сырью, использованному при производстве товаров, не облагаемых акцизами?
10. Кто и в каких нормативных актах определяет ставки акцизов? Какие ставки существуют по акцизам?
11. Каков порядок исчисления и уплаты акцизов в бюджет?
12. Каковы сроки уплаты акцизов в бюджет?
13. Каковы особенности налогообложения акцизами при перемещении подакцизных товаров через российскую территорию?
14. Как формируется налоговая база при реализации товаров, облагаемых разными ставками акциза?
15. Как определяется дата реализации, передачи или получения подакцизных товаров?
16. Что такое налоговые вычеты? Каков порядок их применения?

17. Каковы проблемы действующей системы акцизного налогообложения и возможные пути их решения?

3.5. ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ

Единый социальный налог является серьезным новаторством, включенным во вторую часть Налогового кодекса. Введенный в действие с 1 января 2001 г., этот налог заменил собой действовавшие ранее отчисления в три государственных внебюджетных социальных фонда – Пенсионный фонд РФ (ПФР), Фонд социального страхования РФ (ФСС России) и федеральный и региональные фонды обязательного медицинского страхования (ОМС). Необходимо отметить, что замена отчислений на единый социальный налог не отменила целевого назначения налога. Средства от его сбора будут поступать как в указанные выше фонды, так и частично в федеральный бюджет. Основное назначение этого налога осталось прежним – обеспечить мобилизацию средств для реализации права граждан России на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь.

В связи с этим возникает неизбежный вопрос о необходимости и экономической целесообразности преобразования в единый налог производимых предприятиями, учреждениями и организациями отчислений в социальные фонды. Каковы причины, вызвавшие необходимость введения единого социального налога?

До введения единого социального налога был не совсем ясен статус отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды. Формально не являясь налогами, поскольку не входили в налоговую систему России, установленную Федеральным законом от 27.12.1991 № 2118-1 “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”, они по своему экономическому содержанию для налогоплательщиков были все-таки одной из форм налогов. При этом, учитывая высокие ставки этих взносов, они были одним из определяющих моментов сокрытия работодате-

лями истинных размеров выплачиваемой работникам заработной платы и существования тем самым скрытых форм оплаты труда. Введение единого социального налога, взимаемого по регрессивной шкале, призвано стать серьезным стимулом для легализации реальных расходов организаций на оплату труда работников и в конечном счете – расширить базу обложения налогом на доходы физических лиц.

Контроль за своевременностью и полнотой уплаты организациями и индивидуальными предпринимателями отчислений во внебюджетные фонды являлся функцией не налоговых органов, а созданных специально для этого органов государственных внебюджетных фондов. Это, с одной стороны, создавало определенные трудности для организаций и индивидуальных предпринимателей, поскольку они подвергались проверкам со стороны сразу нескольких контролирующих органов. Вместе с тем эффективность контроля за поступлением этих отчислений была достаточно низка. Это связано с тем, что органы государственных внебюджетных фондов, не имея в достаточной степени предоставленных налоговым органам прав, не сумели в полном объеме обеспечить постановку на учет юридических и физических лиц, являющихся по закону плательщиками отчислений в фонды. Достаточно сказать, что количество стоящих на учете плательщиков взносов было примерно на четверть ниже, чем число зарегистрированных в налоговых органах налогоплательщиков. С введением единого социального налога контроль за его исчислением и уплатой полностью перешел к налоговым органам.

До введения единого социального налога плательщик страховых взносов обязан был представлять отдельные формы отчетов в каждый фонд, производить уплату страховых взносов в сроки, установленные соответствующим фондом.

Наличие у каждого фонда отдельных специфических полномочий, в частности по срокам и порядку предоставления отсрочек по просроченным платежам, ставило организации в различные условия, вследствие чего нарушались принципы однородности и справедливости налогообложения.

Кроме того, большинство нормативных актов в виде положений и инструкций, регламентирующих уплату соответствующих взносов, было принято в период 1991–1996 гг., и они в полной мере не отвечали требованиям времени. Неопределенность законодательной базы, огромное количество нормативных документов, зачастую противоречащих друг другу, вели к тому, что малейшая ошибка бухгалтера могла привести организацию к значительным финансовым потерям из-за штрафных санкций.

Многочисленные проблемы возникали также при установлении базы обложения, которая при ее относительной обобщенности в виде расходов работодателей на оплату труда наемных работников имела существенные различия по каждому из фондов. В связи с этим принципиальное значение имеет установление для всех налогоплательщиков-работодателей единого порядка исчисления налоговой базы по платежам в социальные фонды, что, несомненно, облегчает расчеты налога не только чисто технически, но и с позиций предотвращения ошибок.

Единый социальный налог является одним из наиболее значимых как для формирования доходов государства, так и для финансового положения налогоплательщиков. Достаточно сказать, что платежи по нему хоть и незначительно, но превышают поступления самого крупного налогового источника доходов консолидированного бюджета страны – НДС.

Определение плательщиков единого социального налога имеет особо важное значение, поскольку в отличие от большинства других видов налогов, входящих в российскую налоговую систему, ставки уплаты этого налога в значительной мере зависят от категорий налогоплательщиков.

В первую очередь плательщиками этого налога являются работодатели, которые производят выплаты наемным работникам. В их число входят организации, индивидуальные предприниматели, а также физические лица, не признанные индивидуальными предпринимателями, но производящие выплаты другим физическим лицам. В дальнейшем эту группу будем именовать как налогоплательщики-работодатели.

Ко второй категории относятся индивидуальные предприниматели, а также адвокаты. Члены крестьянского или фермерского хозяйства также приравниваются к индивидуальным предпринимателям. В отличие от первой группы входящие во вторую группу налогоплательщики выступают таковыми как индивидуальные получатели доходов от предпринимательской или другой профессиональной деятельности. В дальнейшем их будем именовать как налогоплательщики-предприниматели.

На практике нередки случаи, когда один и тот же предприниматель одновременно может относиться к двум этим категориям налогоплательщиков. В этом случае он является отдельным налогоплательщиком по каждому отдельно взятому основанию.

Объект налогообложения для исчисления единого социального налога зависит от того, к какой группе принадлежат налогоплательщики.

Для налогоплательщиков-работодателей (за исключением физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями) объектом налогообложения определены выплаты и другие вознаграждения, начисляемые указанными налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Объектом налогообложения для работодателей – физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, установлены выплаты и другие вознаграждения, выплачиваемые этими налогоплательщиками в пользу других физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг.

Вместе с тем законодательство не относит к объекту налогообложения для всех налогоплательщиков-работодателей выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или

иных вещных прав на имущество, а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества.

Объектом налогообложения для налогоплательщиков-предпринимателей являются доходы от предпринимательской или же иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Для налогоплательщиков – членов крестьянского или фермерского хозяйства из доходов исключаются фактически произведенные расходы, связанные с развитием указанных хозяйств.

Кроме того, в двух случаях не признаны объектом обложения и не облагаются единым социальным налогом выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся), выплачиваемые налогоплательщиками-работодателями.

В первом случае это относится к налогоплательщикам-организациям. Указанные выплаты у них не будут объектом обложения, если они не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

Во втором случае данное положение относится к налогоплательщикам – индивидуальным предпринимателям, а также физическим лицам, не признанным индивидуальными предпринимателями. У них такие выплаты не являются объектом налогообложения при условии, что они не уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц.

Исходя из установленного законодательством объекта обложения соответственно определяется и налоговая база. Для налогоплательщиков-работодателей, кроме физических лиц, она определяется как сумма доходов, являющихся объектом обложения, начисленных работодателями за налоговый период в пользу работников. При этом следует подчеркнуть, что по данному налогу налоговый период определен в один календарный год.

При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения, начисленные работодателями работникам вне зависимости от формы, в которой они осуществ-

ляются, за исключением не подлежащих обложению доходов, перечень которых будет рассмотрен отдельно.

В частности, при определении налоговой базы в обязательном порядке должны быть учтены полная или частичная оплата товаров, работ и услуг, имущественных или иных прав, предназначенных для физического лица – работника или членов его семьи, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в их интересах, оплата ряда страховых взносов по договорам добровольного страхования.

Налоговая база налогоплательщиков – физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, но производящих выплаты другим физическим лицам, определяется как сумма выплат и вознаграждений, выплачиваемых за налоговый период в пользу физических лиц и являющихся объектом обложения.

Налогоплательщики-работодатели обязаны согласно положениям Налогового кодекса самостоятельно определить налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу, которому произведены выплаты и другие вознаграждения с начала налогового периода по истечении каждого месяца, нарастающим итогом.

Налоговая база налогоплательщиков-предпринимателей определяется как сумма доходов, полученных ими за налоговый период как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской или же другой профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением. При этом состав расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения этой группой налогоплательщиков, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для плательщиков налога на прибыль.

При расчете налоговой базы всех плательщиков единого социального налога выплаты и другие вознаграждения в натуральной форме в виде товаров, работ или услуг должны учитываться как стоимость этих товаров, работ и услуг на день их выплаты. Исчисление стоимости осуществляется исходя из их рыночных цен или тарифов, а при государственном регулиро-

вании цен или тарифов – исходя из государственных регулируемых розничных цен.

При этом в стоимость товаров, работ и услуг должна быть включена соответствующая сумма НДС, а для подакцизных товаров – и соответствующая сумма акцизов.

Одновременно с этим Налоговый кодекс РФ определил широкий перечень доходов, которые не являются объектом обложения единым социальным налогом и соответственно не подлежат налогообложению.

В частности, не включаются в состав доходов, подлежащих налогообложению, государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с российским законодательством, законодательными актами субъектов Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, по уходу за больным ребенком, по безработице, беременности и родам.

Не включается в налоговую базу большинство установленных федеральным законодательством, законодательными актами субъектов Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат. В первую очередь это выплаты, связанные с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения оплатой стоимости этих услуг или выдачей полагающегося натурального довольствия, а также выплатой денежных средств взамен этого довольствия. К указанным компенсационным выплатам относится также оплата стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях.

Не являются объектом обложения и компенсационные выплаты, связанные с увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск, их трудоустройством в связи

с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации.

Не подлежат включению в налоговую базу и компенсационные выплаты, связанные с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, в том числе переездом на работу в другую местность, возмещением командировочных и иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников.

При оплате налогоплательщиком расходов на командировки работников как внутри страны, так и за ее пределы не подлежат налогообложению суточные в пределах норм, установленных законодательством Российской Федерации, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, расходы на оплату услуг связи, сборы за получение и регистрацию служебного заграничного паспорта, сборы за получение виз, а также расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с федеральным законодательством.

Все эти выплаты не включаются в налоговую базу в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Не включаются в налоговую базу суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиками в следующих случаях.

Материальная помощь физическим лицам 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 российской территории

не подпадает под обложение вне зависимости от того, кто принял решение об оказании такой помощи.

Не подлежит обложению единовременная материальная помощь, оказанная налогоплательщиком членам семьи умершего работника или наемным работникам в связи со смертью членов семьи.

Суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам за счет бюджетных источников организациями, финансируемыми за счет средств бюджетов, не включаются в налоговую базу, если они не превышают в налоговом периоде 3 тыс. руб. на одно физическое лицо.

Не являются объектом обложения и не включаются в связи с этим в налоговую базу доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также ее переработки.

Освобождение применяется в течение 5 лет, начиная с года регистрации хозяйства, и только в отношении доходов тех членов этого хозяйства, которые ранее не пользовались такой нормой, в отличие от членов другого подобного хозяйства.

Не подлежат налогообложению суммы страховых платежей или взносов по обязательному страхованию работников, осуществляемому в установленном федеральным законодательством порядке.

Не облагаются единым социальным налогом и суммы платежей налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников при условии заключения такого договора на срок не менее одного года, а также при условии, что оплату медицинских расходов этих застрахованных лиц будут осуществлять страховщики. Не облагаются налогом также и суммы платежей налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключенным исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей.

В налоговую базу (в части суммы налога, подлежащей уплате в ФСС России) не включаются также любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским и лицензионным договорам.

Одновременно с тем, что значительные суммы, выплачиваемые работодателями своим работникам, не включаются в налоговую базу, российское налоговое законодательство установило также отдельные налоговые льготы по единому социальному налогу.

Одной из важнейших льгот является стимулирование использования труда инвалидов. В связи с этим от уплаты налога освобождаются организации любых организационно-правовых форм – с сумм выплат, не превышающих 100 тыс. руб. в течение календарного года, начисленных каждому физическому лицу, являющемуся инвалидом I, II и III групп.

В этих же целях освобождаются от налогообложения суммы вознаграждений и выплат, не превышающие 100 тыс. руб. в течение налогового периода на каждое физическое лицо, следующих категорий налогоплательщиков-работодателей:

- общественных организаций инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, и их региональных и местных отделений;
- организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25%;
- учреждений, созданных для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

Вместе с тем указанные льготы не распространяются на налогоплательщиков, занимающихся производством или реа-

лизацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также ряда других товаров в соответствии с перечнем, который утверждается Правительством РФ по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов.

Кроме перечисленных льгот законодательство установило льготу для налогоплательщиков-предпринимателей, являющихся инвалидами I, II и III групп, в части освобождения от налогообложения их доходов от предпринимательской и другой профессиональной деятельности в размере, не превышающем 100 тыс. руб. в течение налогового периода.

В случаях, если в соответствии с законодательством Российской Федерации иностранные граждане и лица без гражданства, осуществляющие на российской территории деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, не обладают правом на государственное пенсионное, социальное обеспечение, медицинскую помощь за счет средств российских фондов – ПФР, ФСС России, фондов обязательного медицинского страхования, они освобождаются от уплаты налога в части, зачисляемой в соответствующие фонды.

Ставки единого социального налога, учитывая целевой характер использования, предусматривают их распределение по соответствующим социальным фондам.

Для налогоплательщиков-работодателей, за исключением налогоплательщиков – сельскохозяйственных производителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, применяются следующие ставки налога, приведенные в табл. 10.

Для налогоплательщиков – сельскохозяйственных производителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, применяются следующие ставки налога, приведенные в табл. 11.

Таблица 10

Ставки единого социального налога для налогоплательщиков-работодателей, за исключением налогоплательщиков – сельскохозяйственных производителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования

	В федеральный бюджет	В ФСС России	В фонды ОМС		Итого
			федеральный	территориальные	
Налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года					
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 11

Ставки единого социального налога для налогоплательщиков – сельскохозяйственных производителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования

Налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года	В федеральный бюджет	В ФСС России	В фонды ОМС		Итого
			федеральный	территориальные	
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.	6160 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.

Для налогоплательщиков-предпринимателей (за исключением адвокатов, которым установлены отдельные ставки) применяются следующие ставки налога, приведенные в табл. 12.

С 2006 г. для налогоплательщиков-работодателей и налогоплательщиков-предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, установлены особые ставки налога, по которым они уплачивают налог только в федеральный бюджет (табл. 13).

Для исчисления налога важно определить дату осуществления выплат, что зависит от категории, к которой относится налогоплательщик.

Для налогоплательщиков-работодателей (кроме физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями) датой осуществления выплат и других вознаграждений является день их начисления в пользу работника.

Для доходов от предпринимательской или другой профессиональной деятельности, а также для других доходов, включая материальную выгоду, датой получения дохода является день получения соответствующего дохода.

Для налогоплательщиков – физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, датой осуществления выплат является день выплаты вознаграждения физическому лицу.

Порядок исчисления и уплаты налога также зависит от того, к какой категории принадлежит налогоплательщик.

Налогоплательщики-работодатели исчисляют сумму налога отдельно в отношении каждого фонда и федерального бюджета. Эта сумма определяется как соответствующая процентная доля созданной налоговой базы. При этом сумма налога, зачисляемая в составе единого социального налога в ФСС России, должна быть уменьшена на произведенные налогоплательщиками самостоятельно расходы на цели государственного социального страхования, предусмотренные российским законодательством.

Таблица 12

Ставки единого социального налога для налогоплательщиков-предпринимателей

Налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года	В федеральный бюджет	В фонды ОМС		Итого
		федеральный	территориальные	
До 280 000 руб.	7,3%	0,8%	1,9%	10,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	20 440 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.	29 080 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	3840 руб.	6600 руб.	39 520 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Таблица 13

Ставки единого социального налога
для налогоплательщиков-работодателей
и налогоплательщиков – индивидуальных
предпринимателей, имеющих статус резидента
технико-внедренческой особой экономической зоны

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	В федеральный бюджет
До 280 000 руб.	14,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	39 200 руб. + 5,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	57 120 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Из суммы налога, подлежащей уплате в федеральный бюджет, налогоплательщику предоставляется право производить налоговый вычет в сумме начисленных им за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15.12.2001 № 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации". При этом установлено, что сумма налогового вычета не может превышать сумму налога, подлежащую уплате в федеральный бюджет.

Законодательством установлены следующие порядок исчисления и сроки уплаты налога плательщиками-работодателями.

В течение отчетного периода (квартал, полугодие, 9 месяцев) по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики должны производить исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу. Эти платежи определяются исходя из величины выплат и других вознаграждений, произведенных с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и соответствующей ставки налога. При этом размер ежемесячного авансового платежа определяет-

ся с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей.

Срок уплаты ежемесячных авансовых платежей установлен не позднее 15-го числа следующего месяца.

По итогам отчетного периода исчисляется разница между суммой налога, определенной исходя из налоговой базы, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей. Полученная разница должна быть внесена в бюджет. Важно отметить, что налоговая база рассчитывается нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода.

Не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, налогоплательщик обязан представить в налоговый орган по соответствующей форме данные о суммах исчисленных и уплаченных авансовых платежей, о сумме налогового вычета, которым воспользовался налогоплательщик, а также о суммах фактически уплаченных страховых взносов за тот же период.

Разница между суммой налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, и суммами налога, уплаченными в течение налогового периода, должна быть внесена налогоплательщиком в бюджет не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи налоговой декларации за налоговый период, или же зачтена в счет предстоящих платежей по налогу, или возвращена налогоплательщику в установленном порядке.

Не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, налогоплательщик обязан представить налоговую декларацию по налогу по утвержденной форме. Одновременно копия налоговой декларации с отметкой налогового органа или иным документом, подтверждающим представление декларации в налоговый орган, подается налогоплательщиком не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, в территориальный орган ПФР.

В том случае, если индивидуальный предприниматель до конца налогового периода прекратит деятельность, то он обязан в пятидневный срок со дня подачи в регистрирующий орган

заявления о прекращении указанной деятельности представить в налоговый орган налоговую декларацию за период с начала налогового периода по день подачи указанного заявления включительно. Разница между суммой налога, подлежащей уплате в соответствии с налоговой декларацией, и суммами налога, уплаченными налогоплательщиком с начала года, подлежит уплате не позднее 15 дней со дня подачи такой декларации или возврату этому налогоплательщику в порядке, установленном частью первой Налогового кодекса РФ.

Несколько иной порядок исчисления и уплаты налога установлен в отношении налогоплательщиков-предпринимателей.

Исчисление суммы авансовых платежей, подлежащих уплате в течение налогового периода этими налогоплательщиками, производится налоговыми органами исходя из налоговой базы данного налогоплательщика за предыдущий налоговый период и ставок налога.

В том случае, если налогоплательщик начал предпринимательскую или другую профессиональную деятельность после начала очередного налогового периода, то он обязан самостоятельно в течение 5 дней после истечения месяца со дня начала деятельности представить в налоговый орган по месту учета декларацию с указанием сумм предполагаемых доходов и расходов на текущий налоговый период. При этом расчет сумм авансовых платежей производится налоговым органом исходя из указанных налогоплательщиком сумм доходов и расходов и соответствующих ставок. Авансовые платежи уплачиваются на основании налоговых уведомлений, выписываемых и направляемых налогоплательщикам, в следующие сроки:

- за январь – июнь налог уплачивается не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;
- за июль – сентябрь – не позднее 15 октября текущего года в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей;
- за октябрь – декабрь – не позднее 15 января следующего года в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей.

При значительном, т. е. более чем на 50%, увеличении дохода в налоговом периоде против установленного при расчете авансовых платежей налогоплательщик обязан представить новую декларацию с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий год, а в случае значительного уменьшения дохода он вправе представить новую декларацию. В этих случаях налоговый орган должен произвести перерасчет авансовых платежей налога на текущий год по ненаступившим срокам уплаты не позднее 5 дней с момента подачи новой декларации. Полученная в результате такого пересчета разница подлежит уплате в установленные для очередного авансового платежа сроки или же зачету в счет предстоящих авансовых платежей.

Окончательный расчет налога производится налогоплательщиками-предпринимателями, за исключением адвокатов, самостоятельно, с учетом всех полученных в налоговом периоде доходов, включаемых в налоговую базу. При этом сумма налога должна быть исчислена налогоплательщиком отдельно в отношении каждого фонда. Она определяется как соответствующая процентная доля соответствующей налоговой базы.

Разница между суммами авансовых платежей, уплаченными в течение налогового периода, и суммой налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, должна быть внесена налогоплательщиком не позднее 15 июля года, следующего за отчетным налоговым периодом. Эта сумма может быть зачтена в счет будущих налоговых платежей или возвращена налогоплательщику.

Исчисление и уплата налога с доходов адвокатов осуществляются коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями в таком же порядке, как это предусмотрено для налогоплательщиков-работодателей. При подаче налоговой декларации адвокаты обязаны представить в налоговый орган справку от коллегии адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций о суммах уплаченного за них налога за истекший налоговый период.

В том случае, если индивидуальный предприниматель до конца налогового периода прекратит свою деятельность, он

обязан в пятидневный срок со дня подачи заявления о прекращении указанной деятельности представить в налоговый орган налоговую декларацию за период с начала налогового периода по день подачи указанного заявления включительно.

Контрольные вопросы

1. Какие отчисления заменил собой единый социальный налог? С какого времени он введен в действие?
2. Каковы причины, вызвавшие необходимость введения единого социального налога?
3. Какова роль единого социального налога в формировании доходов государства?
4. Кто является плательщиком единого социального налога?
5. Что является объектом обложения единым социальным налогом?
6. Как определяется налоговая база единого социального налога?
7. Какие доходы не являются объектом обложения единым социальным налогом?
8. Какие налоговые льготы установлены российским налоговым законодательством по единому социальному налогу?
9. Каковы ставки уплаты единого социального налога?
10. Как определяется дата получения доходов для исчисления единого социального налога?
11. Каков порядок исчисления и уплаты единого социального налога?

3.6. НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) был включен в российскую налоговую систему в 2001 г. и вступил в действие с 1 января 2002 г. Впервые за годы существования налоговой системы с принятием гл. 26 Налогового кодекса РФ была упорядочена система налогообложения недропользования, четко разделены налоговые и неналоговые платежи за

природные ресурсы. Условия исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых основаны на действовавшем до его введения порядке функционирования платы за пользование недрами, с включением в ставку налога половины ставки отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, а также ставки акциза на сырую нефть.

Указанный налог был введен в целях совершенствования и упрощения системы налогообложения пользования природными ресурсами, расширения практики применения рентных принципов налогообложения в этой сфере.

Поэтому одновременно с введением этого налога отменены действовавшие плата за пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциз на нефть и газ.

Кроме того, введение налога на добычу полезных ископаемых позволяет в определенной мере решить проблему правильной оценки факторов ценообразования для целей налогового контроля, в том числе трансфертных цен в нефтяном секторе экономики. Дело в том, что сложившаяся система реализации нефти для дальнейшей переработки вертикально интегрированными компаниями позволяла в широких масштабах использовать трансфертные цены, которые значительно ниже рыночных. Это приводило к потере доходов бюджетов всех уровней, в частности за счет уменьшения поступлений платы за пользование недрами при нефтедобыче, размер которых напрямую зависел от уровня цен реализации. Введение налога на добычу полезных ископаемых было направлено также по замыслу законодателей на решение задачи экономического принуждения природопользователей к бережному и экономному использованию природных ресурсов. Поступления данного налога должны стать основным источником для финансирования общегосударственных мероприятий по воспроизводству и сохранению окружающей природной среды.

Изменение порядка налогообложения недропользования, по замыслу его разработчиков, должно позволить обеспечить также снижение налогового бремени без потерь доходов бюджетной

системы, и тем самым положительно сказаться на создании благоприятного инвестиционного климата.

Отдельные элементы платности природопользования имели место еще в условиях централизованного управления экономикой, когда практически отсутствовала налоговая система. Вместе с тем наличие платежей за природные ресурсы в Советском Союзе не имело практически никакого экономического эффекта, поскольку установленные платежи в силу их незначительности в условиях полного отсутствия у предприятий финансовой самостоятельности не играли ни фискальной, ни стимулирующей, ни социальной роли.

В российской налоговой истории платность недропользования была введена в 1992 г., после того как был принят Закон РФ от 21.02.1992 № 2395-1 "О недрах". При этом необходимо подчеркнуть, что налоги, связанные с использованием природных ресурсов, так же, как и в советское время, были не слишком ощутимы для налогоплательщиков и не имели серьезного фискального значения для государства, за исключением, пожалуй, акциза. Именно Законом РФ "О недрах" были установлены основные виды налогов за использование недр (кроме акцизов на минеральное сырье).

Таким образом, до принятия специальной главы второй части Налогового кодекса вопросы платности пользования природными ресурсами были включены не в законодательство о налогах и сборах, а в законодательство о природопользовании. При этом важнейшие положения налогообложения природопользования имели рамочный характер и не давали четкого определения основных элементов налогообложения при исчислении налогов, взимаемых за пользование природными ресурсами. При этом основные элементы налогообложения природопользования, в том числе определение объектов обложения, налоговой базы, ставок налогов, налоговых льгот и некоторые другие, устанавливались межведомственными инструкциями. По отдельным же платежам, таким как, например, плата за пользование недрами, ставки налога регулировались в лицензионных соглашениях, т. е. определялись органами ис-

полнительной власти совместно с налогоплательщиком. Вместе с тем согласно ст. 17 части первой Кодекса, вступившей в силу с января 1999 г., налог считается установленным лишь в том случае, когда определены законодательно налогоплательщики и все элементы налогообложения. Таким образом, налоги, связанные с использованием природных ресурсов, три года фактически являлись незаконными.

Кроме того, законодательство о недропользовании допускало внесение налогов в бюджет не только в денежной, но и в натуральной форме, т. е. добытыми полезными ископаемыми, что также противоречило основным положениям Налогового кодекса. Все это вызвало острую необходимость их включения во вторую часть Кодекса в качестве самостоятельных налоговых платежей. С введением налога на добычу полезных ископаемых в перспективе фискальное и регулирующее значение налогообложения природопользования должно, безусловно, возрасти.

Плательщиками налога на добычу полезных ископаемых являются организации и индивидуальные предприниматели, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации признаны пользователями недр.

В отличие от плательщиков других налогов, которые обязаны встать на учет в налоговых организациях по месту своего нахождения, плательщик налога на добычу полезных ископаемых подлежит постановке на налоговый учет в течение 30 дней с момента государственной регистрации лицензии или разрешения на пользование участком недр по месту нахождения этого участка недр. Исключение сделано лишь для налогоплательщиков, осуществляющих добычу полезных ископаемых на участках недр, предоставленных им в пользование на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне РФ, а также за пределами территории РФ (на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации или арендуемых у иностранных государств). В этом случае они должны встать на учет в качестве плательщиков

налога в общеустановленном порядке, т. е. по месту нахождения организации либо по месту жительства физического лица.

Объектом обложения налогом являются полезные ископаемые, добытые из недр на российской территории, за пределами российской территории, а также полезные ископаемые, извлеченные из отходов или потерь добывающего производства, при условии, что такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с российским законодательством.

При этом налоговое законодательство установило достаточно большой перечень полезных ископаемых, добыча которых не облагается налогом.

Не признаются объектом налогообложения, в частности, общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, которые добыты индивидуальными предпринимателями и использованы ими непосредственно для личного потребления.

Добытые или собранные минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы также не подлежат налогообложению.

Не являются объектом налогообложения и 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.

И наконец, не подлежат обложению налогом полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горно-добывающего производства или связанного с ним перерабатывающего производства, при условии, что их добыча из недр подлежала налогообложению, а также дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений.

Учитывая специфику объекта обложения налогом на добычу полезных ископаемых, необходимо более подробно остановиться на его характеристике.

Во-первых, следует определить, что такое “полезное ископаемое”? Полезным ископаемым в целях налогообложения считается продукция горно-добывающих отраслей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом или извлеченном из недр или же из отходов и потерь минеральном сырье, породе, жидкости и другой смеси, первая по своему качеству соответствующая российскому государственному стандарту, стандарту отрасли региона или другим стандартам качества.

Во-вторых, налоговое законодательство установило закрытый перечень видов добытого полезного ископаемого, важнейшими из которых являются антрацит, уголь каменный, бурый, горючие сланцы, торф, углеводородное сырье: нефть, природный газ; товарные руды черных, цветных, редких металлов, а также многокомпонентные комплексные руды и компоненты из них.

Облагаемым налогом полезным ископаемым являются также горно-химическое неметаллическое сырье, в том числе калийные, магниевые и каменные соли, сера, асбест, йод, бром и другие виды неметаллических полезных ископаемых для химической промышленности и производства минеральных удобрений.

К добытым полезным ископаемым относится и неметаллическое сырье, используемое в строительной индустрии, в том числе гипс, ангидрид, мел, доломит, известняк, песок строительный, галька, гравий, другие неметаллические ископаемые.

В указанный перечень включены и продукты камнесамоцветного сырья (топаз, нефрит, бирюза, агаты, яшма и др.), а также природные алмазы и другие драгоценные камни (изумруд, рубин, сапфир, александрит, янтарь).

Налоговая база по налогу на добычу полезных ископаемых представляет собой стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением природного газа. Налоговая база при добыче

газа определяется как его количество в натуральном выражении. Она определяется налогоплательщиком самостоятельно отдельно по каждому виду добытого полезного ископаемого. По полезным ископаемым, в отношении которых установлены различные налоговые ставки, налоговая база должна определяться отдельно по каждому виду таких ископаемых.

Для формирования налоговой базы по налогу необходимо в первую очередь определить количество добытого полезного ископаемого. Оно определяется в единицах массы или объема и устанавливается налогоплательщиком самостоятельно в зависимости от добытого полезного ископаемого.

Налоговое законодательство установило два возможных к применению метода определения количества добытого полезного ископаемого. Суть прямого метода состоит в применении измерительных средств и устройств. В соответствии с косвенным методом количество добытого полезного ископаемого устанавливается расчетно, по данным о содержании в извлекаемом из недр, из отходов или из потерь минеральном сырье. Косвенный метод применяется только в том случае, когда невозможно определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом.

При этом законодательством установлено, что применяемый налогоплательщиком метод определения количества добытого полезного ископаемого должен быть утвержден в его учетной политике и применяться им в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого. Переход от одного метода к другому допускается только в случае изменений технического проекта разработки месторождения в связи с изменением применяемой технологии добычи.

В случае применения прямого метода количество добытого полезного ископаемого определяется с учетом его фактических потерь.

Особый порядок определения добытого полезного ископаемого установлен по драгоценным металлам. При извлечении их из месторождений количество добытого полезного ископаемого определяется по данным обязательного учета при добыче,

который должен осуществляться в соответствии с законодательством о драгоценных металлах и драгоценных камнях. При этом не подлежащие переработке самородки драгоценных металлов должны быть учтены отдельно и в расчет количества добытого полезного ископаемого, установленного по данным обязательного учета, не должны включаться. Отдельно определяется по ним и налоговая база.

Вторым этапом формирования налоговой базы по налогу является определение стоимости добытых полезных ископаемых. Оценка стоимости добытых полезных ископаемых должна определяться налогоплательщиком также самостоятельно с помощью трех возможных способов:

- исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета государственных субвенций;
- из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;
- из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

При первом способе оценка производится исходя из суммы выручки, определенной с учетом сложившихся в текущем налоговом периоде у налогоплательщика цен реализации добытого полезного ископаемого, но без учета субвенций из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью.

При этом при определении цены должны учитываться следующие принципиальные положения, установленные первой частью Налогового кодекса РФ. В соответствии с ними для целей налогообложения должна приниматься цена товаров, работ и услуг, указанная сторонами сделки. И пока не доказано обратное, считается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Налоговые органы имеют право проверять и контролировать правильность применения цен лишь в случаях совершения сделки между взаимозависимыми лицами, при совершении товарообменных, или бартерных, операций, при совершении внешнеторговых сделок, а также при значительном колебании

(более чем на 20% в ту или иную сторону) уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным или однородным товарам в пределах непродолжительного периода времени.

Если при проверке по изложенным четырем основаниям окажется, что применяемые налогоплательщиком цены отклоняются более чем на 20% от рыночных цен на идентичные или однородные товары, то налоговый орган имеет право сделать досчет объема реализации до уровня рыночных цен.

Выручка от реализации добытого полезного ископаемого должна быть уменьшена на суммы субвенций из бюджета, уплаченного НДС и акциза, а также на сумму расходов налогоплательщика по доставке.

В сумму расходов по доставке могут быть включены расходы на оплату таможенных пошлин и сборов, затраты по перевозке добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции до получателя, а также расходы по обязательному страхованию грузов.

Налогоплательщик обязан производить оценку отдельно по каждому виду добытого полезного ископаемого, исходя из соответствующих цен их реализации.

Стоимость добытого полезного ископаемого определяется как произведение количества добытого полезного ископаемого и стоимости единицы добытого полезного ископаемого.

Стоимость единицы добытого полезного ископаемого рассчитывается как отношение выручки от реализации добытого полезного ископаемого к количеству реализованного добытого полезного ископаемого.

В том случае, если отсутствуют государственные субвенции к ценам реализации добываемых полезных ископаемых, налогоплательщик применяет второй способ оценки. Его отличие от первого способа состоит лишь в том, что здесь не учитывается сумма субвенций.

В случае отсутствия реализации добытых полезных ископаемых налогоплательщику предоставлено право применить третий способ оценки – исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

Расчетная стоимость добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком также самостоятельно на основании данных налогового учета. При этом налогоплательщик вправе учесть произведенные в отчетном или налоговом периоде соответствующие суммы материальных расходов, расходов на оплату труда, начисленной амортизации, расходов на ремонт основных средств, на освоение природных ресурсов, а также внереализационные и прочие расходы, включая расходы на страхование.

Необходимо подчеркнуть, что все перечисленные расходы и затраты налогоплательщика, за исключением материальных расходов и расходов на освоение природных ресурсов, могут быть учтены только в части, относящейся к производству по добыче полезных ископаемых.

В том случае, если добытое минеральное сырье содержит несколько видов полезных ископаемых, стоимость каждого вида полезного ископаемого определяется пропорционально удельному весу каждого вида полезного ископаемого в общем объеме добытых полезных ископаемых.

Налогообложение добытых полезных ископаемых производится по ставкам, указанным в табл. 14.

При добыче природного газа из всех видов месторождений углеводородного сырья применяется налоговая ставка в размере 147 руб. за 1 тыс. м³ газа.

Налоговая ставка в размере 0% применяется при добыче полезных ископаемых в части их нормативных потерь, при добыче попутного газа, подземных вод, содержащих полезные ископаемые, полезных ископаемых при разработке некондиционных или ранее списанных запасов, а также полезных ископаемых, остающихся во вскрышных породах, в отвалах или в отходах в связи с отсутствием в Российской Федерации промышленной технологии их извлечения.

По этой же ставке 0% производится обложение добычи минеральных вод, используемых в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации, и подземных вод, используемых исключительно в сельскохозяйственных целях.

Ставки налогообложения всех основных видов
полезных ископаемых

Вид добытых полезных ископаемых	Ставка, %
Калийные соли	3,8
Торф	4,0
Руды черных металлов	4,8
Апатит-нефелиновые и фосфоритовые руды	4,0
Горно-химическое неметаллическое сырье (за исключением калийных солей, апатит-нефелиновых и фосфоритовых руд)	5,5
Соль природная и чистый хлористый натрий	5,5
Радиоактивные металлы	5,5
Уголь каменный, бурый и горючие сланцы	4,0
Теплоэнергетические промышленные воды	5,5
Неметаллическое сырье, используемое в строительной индустрии	5,5
Горнорудное неметаллическое сырье	6,0
Подземные минеральные воды	7,5
Другие полезные ископаемые, не включенные в другие группировки	6,0
Редкие металлы	8,0
Битуминозные породы	6,0
Драгоценные металлы	6,5
Золото	6,0
Природные алмазы, другие драгоценные и полудрагоценные камни	8,0
Цветные металлы	8,0
Углеродное сырье	16,5
Многокомпонентная комплексная руда, а также полезные компоненты комплексной руды, за исключением драгоценных металлов	8,0

Особый порядок применения ставок налога установлен для налогоплательщиков, осуществивших за счет собственных средств поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых или полностью возместивших все расходы государства на поиск и разведку соответствующего количества запасов этих полезных ископаемых и освобожденных по состоянию на 1 июля 2001 г. от уплаты отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке этих месторождений. Они уплачивают налог в отношении полезных ископаемых, добытых на соответствующем лицензионном участке, с коэффициентом 0,7.

Налоговым законодательством установлен следующий порядок исчисления и уплаты налога.

Сумма налога по добытым полезным ископаемым, кроме природного газа, исчисляется налогоплательщиком как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

При добыче природного газа сумма налога определяется налогоплательщиком как произведение соответствующей налоговой ставки и величины налоговой базы.

Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода по соответствующим видам добытых полезных ископаемых и уплачивается раздельно по каждому виду добытых полезных ископаемых не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

По истечении налогового периода, в котором начата фактическая добыча полезных ископаемых, налогоплательщик обязан представить налоговую декларацию. Она представляется не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

На период с 1 января 2002 г. по 31 декабря 2006 г. в целях исключения влияния возможного резкого колебания мировых цен на экспортируемую российскую нефть на доходы бюджета и доходы нефтяных компаний установлен особый порядок формирования налоговой базы, а также особая ставка налога на добычу этого полезного ископаемого. В эти годы налоговая

база при добыче нефти определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Налоговая ставка при добыче нефти в этот период составляла до конца 2004 г. 347 руб. за 1 тонну, а с 1 января 2005 г. – 419 руб. за тонну. При этом указанная налоговая ставка применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть ($K_{ц}$).

Данный коэффициент ежеквартально определяется налогоплательщиком самостоятельно по формуле с округлением до 4-го знака

$$K_{ц} = (Ц - 9) \times P,$$

где Ц – средний за налоговый период уровень цен нефти сорта “Юралс” в долларах США за баррель;

9 – базовая цена 1 барреля нефти в долларах США;

P – среднее значение за налоговый период курса доллара США к российскому рублю, устанавливаемого Банком России.

Среднее значение за налоговый период курса доллара США к российскому рублю определяется налогоплательщиком самостоятельно как сумма значений курса доллара к рублю за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде.

Средний за налоговый период уровень цен нефти сорта “Юралс” определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде.

При этом средние за истекший месяц котировки указанного сорта нефти должны ежемесячно доводиться через официальные источники информации органом, уполномоченным Правительством РФ.

Если же указанная информация в официальных источниках отсутствует, то в этом случае уровень цен нефти сорта “Юралс” определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Сумма налога на добычу нефти исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки, исчисленной с учетом коэффициента, и величины налоговой базы.

Определенные особенности исчисления и уплаты налога установлены при выполнении соглашений о разделе продукции.

Налогоплательщиками данного налога являются инвесторы по соглашениям о разделе продукции, за исключением тех случаев, когда выполнение работ по соглашению о разделе продукции, в том числе добычу полезных ископаемых, осуществляет оператор по соглашению. В этих случаях исчисление и уплата налога должны производиться оператором, который выступает в качестве уполномоченного представителя налогоплательщика.

Налоговая база определяется в общеустановленном порядке, т. е. как стоимость добытых полезных ископаемых, но с учетом особенностей, которые установлены в соглашении о разделе продукции для определения стоимости добытых полезных ископаемых. Она определяется отдельно по каждому виду полезных ископаемых и отдельно по каждому соглашению о разделе продукции и деятельности, не связанной с выполнением соглашения о разделе продукции.

При выполнении соглашений применяются общеустановленные налоговые ставки, но с коэффициентом 0,5. При этом они не могут изменяться в течение всего срока действия соответствующего соглашения. Кроме того, Налоговым кодексом введена так называемая "дедушкина оговорка", в соответствии с которой при выполнении соглашений, заключенных до вступления в действие налога на добычу полезных ископаемых, применяются условия исчисления и уплаты налога, установленные в соглашениях о разделе продукции, с учетом норм российского законодательства о налогах и сборах, действующих на дату подписания соответствующего соглашения.

Налог на добычу полезных ископаемых поступает в доход федерального бюджета, бюджетов субъектов Федерации.

Сумма налога по всем добытым полезным ископаемым, за исключением углеводородного сырья и общераспространенных полезных ископаемых, распределяется следующим образом:

- 40% поступает в доход федерального бюджета;
- 60% поступает в доход бюджета субъекта Федерации.

Налог по добытым полезным ископаемым в виде углеводородного сырья (за исключением газа горючего природного) распределяется следующим образом:

- 95% от суммы налога – в доход федерального бюджета;
- 5% от суммы налога – в доход бюджета субъекта Федерации.

Поступление налога по газу горючему природному в полном объеме направляется в доход федерального бюджета.

При добыче общераспространенных полезных ископаемых полная сумма налога подлежит уплате в доход бюджетов субъектов Федерации.

Если же добыча любых полезных ископаемых осуществляется на континентальном шельфе или в исключительной экономической зоне РФ, а также при добыче полезных ископаемых из недр за пределами российской территории, на территориях, находящихся под российской юрисдикцией или же арендуемых у иностранных государств, то вся сумма налога зачисляется в федеральный бюджет.

Изложенное выше позволяет сделать вывод, что налог на добычу полезных ископаемых является достаточно простым для исчисления и контроля за правильной уплатой в бюджет. Вместе с тем этот налог недостаточно проработан, в нем имеют место серьезные недостатки в части эффективного его действия как для экономики государства, так и налогоплательщика. Не случайно в систему налогообложения недропользования вносятся чуть ли не ежегодные поправки, носящие принципиальный характер.

Введенный с января 2002 г. данный налог, равно как и действовавший до него налог на пользование недрами, не учитывает в должной мере особенностей горно-геологических, экономико-географических и инфраструктурных условий разработки месторождений. Не учитываются также структура запасов, их

выработанность и качество, и многие другие условия и факторы добычи.

Одинаковое налогообложение дает дополнительные преимущества налогоплательщикам, располагающим лучшими участками недр, приводит к тому, что добывать полезные ископаемые стало выгодно из относительно легко извлекаемых запасов, и делает невыгодным разработку месторождений после прохождения пика добычи.

Применительно к низкорентабельным месторождениям такая ставка налога является завышенной и не стимулирует добычу полезных ископаемых из таких месторождений, ведет к выводу их из эксплуатации, сокращению добычи и уменьшению поступления налогов в бюджет. В результате этого увеличивается число участков месторождений и скважин, потенциально пригодных к эксплуатации, но находящихся в бездействии.

Наряду с нерешенностью вопроса учета особенностей залегания, добычи и условий транспортировки добытых полезных ископаемых и связанной с этим незаинтересованностью компаний разрабатывать худшие участки, ставки налога практически по всем полезным ископаемым, кроме нефти и природного газа, имеют еще один серьезный недостаток. Привязанные к стоимости добытых полезных ископаемых, они создают возможность добывающим компаниям, применяя заниженные трансфертные цены, уменьшать свои налоговые обязательства.

Действующие в добывающих отраслях налоги не устраивают ни большинство налогоплательщиков, ни государство. И самое главное – пока еще нет четкой концепции налогового реформирования в добывающих отраслях. О необходимости ввести дифференциацию в обложении добывающих компаний в зависимости от горно-геологических, географических условий, степени отработанности месторождений и от других факторов говорится уже не один год. Но как эту дифференциацию осуществить, на каких принципах – ясности пока нет.

Таким образом, вопросы построения экономически обоснованной, справедливой и эффективной налоговой системы в этой отрасли экономики откладываются в лучшем случае на

год, а с учетом сложности их решения – на несколько лет. А это, естественно, неизбежно затягивает завершение в целом налоговой реформы в стране.

В последнее время при обсуждении вопроса об изменении системы налогообложения недропользования все чаще слышится мнение о необходимости резко увеличить нагрузку на сырьевой сектор экономики. Вместе с тем думается, что к вопросу увеличения налоговой нагрузки на этот сектор следовало бы подходить достаточно взвешенно и осторожно. Сегодня становится более важным не изъять больше налогов в бюджет у сырьевого сектора, а сохранить эту отрасль, от работы которой, как показала практика последних лет, напрямую зависит развитие экономики нашей страны. При этом все, кто пишут и говорят об изъятиях, должны отдавать себе отчет в том, что для успешного развития этой отрасли нужны огромные капитальные вложения и что без достаточной прибыли эти вложения просто не могут быть осуществлены.

В этой связи весьма важно объективно оценить финансовые возможности отрасли, определить величину этих самых сверхдоходов, понять факторы их образования и целесообразные направления использования, в том числе размеры направления в доход государства в форме налогов.

Сверхдоходы организаций, добывающих, в частности, углеводородное сырье, образуются в том числе за счет достаточно высоких мировых цен на энергоносители. И регулирование их распределения между государством и отраслью пока вполне поддается через механизм вывозных таможенных пошлин.

Конечно, экспортные пошлины, которые отсутствуют в большинстве других стран, не самый лучший инструмент экономического регулирования. Тем более что наша страна стремится к вступлению во Всемирную торговую организацию. Но, думается, пока применение этого инструмента является для нашей экономики неизбежным. Если бы цены на сырую нефть внутри страны были такие же, как на мировом рынке, этой проблемы не было бы. Сегодня, когда цены значительно различаются, более простого механизма, чем экспортная пошлина, к сожа-

лению, нет. Возможны, конечно, и другие механизмы изъятия сверхдоходов, связанных с ценовой рентой, но их расчеты более сложны и менее точны. В частности, можно было бы считать налог на добычу полезных ископаемых с учетом коэффициента, учитывающего процент экспорта нефти и рост (уменьшение) мировой цены на углеводороды.

Вместе с тем имеется еще один источник дополнительных доходов добывающих предприятий – дифференциальная рента, которая образуется вне зависимости от усилий капитала и которая сформирована природой из-за того, что есть месторождения с более благоприятными климатическими, географическими, горно-геологическими и другими условиями.

Как известно, природная рента в добывающих отраслях подразделяется на абсолютную ренту и дифференциальную ренту.

Абсолютная рента представляет собой доход, получаемый недропользователем за право пользования месторождением вне зависимости от качества и условий добычи и транспортировки полезных ископаемых. Абсолютная рента возникает в процессе эксплуатации месторождения и регулирует нормативный уровень затрат и нормативную прибыль, обеспечивающую простое воспроизводство минерально-сырьевой базы.

Дифференциальная рента – это дополнительный доход, получаемый в результате эксплуатации лучших месторождений и более низких по сравнению со средними издержек.

Поэтому при рассмотрении вопросов о путях и методах изменения системы налогообложения добывающих отраслей необходимо учитывать механизм образования доходов этих предприятий.

Изымать абсолютную природную ренту следует, по нашему мнению, через НДС. Устанавливая ставки налога, следует ориентироваться на оптимальную норму прибыли на вложенный капитал. При этом дополнительные доходы, полученные в результате внедрения более передовой технологии для повышения отдачи нефтяных пластов и более полного извлечения полезных ископаемых, будут оставаться в распоряжении

недропользователя и использоваться для дальнейшего совершенствования технологических процессов и снижения издержек по добыче.

Если исходить из этих посылок, то необходимо существенно снизить ныне действующие ставки НДС. Дальнейшее же повышение ставок этого налога приведет только лишь к еще большему числу выводимых из эксплуатации скважин и участков месторождений.

Изъятие дифференциальной ренты возможно осуществить двумя способами: как через налоговый механизм, так и путем включения соответствующих платежей в лицензионное соглашение, т. е. неналоговыми методами.

Естественно, что установление в лицензиях индивидуального размера платежа является более привлекательным, поскольку в нем можно учесть все особенности конкретного месторождения. Вместе с тем необходимо учитывать, что расчет такого платежа необходимо проводить с использованием соответствующих коэффициентов, учитывающих особенности залегания и добычи полезного ископаемого, степень выработанности месторождения и ряд других факторов. По оценке специалистов, число таких коэффициентов может достичь десятка. Необходимо также учесть и транспортную составляющую, величина которой в издержках различных компаний колеблется в существенных пределах. Расчет этих коэффициентов достаточно сложен, и процесс их согласования может затянуться. Кроме того, администрирование указанных коэффициентов и соответственно данного платежа является делом довольно-таки сложным. Вместе с тем, на наш взгляд, данная форма изъятия сверхдоходов является (при обоснованной системе коэффициентов) более справедливой, работа над ней должна быть продолжена.

Пока же необходимо в срочном порядке принимать закон и временно вводить налог на дополнительный доход от добычи углеводородов. Изъятие сверхнормативного (дополнительного) дохода в этом случае можно обеспечить за счет введения гибкой, прогрессивно возрастающей шкалы нормативов в зависимо-

сти от увеличения уровня дохода. Разработка такого закона не представляет особых сложностей. Тем более что подобный закон был разработан еще в 1999 г. и даже внесен в парламент. Но тогда создалась экстремальная ситуация: резко начали падать цены мирового рынка на энергоносители, что немедленно осложнило ситуацию как для хозяйствующих субъектов, так и для государства. Тогда подобный закон был разработан за несколько недель. Сегодня ситуация на мировом рынке иная, и это создает иллюзию благополучия. Непринятие в ближайшее время данного закона чревато серьезными негативными экономическими последствиями.

При этом важно еще раз подчеркнуть, что в процессе реформирования налогообложения недропользования наиболее важной в настоящий момент является задача не изъятия сверхдоходов у добывающих организаций и, прежде всего, нефтяников, а именно создания экономических условий для эксплуатации большинства участков месторождений и скважин, стимулирования разведки и эксплуатации новых месторождений. В ходе решения этой задачи вполне возможно одновременно и изъятие сверхдоходов компаний. Если же мы будем видеть только одну цель – изъятие сверхдоходов через прямое повышение ставок НДС, то решив задачу сегодняшнего дня – пополнить государственную казну, мы завтра получим стогнирующую отрасль с соответствующими возможностями вообще уплачивать налоги.

Контрольные вопросы

1. В каких целях установлен налог на добычу полезных ископаемых?
2. Какие налоги заменил налог на добычу полезных ископаемых?
3. Кто является плательщиками налога? Каковы особенности их постановки на налоговый учет?
4. Что является объектом обложения налогом?
5. Каковы особенности формирования налоговой базы по налогу?

6. Какие способы оценки стоимости добытых полезных ископаемых используют в России?
7. Какие установлены налоговые ставки по данному налогу?
8. Каков порядок и сроки уплаты налога?
9. Почему по нефти временно установлен особый порядок расчета налоговой базы и установлена специфическая ставка налога? В чем их особенности?
10. Каковы особенности исчисления и уплаты налога при выполнении соглашений о разделе продукции?
11. Каковы пропорции распределения сумм налога между бюджетами разных уровней?
12. Какова эффективность данного налога для государства и для налогоплательщиков?
13. Каковы пути совершенствования налогообложения недропользования?

3.7. ВОДНЫЙ НАЛОГ

Налог впервые введен в Российской Федерации в 1999 г. в соответствии с Федеральным законом от 06.05.1998 № 71-ФЗ “О плате за пользование водными объектами” и призван, наряду с чисто фискальными целями – пополнить доходы федерального бюджета и бюджетов субъектов Федерации, решить две важнейшие задачи. Во-первых, этот налог нацелен на рациональное и эффективное использование налогоплательщиками водного пространства и водных ресурсов страны, на повышение ответственности за сохранение водных объектов и поддержание экологического равновесия. Во-вторых, данный налог имеет строго целевое назначение – не менее половины собираемых сумм налога федеральные и региональные органы власти обязаны направлять на мероприятия по восстановлению и охране водных объектов.

Указанный налог заменил собой действовавшую на протяжении нескольких десятков лет плату за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных сис-

тем. Введение данного налога взамен платы за воду позволило существенно расширить круг плательщиков.

В целях приведения законодательства о плате за пользование водными объектами в соответствие с принятым Налоговым кодексом разработана и в середине 2004 г. принята соответствующая глава “Водный налог” Кодекса, вступившая в действие с 2005 г.

Указанная глава не внесла принципиальных изменений в отмененную в связи с ее принятием плату за пользование водными объектами.

Как и в прежнем законе, в Налоговом кодексе сохранены специфические ставки налога по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам. Вместе с тем исключены отдельные налоговые льготы, установленные прежним законодательством о плате за пользование водными объектами. Кроме того, из объекта налогообложения исключен такой вид пользования водными объектами, как сброс сточных вод в водные объекты. В целях сохранения поступлений в бюджет от данного налога одновременно увеличены ставки водного налога за забор воды из водных объектов на сумму, соответствующую поступлениям от оплаты за сброс сточных вод.

Налогоплательщиками водного налога согласно Кодексу являются организации и физические лица, осуществляющие специальное или особое водопользование в соответствии с российским законодательством.

Объектами налогообложения признаются следующие виды водопользования:

- забор воды из водных объектов;
- использование акватории водных объектов (за исключением лесосплава в плотках и кошелях);
- использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики, а также лесосплава в плотках и кошелях.

Одновременно с этим Кодексом установлен достаточно широкий перечень видов пользования водными объектами, которые не являются объектами налогообложения. К ним, в частности, относятся:

- забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые, природные лечебные ресурсы, а также забор термальных вод;
- забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий, для санитарных, экологических и судоходных попусков;
- забор воды морскими судами, судами внутреннего и смешанного плавания для обеспечения работы технологического оборудования, а также использование акватории водных объектов для плавания на судах;
- забор воды и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;
- использование акватории водных объектов для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок оборудования в целях охраны вод и водных биологических ресурсов, защиты окружающей среды от вредного воздействия вод, а также осуществление такой деятельности на водных объектах;
- использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, воднотранспортного, водопроводного и канализационного назначения;
- использование акватории водных объектов в целях организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей;
- особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства;
- забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения, полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя

и обслуживания скота и птицы, находящихся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан;

- использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты.

Налоговая база определяется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого водного объекта, признаваемого объектом налогообложения в соответствии с Кодексом.

В том случае, когда в отношении одного водного объекта установлены различные налоговые ставки, налоговая база должна определяться применительно к каждой налоговой ставке.

При заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период, на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале учета использования воды. В случае отсутствия водоизмерительных приборов объем забранной воды определяется исходя из времени работы и производительности соответствующих технических средств. Если же отсутствует возможность определения объема забранной воды и таким способом, то указанный объем определяется исходя из норм водопотребления.

При использовании акватории водных объектов (за исключением лесосплава в плотях и кошелях) налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства на основании данных лицензии или договора на водопользование. В случае отсутствия в лицензии или договоре таких данных налоговая база может быть установлена на основе данных соответствующей технической и проектной документации.

При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии.

В случае использования водных объектов для целей лесосплава в плотях и кошелях налоговая база представляет собой производство объема древесины, сплаваемой в плотях и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

Налоговые ставки дифференцированы по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам. Общее количество ставок налога, установленных Кодексом, превышает 170. В качестве примера в таблицах 15–20 приведены некоторые виды ставок водного налога. При этом следует иметь в виду, что при заборе воды указанные ставки действуют только в случае соблюдения установленных квартальных или годовых лимитов водопользования. При заборе воды сверх установленных квартальных или годовых лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются в пятикратном размере установленных налоговых ставок. В том случае, если у налогоплательщика отсутствуют утвержденные квартальные лимиты, то они определяются расчетно как $\frac{1}{4}$ утвержденного годового лимита.

Ставка водного налога при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения установлена в размере 70 руб. за 1000 м³ воды, забранной из водного объекта.

Таблица 15

Ставки налога при заборе воды из поверхностных
и подземных водных объектов

Экономический район	Бассейн реки, озера	Налоговая ставка в руб. за 1000 м ³ воды, забранной	
		из поверхностных водных объектов	из подземных водных объектов
Северный	Волга	300	384
	Северная Двина	258	312
Центрально-Черноземный	Дон	336	402
Северо-Кавказский	Кубань	480	570
	Терек	468	558
Восточно-Сибирский	Енисей	246	306
	Лена	252	306

Таблица 16

Ставки налога при заборе воды из территориального моря РФ и внутренних морских вод

Море	Налоговая ставка в руб. за 1000 м ³ морской воды
Азовское	14,88
Черное	14,88
Восточно-Сибирское	4,44
Чукотское	4,32

Таблица 17

Ставки налога при использовании акватории поверхностных водных объектов (за исключением лесосплава в плотях и кошелях)

Экономический район	Налоговая ставка (тыс. рублей в год) за 1 км ² используемой акватории
Северный	32,16
Северо-Западный	33,96
Волго-Вятский	29,04
Восточно-Сибирский	28,20

Таблица 18

Ставки налога при использовании акватории территориального моря РФ и внутренних морских вод

Море	Налоговая ставка (тыс. руб. в год) за 1 км ² используемой акватории
Белое	27,72
Черное	49,80
Чукотское	14,04
Японское	38,52

Таблица 19

Ставки налога при использовании водных объектов
без забора воды для целей гидроэнергетики

Бассейн реки, озера, моря	Налоговая ставка в руб. за 1000 кВт·ч электроэнергии
Нева	8,76
Реки бассейна Баренцева моря	8,76
Енисей	13,70
Кубань	8,88
Бассейн озера Байкал и река Ангара	13,20

Таблица 20

Ставки налога при использовании водных объектов
для целей лесосплава в плотях и кошелях

Бассейн реки, озера, моря	Налоговая ставка в руб. за 1000 м ³ сплавляемой в плотях и кошелях древесины на каждые 100 км сплава
Реки бассейнов Ладожского и Онежского озер и озера Ильмень	1705,2
Амур	1476,0
Волга	1636,8
Енисей	1585,2

Как и по большинству действующих в российской налоговой системе налогов, налогоплательщик должен самостоятельно исчислить сумму водного налога, которая определяется по итогам каждого налогового периода как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки.

Сумма налога, подлежащая взносу в бюджет, уплачивается налогоплательщиком по местонахождению объекта налогообложения в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, каковым установлен квартал. В этот же срок налогоплательщик обязан подать в налоговый

орган по местонахождению объекта налогообложения налоговую декларацию. При этом налогоплательщики – иностранные лица должны представить в этот же срок также копию налоговой декларации в налоговый орган по местонахождению органа, выдавшего ему лицензию на водопользование.

Контрольные вопросы

1. Каковы необходимость и экономическая обоснованность введения водного налога?
2. Кто является плательщиком водного налога?
3. Что является объектом обложения водным налогом?
4. Какие виды пользования водными объектами не являются объектами налогообложения?
5. Какова налоговая база по водному налогу?
6. Каков порядок исчисления и уплаты налога?
7. Каковы сроки уплаты водного налога?

3.8. СБОРЫ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ЖИВОТНОГО МИРА И ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ВОДНЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ РЕСУРСОВ

Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов введены в качестве федерального сбора с 2004 г. принятием гл. 25¹ Налогового кодекса РФ. Цель этого сбора – повысить бюджетообразующее значение налогов, связанных с использованием природных ресурсов, а также добиться оптимального соотношения между стимулирующей и фискальной функциями налогов.

До принятия данной главы Кодекса вопросы взимания платы за пользование объектами животного мира и водными биологическими ресурсами регулировались законодательством о животном мире, исключительной экономической зоне и континентальном шельфе РФ и носили рамочный характер.

Введением гл. 25¹ сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов приведены в полное соответствие с частью первой Налогового кодекса РФ, поскольку в ней определены все необходимые элементы сбора.

Указанная глава Кодекса устанавливает сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании решений или лицензий в соответствии с российским законодательством.

Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира, за исключением объектов животного мира, относящихся к объектам водных биологических ресурсов, являются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке лицензии или разрешения на пользование объектами животного мира на российской территории.

Плательщиками сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов являются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке лицензии или разрешения на пользование объектами водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Соответственно объектами обложения считаются объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов в соответствии с предусмотренным в Кодексе перечнем, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании лицензий или разрешений на пользование объектами животного мира, выдаваемых в соответствии с российским законодательством.

Одновременно с этим Кодексом установлены определенные изъятия в части обеспечения объектов животного мира и вод-

ных биологических ресурсов из объектов обложения данным сбором.

В частности, не являются объектами обложения объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов, пользование которыми осуществляется для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока (по перечню, утверждаемому Правительством РФ) и лицами, не относящимися к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающими в местах их традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности, для которых охота и рыболовство являются основой существования. Такое право распространяется только на количество объектов животного мира и объектов водных биологических ресурсов, добываемых для удовлетворения личных нужд, в местах традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности данной категории плательщиков. При этом установлено, что лимиты использования объектов животного мира и лимиты и квоты объектов водных биологических ресурсов для удовлетворения личных нужд должны устанавливаться органами исполнительной власти субъектов РФ по согласованию с уполномоченными федеральными органами исполнительной власти.

Ставки сбора за каждый объект животного мира установлены Налоговым кодексом и являются единым на всей территории РФ (табл. 21). При этом ставки сборов за пользование объектами животного мира, являющимися объектами охоты, установлены исходя из потребности финансовых средств на охрану и воспроизводство охотничьих животных.

При этом указанные ставки применяются в уменьшенном в два раза размере в случае изъятия молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных.

Одновременно с этим предусмотрено применение ставки сбора за каждый объект животного мира в размере 0 руб. в отдельных, предусмотренных Кодексом, случаях. В частности, указанная ставка применяется, когда пользование такими объектами животного мира осуществляется в целях охраны

Таблица 21

Ставки сбора за каждый объект животного мира

Наименование объекта животного мира	Ставка сбора, руб. (за 1 животное)
Овцебык, гибрид зубра с бизоном или домашним скотом	15 000
Медведь (за исключением камчатских популяций и медведя белогрудого)	3000
Медведь бурый (камчатские популяции), медведь белогрудый	6000
Благородный олень, лось	1500
Пятнистый олень, лань, снежный баран, сибирский горный козел, серна, тур, муфлон	600
Косуля, кабан, кабарга, рысь, россомаха	450
Дикий северный олень, сайгак	300
Соболь, выдра	120
Барсук, куница, сурок, бобр	60
Харза	100
Енот-полоскун	30
Степной кот, камышовый кот	100
Европейская норка	30
Глухарь, глухарь каменный	100
Улар кавказский	100
Саджа	30
Фазан, тетерев, водяной пастушок, малый погоныш, погоныш-крошка, погоныш, большой погоныш, камышница	20

здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов животного мира, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов животного мира, осуществляемого

в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти.

Указанная ставка применяется и в случае пользования такими объектами животного мира в целях изучения запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях в соответствии с российским законодательством.

Конкретные ставки сбора установлены и за каждый объект водных биологических ресурсов, в том числе морских млекопитающих. В связи с многообразием видов добываемых водных биологических ресурсов количество таких ставок приближается к сотне. При этом они дифференцированы по 5 водным бассейнам. В качестве примера в табл. 22 привезены отдельные виды ставок.

Отдельно установлены ставки сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов – морскими млекопитающими. Размеры их колеблются от 150 руб. до 30 тыс. руб. за одно млекопитающее. В частности, ставка сбора за одну касатку и других китообразных (за исключением белухи) достигает 30 тыс. руб., за белуху – 3 тыс. руб., а за каспийского тюленя, байкальского тюленя и тюленя обыкновенного – 150 руб.

Вместе с тем Кодексом предусмотрено, что в случае пользования объектами водных биологических ресурсов в целях охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов водных биологических ресурсов, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов водных биологических ресурсов, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти, ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов устанавливаются в размере 0 руб.

Такая же ставка применяется при пользовании этими объектами в случае изучения запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях в соответствии с российским законодательством.

Таблица 22

Ставки сбора по отдельным видам водных
биологических ресурсов

Наименование объекта водных биологических ресурсов	Ставка сбора, руб. (за 1 т)
Дальневосточный бассейн	
Треска	3000
Палтус	3500
Камбала	200
Навага	200
Краб камчатский, кроме североохотоморского	100 000
Сайра	200
Северный бассейн	
Треска	5000
Сельдь	400
Камбала	300
Палтус	7000
Краб камчатский	100 000
Балтийский бассейн	
Салака	20
Шпрот	20
Треска	3000
Камбала-тюрбо	400
Каспийский бассейн	
Килька каспийская	20
Сельдь	20
Судак	1000
Осетровые	5500
Азово-Черноморский бассейн	
Судак	1000
Кефаль	1000
Лещ	150
Шпрот	20
Осетровые	5500

Окончание табл. 22

Наименование объекта водных биологических ресурсов	Ставка сбора, руб. (за 1 т)
Внутренние водные объекты (реки, водохранилища, озера)	
Осетровые	5500
Семга, чавыча, кета осенняя амурская, кижуч, нельма, таймень, нерка, балтийский лосось	5000
Байкальский белый хариус, угорь, чир, муксун	2100
Судак	1000

Пониженная на 85% ставка сбора применяется для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, включенных в утвержденный Правительством РФ перечень. Применение указанной пониженной ставки сбора ограничено объемом промышленных квот, выделенных этим организациям на бесплатной основе в 2001 г.

Закон при этом дает четкое определение градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций. Это организации, численность работающих в которых с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта. Кроме того, данные организации должны функционировать на 1 января 2002 г. не менее 5 лет, эксплуатировать только находящиеся у них на праве собственности рыбопромысловые суда, обязаны быть зарегистрированы в качестве юридического лица в соответствии с российским законодательством, и объем реализованной ими рыбной продукции или выловленных объектов водных биологических ресурсов должен составлять в стоимостном выражении более 70% общего объема реализуемой ими продукции.

Сумма сбора за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов определяется в отношении каждого вида объекта животного мира и каждого вида объекта водных биологических ресурсов как произведение соответствующего количества объектов живот-

ного мира и объекта водных биологических ресурсов и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта.

Налогоплательщики обязаны сумму сбора за пользование объектами животного мира уплачивать при получении лицензии или разрешения на пользование объектами животного мира.

Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивается в виде разового и регулярных взносов. Сумма разового взноса составляет 10% от исчисленной суммы сбора и уплачивается при получении лицензии или разрешения на пользование объектами водных биологических ресурсов. Оставшаяся сумма сбора уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия лицензии или разрешения на пользование объектами водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа.

Уплата сборов производится в следующем порядке.

Плательщики – физические лица, за исключением индивидуальных предпринимателей, уплачивают сбор по местонахождению органа, выдавшего лицензию или разрешение.

Налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели платят сбор по месту своего учета.

Налоговое законодательство установило обязанность органов, выдающих в установленном порядке лицензию или разрешение на пользование объектами животного мира или на пользование объектами водных биологических ресурсов, не позднее 5-го числа каждого месяца представлять в налоговые органы по месту своего учета сведения о выданных лицензиях или разрешениях, о сумме сбора, подлежащей уплате по каждой лицензии или разрешению, а также сведения о сроках уплаты сбора по утвержденной форме.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование объектами животного мира, обязаны не позднее 10 дней с даты получения лицензии или разрешения на пользование объектами животного мира представить в налоговые органы по месту своего учета сведения о полученных

лицензиях или разрешениях, подлежащих уплате суммах сбора и суммах фактически уплаченных сборов.

По истечении срока действия лицензии или разрешения им предоставлено право обратиться в налоговый орган по месту своего учета за зачетом или возвратом сумм сбора по нереализованным лицензиям или разрешениям.

Зачет или возврат сумм сбора по нереализованным лицензиям или разрешениям осуществляется в общем порядке, установленном по всем налогам и сборам, при условии представления необходимых документов по установленному перечню.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование объектами водных биологических ресурсов, обязаны не позднее 10 дней с даты получения лицензии или разрешения на пользование объектами водных биологических ресурсов представить в налоговые органы по месту своего учета сведения о полученных лицензиях или разрешениях на пользование объектами водных биологических ресурсов, а также суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов.

Суммы сбора за пользование объектами животного мира в полном объеме поступают в доходы бюджетов субъектов Федерации.

Контрольные вопросы

1. Чем вызвана необходимость принятия данного сбора?
2. Кто является плательщиками сбора за пользование объектами животного мира и сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов?
3. Что является объектом налогообложения сбором?
4. Каковы ставки сбора за каждый объект животного мира и за каждый объект водных биологических ресурсов? Кем они устанавливаются? К какой налоговой базе применяются?
5. В каком порядке и в какие сроки уплачиваются в бюджет суммы сборов?

3.9. ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

Законодательство рассматривает государственную пошлину как сбор, взимаемый уполномоченными на то органами или должностными лицами за совершение юридически значимых действий, в том числе выдачу документов, их копий и дубликатов.

При этом в Кодексе предусмотрено, что государственная пошлина взимается при обращении плательщика сбора исключительно в государственные органы, органы местного самоуправления, в другие органы и к должностным лицам, которые уполномочены федеральными или региональными законами или же нормативными правовыми актами органов местного самоуправления.

Поскольку государственная пошлина является сбором, включенным в российскую налоговую систему, то на порядок ее исчисления и уплаты в бюджет распространяются все положения, установленные Налоговым кодексом РФ. При этом необходимо подчеркнуть, что государственная пошлина была включена в налоговую систему с первых лет ее формирования, несмотря на то, что из системы налогов за непродолжительную историю были исключены или переведены в категорию неналоговых платежей многочисленные налоги и сборы.

В первой главе (раздел 1.5 “Экономическое содержание налога”) рассмотрены экономические основания включения сборов в налоговую систему России и сделан вывод о нецелесообразности этого.

Вместе с тем, учитывая включение государственной пошлины в систему налогов и сборов Российской Федерации, рассмотрим порядок ее исчисления и уплаты в бюджет.

Плательщиками государственной пошлины являются организации и физические лица, при условии их обращения за совершением юридически значимых действий, а также организации и физические лица, выступающие ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судами, и если при этом решения приняты

не в их пользу и истец освобожден от уплаты пошлины. В том случае, если за совершением юридически значимого действия одновременно обратились несколько лиц, не имеющих права на льготы, государственная пошлина уплачивается каждым из них в равных долях. В случае же, если среди лиц, обратившихся за совершением юридически значимого действия или за выдачей документа, одно лицо или несколько лиц освобождены от уплаты пошлины, ее размер, подлежащий уплате в соответствующий бюджет, уменьшается пропорционально количеству лиц, имеющих право на льготы. В этом случае оставшая часть государственной пошлины уплачивается одним или несколькими лицами, не имеющими права на льготы.

В связи с широким толкованием действий, подлежащих обложению пошлиной, законодательством установлен достаточно большой (при этом закрытый) перечень объектов взимания пошлины. Всего Кодексом предусмотрено более ста видов юридически значимых действий, облагаемых государственной пошлиной.

В частности, государственная пошлина взимается:

- с исковых и иных заявлений и жалоб, подаваемых в суды общей юрисдикции, мировым судьям, в арбитражные суды, в Конституционный Суд РФ и конституционные (уставные) суды субъектов РФ;
- за выдачу документов вышеперечисленными судами, учреждениями и органами;
- совершение нотариальных действий нотариусами государственных нотариальных контор или уполномоченными на то должностными лицами органов исполнительной власти, органов местного самоуправления;
- государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и другими государственными органами;
- государственную регистрацию юридических лиц, в том числе государственную регистрацию изменений, вносимых в учредительные документы юридических лиц;

- государственную регистрацию граждан в качестве индивидуальных предпринимателей, за государственную регистрацию средств массовой информации, за государственную регистрацию прав, ограничений прав на недвижимое имущество, государственную регистрацию договоров ипотеки и т. д.;
- совершение действий, связанных с приобретением гражданства Российской Федерации или выходом из гражданства Российской Федерации, а также с въездом в Российскую Федерацию или выездом из Российской Федерации.

Законодательством установлены индивидуальные размеры (ставки) государственной пошлины в зависимости от органов и организаций, совершающих юридически значимые действия, а также от характера этих сделок или выдаваемых документов. При этом установлены как специфические, так и адвалорные, а также смешанные ставки налогообложения. При этом преобладающую роль играют специфические (твердые) ставки, установленные в рублях. В числе адвалорных составляющих смешанных ставок имеют место как пропорциональные, так и прогрессивные ставки. Приведем некоторые примеры ставок государственной пошлины.

По делам, рассматриваемым судами общей юрисдикции и мировыми судьями, установлены определенные размеры пошлины. В частности, с исковых заявлений имущественного характера установлена смешанная ставка пошлины, и ее адвалорная составляющая уменьшается в зависимости от цены иска (табл. 23).

С исковых заявлений о расторжении брака установлена специфическая ставка пошлины в размере 200 руб.

За совершение нотариальных действий нотариусами государственных нотариальных контор или уполномоченными на то должностными лицами органов исполнительной власти, органов местного самоуправления, а также за составление ими проектов документов, выдачу копий и дубликатов документов государственная пошлина взимается в определенных размерах. В частности, за удостоверение договоров об ипотеке жилого

Таблица 23

Ставки госпошлины с исковых заявлений
имущественного характера

Цена иска	Размер ставки
До 10 тыс. руб.	4% цены иска, но не менее 200 руб.
Свыше 10 тыс. руб. до 50 тыс. руб.	400 руб. + 3% от суммы свыше 10 тыс. руб.
Свыше 50 тыс. руб. до 100 тыс. руб.	1600 руб. + 2% от суммы свыше 50 тыс. руб.
Свыше 100 тыс. руб. до 500 тыс. руб.	2600 руб. + 1% от суммы свыше 100 тыс. руб.
Свыше 500 тыс. руб.	6600 руб. + 0,5% от суммы свыше 500 тыс. руб., но не более 20 тыс. руб.

помещения в обеспечение возврата кредита или займа, предоставленного на приобретение или строительство жилья, установлена специфическая ставка пошлины в размере 200 руб. При удостоверении договоров ипотеки морских и воздушных судов, а также судов внутреннего плавания применяется адвалорная ставка в размере 0,3% от суммы договора.

При этом размер государственной пошлины не может превышать 30 тыс. руб.

Ставки госпошлины за выдачу свидетельств о праве на наследство по закону и по завещанию являются адвалорными и составляют:

- наследникам первой очереди (детям, супругу, родителям, полнородным братьям и сестрам) – 0,3% стоимости наследуемого имущества, но не более 100 тыс. руб.;
- другим наследникам – 0,6% стоимости наследуемого имущества, но не более 1 млн руб.

Органами ЗАГС государственная пошлина взимается исключительно по специфическим ставкам. За государственную регистрацию заключения брака, включая выдачу свидетельства, она установлена в размере 200 руб., за госрегистрацию растор-

жения брака по взаимному согласию супругов, не имеющих несовершеннолетних детей, – также в размере 200 руб.

За выдачу физическим лицам справок из архивов органов записи актов гражданского состояния или других уполномоченных органов ставка пошлины установлена в размере 50 руб.

За совершение действий, связанных с приобретением гражданства Российской Федерации или выходом из гражданства Российской Федерации, а также с выездом из Российской Федерации и въездом в Российскую Федерацию, государственная пошлина взимается исключительно по специфическим (твердым) ставкам. В частности, за выдачу заграничного (общегражданского) паспорта пошлина взимается в размере 400 руб.

За выдачу приглашения на въезд в Российскую Федерацию лица из другого государства или лица без гражданства пошлина взимается в размере 200 руб. за каждого приглашенного.

С учетом особенностей совершения отдельных юридически значимых действий размер пошлины, установленный Налоговым кодексом, может быть увеличен. В частности, за нотариальные действия, совершаемые вне помещений государственной нотариальной конторы, органов исполнительной власти и органов местного самоуправления, государственная пошлина уплачивается в размере, увеличенном в 1,5 раза.

В увеличенных размерах уплачивается пошлина также при осуществлении федерального пробирного надзора за проведение опробования, клеймения или экспертизы, выполнение анализов по желанию организации или физического лица, для которых совершаются эти действия, в более короткие сроки, чем это предусмотрено распорядительными документами Российской государственной пробирной палаты. В частности, при выдаче заклеянных изделий в течение одних суток с момента принятия изделий установленный размер пошлины увеличивается в 3 раза, а при выдаче заклеянных изделий в течение двух суток с момента принятия изделий – в 2 раза.

По уплате в бюджет государственной пошлины федеральным законодательством установлены многочисленные льготы, которые классифицируются как в разрезе совершаемых юри-

дически значимых действий и видов выдаваемых документов, так и в зависимости от категории плательщиков и форм совершаемых действий.

В частности, отдельные категории граждан Российской Федерации освобождены от уплаты почти всех видов государственной пошлины. К ним, в частности, относятся Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, полные кавалеры ордена Славы, участники и инвалиды Великой Отечественной войны.

Освобождены от уплаты государственной пошлины также и отдельные категории организаций. В частности, льгота предоставлена судам общей юрисдикции, арбитражным судам и мировым судьям – при направлении или подаче ими запросов в Конституционный Суд РФ.

Льготы установлены также в зависимости от форм совершаемых действий.

В частности, от уплаты пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции и мировыми судьями, освобождаются истцы по искам о взыскании заработной платы и другим требованиям, вытекающим из трудовых правоотношений, а также по искам о взыскании пособий; общественные организации инвалидов – по всем искам; а также лица, выступающие в качестве ответчиков.

В органах, совершающих нотариальные действия, от уплаты пошлины освобождаются, например, финансовые и налоговые органы за выдачу им свидетельства о праве Российской Федерации, субъектов Федерации или муниципальных образований на наследство. Инвалиды I и II групп уплачивают пошлину в размере 50% по всем видам нотариальных действий.

Перечень установленных в федеральном законодательстве льгот по уплате государственной пошлины превышает сотню наименований. При этом органам власти субъектов Федерации и местного самоуправления не предоставлено право устанавливать дополнительные льготы.

Государственная пошлина может уплачиваться в наличной форме в рублях в банках или их филиалах, а также в без-

наличной форме путем перечисления сумм пошлины со счета плательщика через банки или их филиалы. Прием банками или их филиалами государственной пошлины осуществляется во всех случаях с выдачей квитанции установленной формы. Факт уплаты пошлины в безналичной форме подтверждается платежным поручением с отметкой банка о его исполнении.

Порядок уплаты пошлины в бюджет зависит от характера совершаемых юридически значимых действий.

По делам, рассматриваемым судами, пошлина должна быть уплачена до подачи юридическим или физическим лицом соответствующего заявления, жалобы, запроса и т. д.

Ответчики в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями (в случаях принятия судами решений не в их пользу и когда истец освобожден от уплаты пошлины), обязаны заплатить государственную пошлину в десятидневный срок со дня вступления в законную силу решения суда.

При обращении за совершением нотариальных действий нотариусами государственных нотариальных контор и другими уполномоченными на то должностными лицами органов исполнительной власти государственная пошлина уплачивается до совершения нотариальных действий, а за выдачу документов или их копий и дубликатов – до их выдачи.

При обращении за совершением других юридически значимых действий, в том числе за государственную регистрацию актов гражданского состояния, за внесение исправлений и изменений в записи актов гражданского состояния, она должна быть уплачена до подачи соответствующих заявлений или других документов.

Налоговым кодексом установлен соответствующий порядок и основания для возврата или зачета уплаченной государственной пошлины. В частности, уплаченная государственная пошлина должна быть возвращена плательщику частично или в полном размере в случае ее уплаты в большем размере, чем это предусмотрено законом.

Подлежит также возврату пошлина в случае возвращения заявления, жалобы или другого обращения или же отказа в их принятии судами или отказа в совершении нотариальных действий уполномоченными на то органами или должностными лицами. При этом подлежащая возврату пошлина может быть засчитана в счет уплаты государственной пошлины при повторном предъявлении иска, если не истек трехгодичный срок со дня вынесения предыдущего решения и к повторному иску приложен первоначальный документ об уплате государственной пошлины.

При прекращении производства по делу или оставлении заявления без рассмотрения судом общей юрисдикции или арбитражным судом уплаченная государственная пошлина также подлежит возврату плательщику.

При заключении мирового соглашения до принятия решения арбитражным судом истцу возвращается только 50% суммы уплаченной им государственной пошлины. При этом данное положение не применяется в случае, если мировое соглашение заключено в процессе исполнения судебного акта арбитражного суда.

Законодательством предусмотрены также отдельные случаи, когда уплаченная государственная пошлина может быть не возвращена плательщику. В частности, не подлежит возврату уплаченная государственная пошлина:

- при добровольном удовлетворении ответчиком требований истца после обращения последнего в арбитражный суд и вынесения определения о принятии искового заявления к производству, а также при утверждении мирового соглашения судом общей юрисдикции;
- в случае отказа лиц, уплативших государственную пошлину, от совершения юридически значимого действия до обращения в уполномоченный орган или к должностному лицу, совершающему указанное юридически значимое действие;
- уплаченная за государственную регистрацию заключения брака, перемены имени, внесение исправлений или измене-

ний в записи актов гражданского состояния, в случае если впоследствии не была произведена государственная регистрация соответствующего акта гражданского состояния или не были внесены исправления и изменения в записи актов гражданского состояния;

- уплаченная за государственную регистрацию прав, ограничений или обременений прав на недвижимое имущество, а также сделок с ним, в случае отказа в государственной регистрации.

В случае же прекращения государственной регистрации права, ограничения или обременения права на недвижимое имущество, сделки с ним на основании соответствующих заявлений сторон договора плательщику возвращается половина уплаченной государственной пошлины.

Возврат излишне уплаченной или взысканной суммы государственной пошлины производится по заявлению плательщика, поданному в налоговый орган по месту совершения действия. Указанное заявление может быть подано в течение трех лет со дня уплаты излишне уплаченной или взысканной суммы государственной пошлины.

Плательщик государственной пошлины имеет также право на зачет излишне уплаченной или взысканной суммы государственной пошлины в счет суммы государственной пошлины, подлежащей уплате за совершение аналогичного действия.

Указанный зачет производится по заявлению плательщика, предъявленному в уполномоченный орган или должностному лицу, к которому он обращался за совершением юридически значимого действия. Заявление о зачете суммы излишне уплаченной или взысканной государственной пошлины может быть подано в течение трех лет со дня принятия соответствующего решения суда о возврате государственной пошлины из бюджета или со дня уплаты этой суммы в бюджет.

Налоговым кодексом плательщику пошлины предоставлено право получать отсрочку или рассрочку уплаты государственной пошлины.

Отсрочка или рассрочка предоставляется по ходатайству плательщика на срок до шести месяцев. При этом на сумму отсроченной или рассроченной государственной пошлины проценты не начисляются в течение всего срока, на который они предоставлены.

Контрольные вопросы

1. Кто является плательщиком пошлины?
2. Какие операции подлежат обложению государственной пошлиной?
3. Какие виды ставок установлены при уплате пошлины?
4. Кто устанавливает льготы по уплате государственной пошлины?
5. Каков порядок внесения государственной пошлины в доход бюджета?

Глава 4

РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

4.1. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

Налог на имущество организаций установлен на территории РФ с 1 января 1992 г. Законом РФ от 13.12.1991 № 2030-1 “О налоге на имущество предприятий” в качестве регионального налога.

В 2003 г. была принята соответствующая глава Налогового кодекса РФ, которая заменила собой данный Закон. Этой главой внесен ряд принципиальных изменений в порядок исчисления и уплаты налога.

В частности, в целях стимулирования развития производства и подготовки к введению налога на недвижимость предусмотрено существенное сужение объектов налогообложения за счет исключения из налогообложения таких объектов, как готовая продукция, сырье и материалы, товары и некоторые другие.

В целях сохранения поступлений по данному налогу на уровне сложившихся поступлений за последние годы увеличен предельный размер налоговой ставки по сравнению с действовавшим до введения данной главы Кодекса.

Во избежание неоднозначного толкования норм закона при передаче имущества в совместную деятельность или доверительное управление установлен отдельный порядок определения в этом случае налоговой базы.

Особый порядок определения налоговой базы установлен также для иностранных организаций, имеющих недвижимое имущество на территории РФ, но не осуществляющих деятельности на этой территории.

Существенно сокращен перечень исключений из объекта налогообложения, а также перечень налоговых льгот, установленных непосредственно в Налоговом кодексе. Он распространен лишь на узкий круг имущества организаций. Вместе с тем предусмотрено право законодательных (представительных) органов субъектов РФ на установление дополнительных налоговых льгот. Одновременно с этим данный налог сохранен в качестве регионального налога.

Исходя из статуса данного налога он вводится на соответствующей территории законодательными (представительными) органами власти субъектов РФ. Они же устанавливают конкретные ставки этого налога, дополнительные, сверх предусмотренных федеральным законом, льготы для отдельных категорий налогоплательщиков. Указанные региональные органы определяют также порядок и сроки уплаты данного налога, форму отчетности по нему.

В перспективе этот налог, а также налог на имущество физических лиц и земельный налог могут быть заменены налогом на недвижимость, экспериментальная апробация которого осуществляется в настоящее время в городах Великом Новгороде и Твери.

Налогоплательщиками по налогу являются практически все российские организации, включая финансируемые из бюджетов всех уровней.

К числу плательщиков налога относятся также иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства. Иностранные организации, не осуществляющие деятельности в России через постоянные представительства, но имеющие в собственности недвижимое имущество на территории РФ, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ, тоже являются плательщиками налога.

Таким образом, платить налог на имущество обязаны компании, фирмы, любые другие организации (включая полные товарищества), образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации и объединения, а также их обособленные подразделения, имеющие недвижимое имущество на российской территории.

Объектом налогообложения для российских организаций определено учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств движимое и недвижимое имущество, включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность.

Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, объектом налогообложения является движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств. При этом иностранные организации обязаны вести учет объектов налогообложения в соответствии с установленным в Российской Федерации порядком ведения бухгалтерского учета.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, признано находящееся на территории РФ недвижимое имущество, принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности.

Законодательством установлен и ряд объектов движимого и недвижимого имущества, которые не являются объектами налогообложения.

К ним, в частности, относятся земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы).

Не является объектом налогообложения имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная или приравненная к ней служба, и которое используется этими орга-

нами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, являющегося объектом налогообложения. При этом указанное имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике конкретной организации.

В том случае, если для отдельных видов основных средств не предусмотрено начисление амортизации, стоимость указанных объектов имущества для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой в конце каждого налогового или отчетного периода по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета.

Налоговая база в части объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в нашей стране через постоянные представительства, а также в части таких объектов иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, определяется как инвентаризационная стоимость указанных объектов по данным органов технической инвентаризации.

При этом законодательством установлено, что уполномоченные органы и специализированные организации, осуществляющие учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, обязаны сообщать в налоговый орган по местонахождению указанных объектов сведения об инвентаризационной стоимости каждого такого объекта, находящегося на территории соответствующего субъекта РФ, в течение 10 дней со дня оценки или переоценки указанных объектов.

Необходимо особо подчеркнуть, что налоговая база должна рассчитываться отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации или месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации. Отдельно рас-

считывается налоговая база по имуществу каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации. Также подлежит отдельному расчету налоговая база по имуществу обособленных подразделений организации, имеющих отдельный баланс, по имуществу постоянного представительства иностранной организации, а также в части имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Возникает естественный вопрос о порядке расчета налоговой базы в случае, когда объект недвижимого имущества, подлежащий налогообложению, имеет фактическое местонахождение на территориях разных субъектов РФ или на территории субъекта РФ и территориальном море РФ (на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне). В этом случае налоговая база должна также определяться отдельно в каждом субъекте Федерации пропорционально доле балансовой стоимости объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта РФ.

Как и по большинству других налогов, при исчислении налога на имущество организаций налоговая база определяется налогоплательщиками самостоятельно.

Для расчета налоговой базы и суммы налога необходимо определить среднегодовую стоимость имущества.

Среднегодовая стоимость имущества, являющегося объектом налогообложения за налоговый или отчетный период, определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового или отчетного периода и 1-е число следующего за налоговым или отчетным периодом месяца, на количество месяцев в соответствующем периоде, увеличенное на единицу.

Некоторые особенности расчета налоговой базы установлены в части недвижимого имущества иностранных организаций. Она принимается в размере инвентаризационной стоимости

данного объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Кроме того, определенные особенности установлены при определении налоговой базы в рамках договора простого товарищества или договора о совместной деятельности.

Налоговая база в этом случае определяется исходя из остаточной стоимости являющегося объектом налогообложения имущества, внесенной налогоплательщиком по договору простого товарищества или договору о совместной деятельности. При этом должно учитываться также другое имущество (по остаточной стоимости), приобретенное или созданное в процессе совместной деятельности и составляющее общее имущество товарищей.

Каждый участник договора простого товарищества должен производить исчисление и уплату налога в части являющегося объектом налогообложения имущества, переданного им в совместную деятельность. В части имущества, приобретенного и созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплата налога производятся участниками договора простого товарищества пропорционально стоимости их вклада в общее дело.

При этом лицо, ведущее учет общего имущества товарищей, обязано сообщать не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, каждому налогоплательщику – участнику договора простого товарищества или договора о совместной деятельности сведения об остаточной стоимости имущества, составляющего общее имущество товарищей, на 1-е число каждого месяца соответствующего отчетного периода и о доле каждого участника в общем имуществе товарищей. При этом данное лицо должно также сообщить сведения, необходимые для определения налоговой базы по каждому налогоплательщику.

Особенностью налогообложения имущества, переданного в доверительное управление, а также имущества, приобретенного в рамках договора доверительного управления, является то, что оно подлежит налогообложению у учредителя доверительного управления.

Налоговым периодом по налогу на имущество организаций установлен календарный год.

Отчетными периодами являются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года. При этом законодательные (представительные) органы субъектов РФ при установлении налога могут не устанавливать отчетные периоды.

Как уже отмечалось, налоговая ставка по налогу на имущество организаций устанавливается законами субъектов РФ. При этом она не может превышать 2,2% к налоговой базе.

Одновременно с этим федеральное законодательство допускает установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков или имущества, признанного объектом налогообложения.

Поскольку налог на имущество является региональным, федеральное законодательство установило достаточно узкий перечень организаций, имущество которых не должно облагаться налогом, обязательный на всей территории страны перечень льгот по налогу, а также объектов, не подлежащих налогообложению.

В частности, освобождаются от налогообложения организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Минюста России в части имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций.

Не подлежат налогообложению также религиозные организации в части имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности.

Освобождены от налогообложения и общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%. Эта льгота распространяется исключительно на имущество, используемое для осуществления уставной деятельности данных организаций.

Кроме того, организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, освобождается от уплаты

налога при условии, что среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25%.

При этом льготируется имущество, используемое для производства или реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых), а также работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг).

Не является объектом налогообложения также имущество учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общероссийские общественные организации инвалидов, используемое этими учреждениями для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям.

Освобождены от налогообложения организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, в части имущества, используемого для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями.

Не должен платиться налог в части объектов, признанных в установленном порядке памятниками истории и культуры федерального значения.

Освобождены от налогообложения объекты жилищного фонда и инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, содержание которых полностью или частично финансируется за счет средств бюджетов субъектов РФ или местных бюджетов.

Также не подлежат налогообложению объекты социально-культурной сферы, используемые организациями для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения.

Льготный порядок в виде полного освобождения от уплаты налога установлен в отношении объектов мобилизационного

назначения и мобилизационных мощностей, законсервированных или не используемых в производстве; испытательных полигонов, снаряжательных баз, аэродромов, объектов единой системы организации воздушного движения и других объектов, отнесенных в соответствии с законодательством РФ к объектам особого назначения.

Указанная льгота распространяется также на ядерные установки, используемые для научных целей, пунктов хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилищ радиоактивных отходов.

Освобождены от уплаты налога ледоколы, суда с ядерными энергетическими установками и суда атомно-технологического обслуживания.

Не облагаются налогом также железнодорожные пути общего пользования, федеральные автомобильные дороги общего пользования, магистральные трубопроводы, линии энергосредоточения, а также сооружения, являющиеся неотъемлемой технологической частью указанных объектов.

Не взимается налог и с космических объектов.

В полном размере освобождено от налогообложения имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий, коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций, а также имущество государственных научных центров.

В течение 5 лет с момента постановки на учет освобождается от налогообложения имущество в той его части, которая учитывается на балансе организации – резидента особой экономической зоны.

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период.

По итогам каждого отчетного периода налогоплательщик обязан исчислить и внести в бюджет сумму авансового платежа по налогу в размере $\frac{1}{4}$ произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

При этом сумма авансового платежа по налогу в части объектов недвижимого имущества иностранных организаций исчисляется по истечении отчетного периода как $\frac{1}{4}$ инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку.

Одновременно с этим, законодательным (представительным) органам субъектов РФ при установлении налога предоставлено право разрешать отдельным категориям налогоплательщиков не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной по итогам налогового периода, т. е. календарного года, и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных и внесенных в бюджет в течение года.

При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации или месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации, в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации, а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Порядок и конкретные сроки уплаты авансовых платежей по налогу и окончательной суммы налога по итогам налогового периода устанавливаются законами субъектов РФ.

Если законом субъекта РФ не предусмотрено иное, то в течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу. По истечении налогового периода налогоплательщики должны уплатить окончательную сумму налога.

Налог и авансовые платежи по налогу в части имущества, находящегося на балансе российской организации, подлежат уплате в бюджет по местонахождению указанной организации.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в нашей стране через постоянные представительства, уплачивают налог и авансовые платежи по налогу в бюджет по месту постановки указанных постоянных представительств на учет в налоговых органах.

В части объектов недвижимого имущества иностранной организации налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению объекта недвижимого имущества.

В том случае, когда в состав организации-налогоплательщика входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, указанная организация уплачивает налог или авансовые платежи по налогу в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в части имущества, находящегося на отдельном балансе каждого из них, в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти обособленные подразделения, и налоговой базы или средней стоимости имущества, определенной за налоговый или отчетный период в отношении каждого обособленного подразделения.

Определенные особенности исчисления и уплаты налога установлены Кодексом в отношении объектов недвижимого имущества, находящихся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения.

В том случае, если организация учитывает на балансе объекты недвижимого имущества, находящиеся вне ее местонахождения или местонахождения ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, она должна уплачивать налог, а также авансовые платежи по налогу в бюджет по местонахождению каждого из указанных объектов недвижимого имущества. Сумма налога при этом определяется как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего

субъекта РФ, на которой расположены эти объекты недвижимого имущества, и налоговой базы, определенной за налоговый или отчетный период.

По истечении каждого отчетного и налогового периода налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего местонахождения, по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу.

В отношении имущества, находящегося или в территориальном море РФ, или на континентальном шельфе РФ, или в исключительной экономической зоне РФ, или за пределами территории РФ, налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговая декларация по налогу представляются в налоговый орган по местонахождению российской организации, а в части иностранных организаций – по месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства.

Налогоплательщики должны представлять налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода.

По итогам налогового периода налоговые декларации представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Контрольные вопросы

1. Какие принципиальные изменения внесены в налогообложение имущества организаций после принятия соответствующей главы Налогового кодекса РФ?

2. Кто является плательщиком налога на имущество организаций?

3. Что является объектом налогообложения?

4. Какое имущество организации не является объектом обложения налогом?

5. Каков порядок расчета налоговой базы по налогу?

6. Какова предельная ставка налога на имущество предприятий? Кто устанавливает конкретную ставку налога?

7. Какие существуют льготы по налогу и кто их устанавливает?

8. Каков порядок исчисления и уплаты налога?

9. В какие сроки уплачивается налог на имущество?

4.2. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

Региональный транспортный налог введен в действие с 1 января 2003 г. взамен действовавших до того времени налога с владельцев транспортных средств, регулируемого Законом РФ от 18.10.1991 № 1759-1 "О дорожных фондах в Российской Федерации", и налога на водно-воздушные транспортные средства, регулируемого Законом РФ от 09.12.1991 № 2003-1 "О налогах на имущество физических лиц".

Он установлен гл. 28 Налогового кодекса РФ и как все региональные налоги вводится в действие законами субъектов Федерации исходя из положений Кодекса. Налог является обязательным, поскольку субъектам Федерации не предоставлено право не вводить данный налог на соответствующей территории.

При этом Кодекс предоставил право законодательным (представительным) органам власти субъектов Федерации определять только следующие характеристики данного налога: ставку налога (в границах, установленных Налоговым кодексом), порядок и сроки его уплаты, форму отчетности по данному налогу. Кроме того, при установлении налога в законах субъектов Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и соответствующие основания для их применения налогоплательщиками.

Таким образом, Налоговый кодекс предоставил субъектам Федерации достаточно существенные полномочия по установлению и введению транспортного налога.

Плательщиками налога являются физические лица и организации, на которых в соответствии с российским законодательством зарегистрированы транспортные средства, признанные объектом налогообложения. При этом имеется определенная особенность установления налогоплательщика по транспортным средствам, зарегистрированным на физических лиц и переданным ими на основании доверенности на право владения и распоряжения другим лицам до момента официального опубликования закона о транспортном налоге. В этом случае налогоплательщиком выступает лицо, указанное в данной доверенности. При этом физические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, обязаны уведомить налоговый орган по месту жительства о передаче их на основании доверенности другим лицам.

Объектом налогообложения Налоговый кодекс установил автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые) суда и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном российским законодательством порядке.

Вместе с тем Налоговым кодексом установлен достаточно широкий перечень транспортных средств, которые не относятся к объектам налогообложения.

В частности, не облагаются налогом:

- весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л. с.;
- полученные или приобретенные через органы социальной защиты населения автомобили с мощностью двигателя до 100 л. с., или 73,55 кВт, а также автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами;
- промысловые морские и речные суда, а также пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности, на праве хозяйственного ведения или

оперативного управления у организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских или грузовых перевозок;

- тракторы, самоходные комбайны, специальные автомашины (молоковозы, специальные машины для перевозки птицы, скота, автомобили ветеринарной помощи, технического обслуживания и др.), если они зарегистрированы на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используются при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции. К этой же категории относятся самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;
- транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная или приравненная к ней служба;
- транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона или кражи документом, выдаваемым уполномоченным на то органом.

Налоговая база по налогу установлена в зависимости от категории объекта налогообложения. В частности, по транспортным средствам, имеющим двигатели, налоговой базой является мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах, а по воздушным транспортным средствам, для которых определяется тяга реактивного двигателя, – паспортная статическая тяга реактивных двигателей на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы.

В отношении водных самоходных, т. е. буксируемых транспортных средств, по которым установлена валовая вместимость, налоговой базой является указанная вместимость в регистровых тоннах.

По всем другим водным и воздушным транспортным средствам налоговая база установлена как единица транспортного средства.

При этом налоговая база установлена Кодексом единая для всех транспортных средств, независимо от марки и страны их изготовления.

Налоговым периодом по транспортному налогу установлен календарный год, который совпадает с отчетным периодом.

Налоговые ставки по налогу, как уже отмечалось, устанавливаются законами субъектов Федерации в зависимости от налоговой базы и на основе определенных Налоговым кодексом средних ставок налогообложения, указанных в табл. 24.

Установленная существенная дифференциация средних налоговых ставок в зависимости от мощности двигателя транспортного средства направлена на усиление социальной справедливости при взимании этого налога, имея в виду, что максимальные ставки установлены по более мощным, а значит, и более дорогим автотранспортным средствам.

Сравнительно высокие налоговые ставки предусмотрены по таким транспортным средствам, как самолеты, катера, яхты, гидроциклы и другие подобные водные и воздушные транспортные средства, имея в виду, что владельцами такого имущества являются физические лица и организации с достаточно большими финансовыми возможностями.

Право установления конкретных налоговых ставок предоставлено законодательным (представительным) органам субъектов Федерации, которые могут увеличивать или уменьшать указанные средние налоговые ставки, но не более чем в 5 раз.

При этом федеральное законодательство не исключает права субъектов РФ по установлению дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования транспортных средств.

При установлении законодательными (представительными) органами субъектов Федерации конкретных ставок многие из них были достаточно существенно скорректированы. При этом по большинству автомобилей отечественного производства предусмотрены, как правило, минимально низкие ставки.

Ставки по транспортному налогу

Наименование объекта налогообложения	Налоговые ставки, руб.		
	с каждой лошадиной силы	с каждой регистравой тонны валовой вместимости	с каждого килограмма силы тяги
1	2	3	4
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 л. с. (до 73,55 кВт)	5		
свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт)	7		
свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт)	10		
свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт)	15		
свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	30		
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя до 20 л. с. (до 14,7 кВт)	2		
свыше 20 л. с. до 35 л. с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт)	4		
свыше 35 л. с. (свыше 25,74 кВт)	10		
Автобусы с мощностью двигателя до 200 л. с. (до 147,1 кВт)	10		
свыше 200 л. с. (свыше 147,1 кВт)	20		
Грузовые автомобили с мощностью двигателя до 100 л. с. (до 73,55 кВт)	5		
свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт)	8		
свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт)	10		

Окончание табл. 24

1	2	3	4
свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт)	13		
свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	17		
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу	5		
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя до 50 л. с. (до 36,77 кВт)	5		
свыше 50 л. с. (свыше 36,77 кВт)	10		
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя до 100 л. с. (до 73,55 кВт)	10		
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	20		
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя до 100 л. с. (до 73,55 кВт)	20		
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	40		
Гидроциклы с мощностью двигателя до 100 л. с. (до 73,55 кВт)	25		
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	50		
Несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость		20	
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели	25		
Самолеты, имеющие реактивные двигатели			20
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей			200

В качестве примера приведем ставки данного налога, действующие в Москве с января 2006 г.

Владельцы малолитражек с мощностью двигателя до 70 л. с. освобождены от уплаты налога, но только на одно транспортное средство, имеющееся у автовладельца. На автомобили с мощностью двигателя до 100 л. с. ставка налога установлена в размере 7 руб. с лошадиной силы.

Владельцы легковых автомобилей с мощностью двигателя от 100 до 150 л. с. включительно должны платить налог в размере 20 руб. за лошадиную силу. Налог на транспортные средства свыше 150 и до 200 л. с. составляет 30 руб. с каждой лошадиной силы. Свыше 200 до 250 л. с. мощности двигателя облагаются в размере 50 руб. Владельцы автомобилей мощностью свыше 250 л. с. уплачивают налог в размере 100 руб. за одну лошадиную силу.

Налог на мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя до 20 л. с. составляет по Москве по 5 руб., от 20 до 35 л. с. – по 10 руб. с лошадиной силы, а свыше 35 л. с. – по 32 руб. за одну лошадиную силу.

Владельцы зарегистрированных в Москве яхт и других парусных моторных судов с мощностью двигателя от 100 л. с. платят налог по 80 руб. с каждой лошадиной силы, а свыше 100 л. с. – по 160 руб.

Порядок исчисления налога установлен в зависимости от категории налогоплательщиков. В частности, налогоплательщики, являющиеся организациями, обязаны самостоятельно исчислять сумму налога. Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками – физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на российской территории. В связи с этим налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, должны уплачивать налог на основании налогового уведомления, полученного от налогового органа.

Сумма налога исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

В том случае, если регистрация транспортного средства или снятие его с регистрации (снятие с учета, исключение из государственного судового реестра и т. д.) были осуществлены в течение налогового периода, исчисление суммы налога производится с учетом соответствующего коэффициента. Он определяется 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 транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимается за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения по утвержденным ФНС России формам о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации в этих органах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, в течение 10 дней после их регистрации или снятия с регистрации.

Эти органы обязаны также сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения обо всех транспортных средствах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, по состоянию на 31 декабря истекшего календарного года, до 1 февраля текущего календарного года, а также обо всех связанных с ними изменениях, произошедших за предыдущий календарный год.

Порядок и сроки уплаты налога, как уже отмечалось, установлены законами соответствующих субъектов Федерации. Согласно законодательству налогоплательщики-организации обязаны представить в налоговый орган по месту нахождения

транспортных средств налоговую декларацию в соответствии со сроком, установленным законом субъекта Федерации.

Налогоплательщику – физическому лицу налоговым органом в срок не позднее 1 июня года налогового периода должно быть вручено налоговое уведомление о подлежащей уплате сумме налога.

При этом для налогоплательщиков – юридических лиц не предусмотрена уплата авансовых платежей по транспортному налогу.

Таким образом, в настоящее время отсутствует правовая норма, позволяющая законодательным органам субъектов РФ устанавливать уплату авансовых платежей транспортного налога в течение года. В связи с этим данный налог поступает в бюджеты субъектов РФ крайне неравномерно, т. е. только после окончания календарного и соответственно финансового года.

Между тем данный налог является одним из основных источников доходов территориального дорожного фонда, и подобное положение оказывает отрицательное влияние на финансирование из региональных бюджетов работ по строительству, реконструкции, ремонту и содержанию дорог.

В связи с этим представляется целесообразным установить для налогоплательщиков – юридических лиц отчетные периоды и уплату авансовых платежей по транспортному налогу.

При этом в качестве отчетного периода следовало бы определить квартал, а сумму авансовых платежей исчислять по истечении отчетного периода в размере $\frac{1}{4}$ произведения налоговой ставки и соответствующей налоговой базы, что позволит осуществлять равномерную уплату авансовых платежей транспортного налога в течение года.

Контрольные вопросы

1. Какие налоги заменил транспортный налог?
2. Какие права предоставлены законодательным (представительным) органам субъектов РФ при установлении налога?
3. Кто является плательщиком данного налога?

4. Что является объектом обложения транспортным налогом?
5. Как определяется налоговая база по налогу?
6. Каковы ставки транспортного налога? Кто их устанавливает?
7. В каком порядке исчисляется и уплачивается налог?
8. Какова необходимость введения авансовых платежей по налогу для налогоплательщиков – юридических лиц?

4.3. НАЛОГ НА ИГОРНЫЙ БИЗНЕС

Налог на игорный бизнес введен в качестве самостоятельного налога в августе 1998 г. в соответствии с Федеральным законом от 31.07.1998 № 142-ФЗ “О налоге на игорный бизнес”. До этого периода соответствующие налогоплательщики платили налог на доходы от игорного бизнеса в соответствии с Законом РФ от 27.12.1991 № 2116-1 “О налоге на прибыль предприятий и организаций”, ставка которого достигала 90% суммы дохода.

Необходимость принятия самостоятельного закона вызвана в первую очередь тем, что в указанной сфере деятельности весьма сложно контролировать правильность ведения бухгалтерского учета и формирования налоговой базы в форме валового дохода. Несмотря на масштабные денежные обороты и достаточно высокий уровень доходности предприятий, осуществляющих игорный бизнес, поступления налогов в этой сфере были крайне низкими. В связи с этим встал вопрос о необходимости коренного пересмотра подхода к налогообложению в этой отрасли.

С 1 января 2004 г. действие указанного Закона прекращено в связи с вступлением в силу новой главы “Налог на игорный бизнес” Налогового кодекса РФ. Принципиальное отличие этой главы от ранее действовавшего Закона состоит в изменении прав законодательных органов субъектов Федерации в части установления конкретных ставок налога по каждому

объекту налогообложения. Конституционный Суд РФ еще в 2002 г. признал, что не должны применяться статьи Закона, позволяющие субъектам Федерации увеличивать ставки налога, установленные в Законе. В связи с этим в соответствующей главе Налогового кодекса налоговые ставки по каждому объекту налогообложения построены в виде “вилки”, имеющей как минимальное, так и максимальное значение. В пределах этой “вилки” законодательным органам субъектов Федерации предоставлено право утверждать конкретные ставки налога.

Налог на игорный бизнес построен на принципиально иной, нежели другие налоги, основе. Суть нового подхода состоит в том, что этот налог базируется на принципе вмененного дохода, когда государство, смиряясь с невозможностью полного учета всех доходов, отказывается от него и устанавливает налог, исходя из расчета возможного дохода различных видов игровых учреждений, принуждая налогоплательщика платить налог исходя из этого условно определенного дохода. Естественно, что доход в этом случае не может быть налоговой базой, и объектом обложения этим налогом выступают принципиально иные показатели, не связанные напрямую с финансово-хозяйственной деятельностью.

Рассмотрим, что же является по указанному налогу объектом обложения, который, опять же в силу специфики данного вида налогообложения, совпадает с налоговой базой.

В соответствии с действующим федеральным законодательством налогом на игорный бизнес облагаются следующие виды объектов игорного бизнеса: игровые столы, игровые автоматы, кассы тотализаторов, а также кассы букмекерских контор.

Для полного учета объектов налогообложения законодательство установило обязательную регистрацию каждого объекта налогообложения в государственных налоговых органах по месту их установки не позднее чем за 2 рабочих дня до даты установки каждого объекта.

В этих целях налогоплательщик подает в налоговый орган соответствующее заявление. После регистрации налоговый орган обязан выдать свидетельство о регистрации объектов на-

логообложения. Формы указанных заявления и свидетельства утверждаются Министерством финансов РФ.

В том случае, когда налогоплательщик не состоит на учете в налоговых органах на территории того субъекта РФ, где устанавливаются объекты налогообложения, Налоговый кодекс обязывает его встать на учет в налоговых органах по месту установки таких объектов в срок не позднее чем за 2 рабочих дня до даты установки каждого объекта.

Если в игорном заведении изменяется количество объектов налогообложения какого-либо вида объектов игорного бизнеса, то на налогоплательщика законом возложена обязанность зарегистрировать данный факт в налоговом органе не позднее чем за 2 дня до даты установки или выбытия этого объекта с получением свидетельства о регистрации или внесении изменения в ранее выданное свидетельство.

Объект налогообложения при этом будет считаться зарегистрированным уже с даты представления налогоплательщиком в налоговый орган заявления о его регистрации.

Таким же образом, т. е. с даты представления налогоплательщиком в налоговый орган заявления о регистрации изменений количества объектов налогообложения, они считаются выбывшими.

Налоговые органы обязаны в течение 5 рабочих дней с даты получения соответствующего заявления от налогоплательщика о регистрации объектов налогообложения или об изменении количества объектов налогообложения выдать свидетельство о регистрации или внести изменения, связанные с изменением количества объектов налогообложения, в ранее выданное свидетельство.

В случае нарушения налогоплательщиком требований Кодекса о порядке и сроках регистрации объектов налогообложения с него может быть взыскан штраф в 3-кратном размере ставки налога, установленной для соответствующего объекта налогообложения.

Если в ходе проверки налоговым органом выявится наличие на территории игорного заведения незарегистрированных

объектов налогообложения или несоблюдение налогоплательщиком установленного порядка уплаты налога более одного раза, то это влечет взыскание штрафа в 6-кратном размере ставки налога, установленной для соответствующего объекта налогообложения.

Плательщиками налога на игорный бизнес становятся организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность в области игорного бизнеса.

Учитывая, что налог на игорный бизнес является не федеральным, а региональным, ставки налога на каждый объект налогообложения установлены федеральным законодательством в виде предельных минимальных и максимальных величин.

Конкретные размеры налоговых ставок устанавливаются законами субъектов Федерации в следующих пределах:

- за один игровой стол – от 25 тыс. до 125 тыс. руб.;
- один игровой автомат – от 1,5 тыс. до 7,5 тыс. руб.;
- одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы – от 25 тыс. до 125 тыс. руб.

Если субъектом Федерации конкретные размеры ставок налога не установлены, то для его исчисления и уплаты применяются минимальные размеры ставок налога, установленные федеральным законодательством:

- за один игровой стол – 25 тыс. руб.;
- один игровой автомат – 1,5 тыс. руб.;
- одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы – 25 тыс. руб.

В том случае, если один игровой стол имеет более чем одно игровое поле, ставка налога по указанному игровому столу увеличивается кратно количеству игровых полей.

Суммы налога, подлежащие внесению в бюджет, определяются плательщиком налога самостоятельно исходя из количества зарегистрированных объектов налогообложения и соответствующих ставок налога.

Сумма налога вносится в бюджет ежемесячно, поскольку налоговым периодом по данному налогу является календарный месяц. Не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным,

налогоплательщик обязан представить в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения налоговую декларацию с учетом изменения количества или видов объектов налогообложения.

Не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации, налогоплательщик обязан внести в бюджет сумму причитающегося налога за соответствующий налоговый период.

Нередко игорные заведения кроме основной деятельности осуществляют другую предпринимательскую деятельность, не относящуюся к игорному бизнесу. В этом случае российское налоговое законодательство обязывает игорное заведение вести раздельный учет доходов от этих видов деятельности и уплачивать по ним налоги в соответствии с российским налоговым законодательством.

А как быть с расчетом налога, если в течение года в игорном заведении устанавливаются новые игровые столы, игровые автоматы, кассы букмекерских контор или тотализаторов либо происходит их выбытие?

При установке новых объектов налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога должна исчисляться как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая установленные новые объекты налогообложения) и ставки налога, действующей по этим объектам налогообложения.

При установке новых объектов налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога по этим объектам за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и $1/2$ ставки налога, действующей по этим объектам налогообложения.

При выбытии объектов налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога по этим объектам за данный налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и $1/2$ ставки налога, действующей по этим объектам налогообложения.

При выбытии объектов налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как

произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая выбывшие объекты налогообложения) и ставки налога, действующей по этим объектам налогообложения.

Суммы налога на игорный бизнес начиная с 2004 г. подлежат зачислению в бюджеты субъектов Федерации.

Контрольные вопросы

1. Чем вызвана необходимость введения в Российской Федерации налога на игорный бизнес?
2. В чем состоит принципиальная особенность построения налога на игорный бизнес?
3. Что является объектом обложения налогом на игорный бизнес?
4. Кто является плательщиком налога на игорный бизнес?
5. Каковы принципиальные особенности установления ставок налога на игорный бизнес?
6. Каков порядок исчисления и уплаты налога в бюджет?
7. Каковы сроки уплаты налога?

Глава 5

МЕСТНЫЕ НАЛОГИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

5.1. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налог на имущество физических лиц установлен в Российской Федерации в соответствии с Законом РФ от 09.12.1991 № 2003-1 “О налогах на имущество физических лиц” в качестве местного налога. Это один из немногих налогов, правовая основа которого была заложена на заре формирования налоговой системы России и с тех пор не претерпела принципиальных поправок, за исключением, пожалуй, ставок налога. Это единственный налог в российской налоговой системе, исчисление и сбор которого регулируется не Налоговым кодексом РФ, а принятым в 1991 г. Законом РФ. Указанным Законом органам местного самоуправления предоставлены значительные права по установлению ставок налога, в частности установлены предельные ставки налога на отдельные виды имущества. Конкретные ставки налога устанавливаются представительными органами местного самоуправления. Вместе с тем несколько ограничены права местных органов по предоставлению льгот по налогу.

Плательщиками налога на имущество физических лиц в соответствии с федеральным законодательством являются граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства, т. е. физические лица, имеющие на территории РФ в собственности следующее имущество: жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и другие строения, помещения и сооружения.

Объектом обложения указанным налогом является перенесенное выше имущество, находящееся в собственности физических лиц.

Физические лица, имеющие в собственности легковые автомобили, мотоциклы, мотороллеры, грузовые автомобили и тракторы, а также самоходные машины и механизмы на пневмоходу, не платят налог на имущество, поскольку они являются плательщиками транспортного налога.

Налог на имущество уплачивается ежегодно по ставке, устанавливаемой представительными органами власти местного самоуправления в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости, в пределах установленных федеральным законодательством размеров (табл. 25).

Федеральное законодательство установило льготы по налогу на имущество физических лиц, обязательные для применения на всей территории РФ, для достаточно широкого перечня категорий налогоплательщиков.

В частности, от уплаты налога освобождаются:

- Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, лица, награжденные орденом Славы трех степеней, участники гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан;
- инвалиды I и II группы, а также инвалиды с детства;
- граждане, подвергшиеся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, в том числе пострадавшие;

Таблица 25

Ставки налога на строения, помещения и сооружения

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

давшие от катастрофы, и участники ликвидации ее последствий, переселившиеся с территорий Украины, Республики Беларусь и других государств на территорию РФ для постоянного проживания, независимо от того, являются ли они гражданами РФ;

- граждане, ставшие инвалидами, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении “Маяк” и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, а также лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;
- члены семей военнослужащих, потерявших кормильца, военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 и более лет;
- лица, пострадавшие от радиационных воздействий. В эту категорию, в частности, включены лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь или ставшие инвалидами вследствие радиационных аварий и их последствий на других (кроме Чернобыльской АЭС) атомных объектах гражданского или военного назначения в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику, а также лица из числа летно-подъемного, инженерно-технического состава гражданской авиации и служебных пассажиров, выполнявших в составе экипажей воздушных судов и их служебных пассажиров в период с 1958 по 1990 г. полеты с целью радиационной разведки с момента ядерного выброса (взрыва) с последующим сечением и сопровождением радиоактивного облака, его исследованиями, регистрацией мощности доз в эпицентре взрывов (аварий) и по ядерно-радиационному следу при испытаниях ядерного

- оружия, ликвидации последствий ядерных и радиационных аварий на объектах гражданского и военного назначения;
- пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном российским пенсионным законодательством;
 - лица, уволенные с военной службы или призывавшиеся на военные сборы, выполнявшие интернациональный долг в Афганистане или других странах, где велись боевые действия;
 - родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей.

Льгота в форме полного освобождения от уплаты налога установлена также для деятелей культуры, искусства и народных мастеров по принадлежащим им на праве собственности специально оборудованным сооружениям, строениям, помещениям (включая жилье), используемым исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий. С жилой площади, используемой указанными лицами для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек и других организаций культуры (на период такого их использования), налог также не взимается.

Освобождены от налогообложения расположенные на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан жилые строения жилой площадью до 50 м² и хозяйственные строения и сооружения общей площадью до 50 м².

Одновременно с этим в соответствии с федеральным законодательством органы законодательной (представительной) власти автономной области, автономных округов и местного самоуправления районов, городов (кроме городов районного подчинения), районов в городах имеют право уменьшать размеры ставок и устанавливать дополнительные льготы по налогам как для категории плательщиков, так и для отдельных плательщиков.

Городские (городов районного подчинения), поселковые, сельские органы местного самоуправления могут предоставлять

льготы по налогам только отдельным плательщикам. Если в течение года у налогоплательщиков возникает право на льготу по налогу, то они освобождаются от указанных платежей начиная с того месяца, в котором возникло право на льготу.

При утрате в течение года права на льготу обложение указанными налогами производится начиная с месяца, следующего за утратой этого права.

Граждане, имеющие право на льготы, должны подтвердить его необходимыми документами.

Налог на имущество физических лиц, в отличие от большинства действующих в России налогов, исчисляется не самим налогоплательщиком, а налоговым органом по месту нахождения объектов налогообложения. При этом налоговый орган обязан выписать платежное извещение и вручить его плательщику налога. В том случае, когда физическое лицо не проживает по месту нахождения строения, помещения, сооружения, платежное извещение на уплату исчисленного налога должно быть направлено в налоговый орган по месту жительства физического лица для взыскания налога.

Важно подчеркнуть, что за строения, помещения, сооружения налог должен уплачиваться независимо от того, эксплуатируется это имущество или нет.

Налоговые органы, исчислившие налог, обязаны вручить гражданам платежные извещения на уплату указанного налога не позднее 1 августа.

Уплата налогов производится равными долями в два срока: не позднее 15 сентября и 15 ноября. По желанию плательщика налог может быть уплачен в полной сумме по первому сроку уплаты, т. е. не позднее 15 сентября.

Если граждане не были своевременно привлечены к уплате налогов, исчисление им налогов может быть произведено не более чем за три предшествующих года. За такой же период налоговое законодательство допускает пересмотр неправильно произведенного обложения.

В этих случаях дополнительные суммы налогов с имущества уплачиваются в следующие сроки:

- суммы, дополнительно причитающиеся за текущий год, – равными долями в остающиеся до конца года сроки, но с тем чтобы на уплату соответствующей суммы было не менее 30 дней;
- суммы, начисленные на текущий год по истечении всех сроков уплаты или за предшествующие годы, – равными долями в два срока: через месяц после начисления сумм (после вручения извещения) и через месяц после первого срока уплаты.

По желанию плательщика налог может быть уплачен в полной сумме по первому сроку уплаты, т. е. через месяц после начисления сумм и вручения платежного извещения. Такие же сроки устанавливаются и при перерасчете платежей и доначислении сумм за текущий год в связи с неправильным определением стоимости строения, помещения или сооружения, с неправильным применением ставок налога и по другим причинам.

Налоговое законодательство допускает, что начисленные ранее суммы налога могут быть снижены или отменены в связи с возникновением права на льготы, утратой права собственности и по другим причинам. В таких случаях при понижении исчисленных на текущий год сумм в связи с пересмотром обложения или возникновением у плательщика права на льготу с начала года суммы налога, подлежащие снижению, исключаются равными долями по всем срокам уплаты. Если сумма налога по истекшим ко дню снижения налоговой суммы срокам полностью уплачена, то приходящиеся на эти сроки сложенные суммы исключаются из суммы, уплачиваемой к очередному сроку уплаты. Пеня, уплаченная по этим срокам, уменьшается на ту же долю, на которую уменьшена первоначальная сумма платежа, а излишне уплаченная пеня засчитывается в погашение платежа по очередному сроку.

Если ко времени понижения первоначально исчисленных сумм налога все сроки уплаты истекли и налог полностью уплачен, то сумма переплаты должна быть возвращена плательщику, а при наличии за плательщиком недоимки по другим

налоговым платежам переплата должна быть зачислена по заявлению плательщика в погашение этой недоимки.

Пересмотр неправильно исчисленных налогов за прошлые годы производится не более чем за три предыдущих года в таком же порядке.

За просрочку платежей налогов гражданами начисляется пеня в размере $\frac{1}{300}$ ставки рефинансирования Банка России с суммы недоимки за каждый день просрочки.

Сведения, необходимые для исчисления налога, в налоговые органы обязаны бесплатно представлять органы коммунального хозяйства, осуществляющие оценку строений, помещений и сооружений, а также страховые, нотариальные и другие органы в сроки, установленные налоговыми органами.

За непредставление данных, необходимых для исчисления налоговых платежей, на должностных лиц этих организаций в соответствии с федеральным законодательством налагается штраф в размере 5-кратного установленного законом минимального размера оплаты труда.

В том случае, если в течение года произошло отчуждение строений, помещений или сооружений одним гражданином – плательщиком налогов в пользу другого гражданина в форме купли-продажи, мены, дарения и т. д., налог должен исчисляться и предъявляться к уплате первоначально владельцу с 1 января текущего года до начала того месяца, в котором он утратил право собственности на указанное имущество, а каждому новому собственнику налог должен быть предъявлен с момента вступления в право собственности на строение, помещение или сооружение до момента его отчуждения.

Если отдельные граждане и другие указанные выше лица, имеющие строения, помещения и сооружения, на протяжении года возвели на месте нахождения этих строений, помещений и сооружений новые постройки (гаражи, сараи и др.) или пристройки, надстройки к основным строениям, то за такие постройки, пристройки и надстройки налог взимается также с начала года, следующего за их возведением.

В случае уничтожения, полного разрушения строения, помещения, сооружения или транспортного средства взимание налога прекращается начиная с месяца, в котором они были уничтожены или разрушены.

За строения, помещения и сооружения, не имеющие собственника, или собственник которых неизвестен, или взятых налоговыми органами на учет как бесхозные, налог не должен взиматься.

За строения, помещения и сооружения, находящиеся в общей совместной собственности нескольких собственников без определения долей, налог уплачивается одним из указанных собственников по соглашению между ними. В случае несогласованности налог уплачивается каждым из собственников в равных долях.

Налоги на имущество физических лиц зачисляются в местный бюджет по месту нахождения объекта обложения.

Контрольные вопросы

1. Каковы права местных органов власти в области установления и взимания налога на имущество физических лиц?
2. Кто является плательщиком налога на имущество физических лиц?
3. Каковы особенности исчисления и уплаты налога на имущество физических лиц?
4. Какие льготы существуют по налогу на имущество физических лиц?
5. Каковы сроки уплаты налога на имущество физических лиц?

5.2. ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ

Указанный налог был введен в российской налоговой системе Законом РФ от 11.10.1991 № 1738-1 "О плате за землю" в форме платы за землю. Этим законом впервые в новейшей

российской истории устанавливалось, что использование земли в России является платным.

Целью введения в России платы за землю является стимулирование рационального использования, охраны и освоения земель и повышения плодородия почв, выравнивание социально-экономических условий хозяйствования на землях разного качества, обеспечение развития инфраструктуры в населенных пунктах, а также формирование специальных фондов финансирования указанных мероприятий.

С самого начала внедрения земельный налог занял особое место в российской налоговой системе. Несмотря на сравнительно невысокую долю в общем объеме налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации, данный налог выступал в качестве важного собственного источника формирования финансовой базы органов местного самоуправления. Достаточно сказать, что поступления этого налога за 2004 г. составили около 45 млрд руб.

Одновременно с этим, более чем десятилетняя практика функционирования данного налога показала и его достаточно серьезные слабые стороны.

В первую очередь, налог не побуждал к применению более эффективных методов землепользования, так как его ставки не зависели от потенциальной доходности земельных участков и не учитывали их реальной стоимости. При этом установленная дифференциация ставок налога в зависимости от характера использования земли (в основном, сельскохозяйственного и несельскохозяйственного использования) не в полной мере отражала различие в местонахождении и плодородии земель даже в пределах одного и того же региона.

Не случайно поэтому начиная с 1995 г. ежегодно на федеральном уровне производилась индексация ставок земельного налога.

В условиях установления ставок налога вне зависимости от экономической оценки земли и реальной стоимости земельных участков налоговое бремя по данному налогу распределилось неравномерно и, в определенной мере, несправедливо. В част-

ности, налоговая нагрузка на земли сельскохозяйственного назначения оказалась выше, чем на земли городов, поселков и находящиеся вне населенных пунктов земли промышленности. Налогообложение земель в крупных городах осуществлялось менее интенсивно, чем земель малых городов и поселков.

Одновременно с этим, хотя налог и считался местным, основной перечень льгот был установлен федеральным законодательством, что серьезно снижало роль органов местного самоуправления в формировании налоговой базы и стимулировании экономических процессов на соответствующей территории.

Необходимость реформирования действующего с 1992 г. земельного налога обусловлена также тем, что значительная часть норм Закона РФ "О плате за землю" устарела и потребовала переработки.

Данный закон не учитывал ряда важнейших положений части первой Налогового кодекса РФ и вступившего недавно в действие Земельного кодекса. В частности, согласно Налоговому кодексу данный налог, будучи местным налогом, должен вводиться в действие решениями муниципальных образований. Фактически же он был установлен федеральным законом и действовал на всей территории Российской Федерации. Как уже отмечалось, практически все льготы по налогу были установлены федеральным законодательством, что недопустимо в отношении местного налога. В части Земельного кодекса основное несоответствие состояло в том, что установленные в нем категории земель никак не корреспондировались с установленными в Законе РФ "О плате за землю".

Все это потребовало принципиально иных подходов в формировании земельного налогообложения, основанных на общественных представлениях о ценностях земельных участков и на использовании рыночных подходов к оценке стоимости земли.

При этом следует подчеркнуть, что новым законом предусмотрено поэтапное введение земельного налога.

Глава 31 "Земельный налог" Налогового кодекса РФ вступила в действие с января 2005 г., но Закон РФ "О плате за

землю” отменен с 1 января 2006 г. Это связано с тем, что завершение расчетов по кадастровой оценке земель и утверждение их результатов на территориях субъектов РФ было предусмотрено в течение 2005 г.

В соответствии с гл. 31 Налогового кодекса земельный налог устанавливается, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с положениями Налогового кодекса и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (в Москве и Санкт-Петербурге – законами этих субъектов Федерации). После введения налога в действие он становится обязательным к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

Налогоплательщиками земельного налога являются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного или бессрочного пользования или же на праве пожизненного наследуемого владения.

Соответственно не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в части тех земельных участков, которые находятся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданы им по договору аренды.

Из названия налога видно, что объектом налогообложения являются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, а также городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, на территории которых введен данный налог.

Одновременно Налоговый кодекс установил закрытый перечень земельных участков, которые не могут быть объектом налогообложения.

Не могут являться объектом налогообложения, в частности, земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с российским законодательством. К ним относятся земельные участки, занятые особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, а также объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия.

Ограниченные в обороте в соответствии с законодательством земельные участки, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд, также не могут быть объектом налогообложения.

Налоговый кодекс не признает в качестве объектов налогообложения также земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством, в пределах лесного фонда, а также занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда.

Налоговая база по земельному налогу определяется как установленная российским законодательством кадастровая стоимость земельных участков, признанных объектом налогообложения.

Налоговая база должна определяться в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на начало года, являющегося налоговым периодом.

В случае если право собственности, постоянного пользования или пожизненного наследования имеют несколько лиц, то тогда налоговая база должна определяться отдельно в отношении долей каждого лица в праве общей собственности на земельный участок. Такой же порядок определения налоговой базы применяется в том случае, когда на один участок земли установлены различные налоговые ставки.

Налогоплательщики-организации обязаны определять налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного пользования.

Налогоплательщики – физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, должны также определять налоговую базу самостоятельно по земельным участкам, используемым ими в предпринимательской деятельности. Определение налоговой базы производится ими на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности,

праве постоянного или бессрочного пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Для каждого налогоплательщика, являющегося физическим лицом, налоговая база должна определяться налоговыми органами на основании сведений, полученных от органов, осуществляющих ведение государственного земельного кадастра, от органов, осуществляющих регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и от органов муниципальных образований.

Для отдельных категорий налогоплательщиков Налоговым кодексом предусмотрено уменьшение налоговой базы на не облагаемую налогом сумму в размере 10 тыс. руб. на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования и городов Москвы и Санкт-Петербурга.

В частности, право на такой вычет имеют Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации и полные кавалеры ордена Славы, ветераны и инвалиды Великой Отечественной войны, а также ветераны и инвалиды боевых действий.

Право на вычеты получили также инвалиды, имеющие III степень ограничения способности к трудовой деятельности, а также лица, которые имеют I и II группу инвалидности, и инвалиды с детства.

Физические лица, имеющие право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом РФ от 15.05.1991 № 1244-1 "О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС", а также в соответствии с Федеральным законом от 26.11.1998 № 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», имеют право уменьшать налоговую базу на 10 тыс. руб.

Подобное право предоставлено также физическим лицам, принимавшим непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах,

а также физические лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь или ставшие инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок.

Уменьшение налоговой базы на не облагаемую налогом сумму производится на основании документов, которые подтверждают право на уменьшение налоговой базы. Эти документы должны быть представлены налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения земельного участка.

В том случае, когда размер не облагаемой налогом суммы превышает размер налоговой базы, налоговая база принимается равной нулю.

Налоговым кодексом установлены особенности определения налоговой базы по земельным участкам, находящимся в общей собственности. В этом случае налоговая база должна определяться для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности.

Налоговая база по земельным участкам, находящимся в общей совместной собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков – собственников данного земельного участка в равных долях.

Налоговым периодом по земельному налогу установлен календарный год.

Отчетным периодом для налогоплательщиков – организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, является квартал.

При этом Кодексом предоставлено право представительных органов муниципальных образований и законодательных органов городов Москвы и Санкт-Петербурга не устанавливать отчетный период.

Налоговые ставки по налогу устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, а также законами городов Москвы и Санкт-Петербурга. При этом они не могут превышать установленных Налоговым кодексом пределов.

По земельным участкам, отнесенным к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемым для сельскохозяйственного производства, ставка налога не может быть более 0,3%.

По землям, занятым жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса или предоставленным для жилищного строительства, также установлена предельная ставка 0,3%.

Такая же предельная ставка установлена Кодексом в отношении земельных участков, предоставленных физическим лицам для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства.

В отношении прочих земельных участков ставка земельного налога не может превышать 1,5%.

При утверждении конкретных ставок земельного налога представительные органы муниципальных образований и законодательные органы городов Москвы и Санкт-Петербурга имеют право устанавливать дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий земель или разрешенного использования земельного участка.

Как уже отмечалось, земельный налог является местным налогом. Поэтому при введении налога представительные органы муниципальных образований, а также законодательные органы городов Москвы и Санкт-Петербурга могут устанавливать налоговые льготы, а также основания и порядок их применения. Кроме того, им предоставлено право устанавливать для отдельных категорий налогоплательщиков размер не облагаемой налогом суммы.

Одновременно с этим федеральным законодательством установлен ограниченный перечень налоговых льгот по земельному налогу, обязательный на всей территории Российской Федерации.

Согласно Кодексу от налогообложения освобождаются организации и учреждения уголовно-исполнительной системы в отношении земельных участков, предоставленных для непо-

средственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций.

Не должны платить данный налог и организации в части земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования, а также железнодорожными путями общего пользования и сооружениями, являющимися неотъемлемой технологической частью указанных объектов. При этом льгота по землям, занятым железнодорожными путями, действует только до 2007 г.

Религиозные организации не платят земельный налог с принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения.

Льгота по обложению земельным налогом предоставлена также общероссийским общественным организациям инвалидов, включая союзы общественных организаций инвалидов, при условии, что среди их членов инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%. Льгота распространяется исключительно на те земельные участки, которые используются ими для осуществления уставной деятельности.

Организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общероссийских общественных организаций инвалидов, также имеют право на льготу по налогу при условии, что среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25%. Данная льгота действительна только по земельным участкам, используемым данными организациями для производства или реализации товаров, работ и услуг. Указанное положение не распространяется на производство и реализацию подакцизных товаров, минерального сырья и других полезных ископаемых, а также иных товаров по утверждаемому правительством по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов перечню.

Учреждения, единственными собственниками имущества которых являются общероссийские общественные организации инвалидов, также не должны платить земельный налог в ча-

сти земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и других целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям.

Льгота по налогу установлена и для организаций народных художественных промыслов в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов.

Физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока РФ, а также общины таких народов не платят земельный налог в части земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов.

Начиная с 2006 г. введена дополнительная льгота по налогу, согласно которой в течение 5 лет с момента возникновения права собственности на земельный участок освобождаются от налога организации – резиденты особой экономической зоны.

Налоговым кодексом установлен особый порядок применения налоговых льгот в случаях их возникновения или прекращения у налогоплательщиков в течение налогового или отчетного периода права на налоговую льготу. В этом случае исчисление суммы налога или суммы авансового платежа по налогу за земельный участок, по которому предоставляется право на льготу, производится с учетом соответствующего коэффициента. Данный коэффициент определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, к числу календарных месяцев в налоговом или отчетном периоде. При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимается за полный месяц.

Налоговым кодексом установлен следующий порядок исчисления налога и авансовых платежей по налогу.

Сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

При этом налогоплательщики-организации обязаны исчислить сумму налога или же сумму авансовых платежей по налогу самостоятельно.

Налогоплательщики – физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, также должны самостоятельно исчислять сумму налога или сумму авансовых платежей в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности.

Что касается налогоплательщиков, являющихся физическими лицами, то суммы налога или сумма авансовых платежей, подлежащие уплате в бюджет, исчисляются налоговыми органами.

Представительным органам муниципальных образований и законодательным органам власти городов Москвы и Санкт-Петербурга предоставлено право предусматривать уплату в течение налогового периода не более двух авансовых платежей по налогу для налогоплательщиков, являющихся физическими лицами и уплачивающих налог на основании налогового уведомления.

Сумма авансового платежа по налогу, подлежащая уплате налогоплательщиком – физическим лицом, уплачивающим налог на основании налогового уведомления, исчисляется как произведение соответствующей налоговой базы и установленной представительными органами муниципальных образований и законами городов Москвы и Санкт-Петербурга доли налоговой ставки. При этом размер этой доли не должен превышать $\frac{1}{2}$ установленной налоговой ставки в случае установления одного авансового платежа и $\frac{1}{3}$ данной налоговой ставки в случае установления двух авансовых платежей.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей по налогу.

Налогоплательщики, в отношении которых отчетный период определен как квартал, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении I, II и III квартала текущего налогового периода как $\frac{1}{4}$ соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Особый порядок исчисления земельного налога установлен при возникновении или прекращении у налогоплательщика в течение налогового или отчетного периода права собственности, постоянного пользования или пожизненного наследуемого владения на земельный участок. В этом случае исчисление суммы налога или суммы авансового платежа по налогу в отношении данного земельного участка должно производиться с учетом соответствующего коэффициента. Указанный коэффициент определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился у налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом или отчетном периоде.

В том случае, если возникновение или прекращение указанных прав произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, за полный месяц принимается месяц возникновения указанных прав. Если возникновение или прекращение указанных прав произошло после 15-го числа соответствующего месяца, то в этом случае за полный месяц принимается месяц прекращения указанных прав.

По земельному участку или его доли, перешедших по наследству к физическому лицу, налог исчисляется начиная с месяца открытия наследства.

Налоговым кодексом предоставлено право представительным органам муниципальных образований и законодательным органам городов Москвы и Санкт-Петербурга при установлении налога разрешать отдельным категориям налогоплательщиков не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Органы, осуществляющие регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, обязаны сообщать о расположенных

на подведомственной им территории земельных участках и их владельцах в течение 10 дней после их регистрации.

Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, и органы муниципальных образований обязаны ежегодно до 1 февраля года, являющегося налоговым периодом, сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения, по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Указанные сведения представляются соответствующими органами по утвержденным Минфином России формам.

По результатам проведения государственной кадастровой оценки земель кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января календарного года подлежит доведению до сведения всех налогоплательщиков не позднее 1 марта этого года. Порядок доведения определяется органами местного самоуправления и исполнительными органами городов Москвы и Санкт-Петербурга.

По земельным участкам, приобретенным в собственность физическими и юридическими лицами для осуществления на них жилищного строительства (за исключением индивидуального жилищного строительства), исчисление суммы налога и суммы авансовых платежей по налогу производится с учетом коэффициента 2 в течение трехлетнего срока проектирования и строительства вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В случае завершения такого строительства и регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения указанного трехлетнего срока сумма налога, уплаченная в течение периода проектирования и строительства сверх суммы налога, исчисленной с учетом коэффициента 1, признается суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачету или возврату налогоплательщику в общеустановленном порядке.

В случае превышения установленного трехлетнего срока исчисление суммы налога или суммы авансовых платежей по налогу должно производиться с учетом коэффициента 4 в тече-

ние периода проектирования и строительства, превышающего трехлетний срок, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В отношении земельных участков, приобретенных в собственность физическими лицами для индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога или суммы авансовых платежей по налогу производится с учетом коэффициента 2 в течение периода проектирования и строительства, превышающего десятилетний срок, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу определяются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и законами городов Москвы и Санкт-Петербурга при установлении налога на соответствующей территории.

При этом срок уплаты налога для налогоплательщиков – организаций или физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, не может быть установлен ранее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В течение налогового периода налогоплательщики обязаны уплачивать авансовые платежи по налогу, если они установлены на соответствующей территории и для соответствующих категорий плательщиков.

По истечении налогового периода налогоплательщики обязаны уплачивать оставшуюся сумму налога.

Налог и авансовые платежи по налогу должны уплачиваться в бюджет по месту нахождения соответствующих земельных участков.

Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, уплачивают налог и авансовые платежи по нему на основании налогового уведомления, полученного от налоговых органов.

Налогоплательщики – организации или физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, по истечении налогового периода обязаны представлять в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговую декларацию по утвержденной Минфином России форме.

Указанные налогоплательщики, уплачивающие в течение налогового периода авансовые платежи по налогу, по истечении отчетного периода должны представлять в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговый расчет по авансовым платежам по налогу по утвержденной Минфином России форме.

Налоговые декларации по налогу должны быть представлены налогоплательщиками не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом, а расчеты сумм по авансовым платежам по налогу – не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Контрольные вопросы

1. Каковы причины введения в Российской Федерации принципиально нового земельного налога?
2. Кто является плательщиком земельного налога?
3. Что является объектом обложения земельным налогом?
4. Какие существуют ставки земельного налога? Кто их устанавливает?
5. Какие существуют льготы по земельному налогу? Кто их устанавливает?
6. Каковы права органов власти муниципальных образований по установлению льгот по земельному налогу?
7. Каков порядок исчисления и уплаты земельного налога?

Глава 6

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Характерной особенностью налоговой системы России является наличие специальных налоговых режимов, представляющих собой особый установленный Налоговым кодексом порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени и применяемый в оговоренных Кодексом случаях.

Налоговым кодексом предусмотрены четыре таких налоговых режима.

Указанные налоговые режимы нацелены на создание более благоприятных экономических и финансовых условий функционирования организаций, относящихся к сфере малого предпринимательства, а также индивидуальных предпринимателей.

Действовавшие еще до принятия Кодекса единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности и упрощенная система налогообложения начиная с 2003 г., с принятием двух новых глав Кодекса, стали функционировать в обновленной редакции в виде специальных налоговых режимов.

В качестве нового элемента налоговой системы с 2002 г. введен специальный режим налогообложения в виде единого налога для сельскохозяйственных товаропроизводителей, в котором учтены особенности сельского хозяйства как отрасли, привязанной к конкретным участкам земли.

В перечень специальных налоговых режимов входит также система налогообложения при выполнении соглашений о раз-

деле продукции (СРП). Введение подобного режима связано с необходимостью учета особых условий добычи полезных ископаемых при выполнении СРП.

6.1. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

К моменту завершения формирования в 2002 г. системы специальных налоговых режимов для представителей малого бизнеса (с принятием двух глав Налогового кодекса – 26² и 26³) на территории РФ было официально зарегистрировано около 850 тыс. предприятий, подпадающих под категорию малого предпринимательства. Кроме того, к этому времени в России работало более 4 млн индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица. Таким образом, в сферу налогообложения малого бизнеса подпадало около 5 млн налогоплательщиков. В то же время, по оценке Госкомстата России, около 30% представителей этого бизнеса занимались предпринимательской деятельностью, не представляя никаких данных о своей деятельности в налоговые и статистические органы, 25–30% – представляли “нулевые” балансы и 3–5%, зарегистрировавших свою деятельность, – не вставали на учет в налоговых органах.

При этом сфера малого бизнеса не играла к тому времени существенной роли в формировании доходов бюджетов всех уровней. В бюджетную систему Российской Федерации от деятельности указанных предпринимателей поступало менее 1% от общей суммы доходов консолидированного бюджета.

Учет особенностей деятельности малого бизнеса в виде отдельных законов был сформирован в Российской Федерации только спустя несколько лет после создания налоговой системы страны в двух формах. Первая – на упрощенном порядке определения налоговой базы и ведения отчетности, вторая – на оценке потенциального дохода налогоплательщиков и установлении фиксированного размера платежей в бюджет.

Первая форма налогообложения, которая была введена в действие с 1 января 1996 г. принятием Федерального закона от 29.12.1995 № 222-ФЗ “Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства”, не получила в Российской Федерации достаточного развития: ее применяли к концу 2002 г. всего лишь около 50 тыс. организаций и чуть более 100 тыс. индивидуальных предпринимателей.

Это обусловлено в первую очередь тем, что переход на упрощенную систему налогообложения был связан с достаточно жесткими ограничениями для предприятий по численности работающих (до 15 человек) и по совокупному годовому объему валовой выручки (до 10 млн руб.). Кроме того, у перешедших на упрощенную систему налогообложения организаций осложнились финансовые отношения с покупателями их продукции, поскольку при реализации продукции через оптовую сеть покупателям-оптовикам не осуществлялось возмещение “входного” НДС. Поэтому упрощенная система налогообложения нашла применение в основном в сфере розничной торговли и оказания услуг за наличный расчет.

Вторая форма налогообложения малого бизнеса была введена в Российской Федерации в 1999 г. с принятием Федерального закона от 31.07.1998 № 148-ФЗ “О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности”. При ее введении преследовалась цель заставить платить налоги и вывести из “теневой” сферы сложно поддающийся учету налично-денежный оборот субъектов малого бизнеса, занимающихся такими видами деятельности, как розничная торговля, оказание бытовых, автотранспортных услуг и ряд других.

Дело в том, что упрощенная система налогообложения, учета и отчетности не обеспечивала в должной мере решение задачи наиболее полного учета объектов обложения индивидуальных предпринимателей и малых предприятий, поскольку особенности их деятельности (работа с наличными деньгами, без кассовых аппаратов и др.) не позволяли налоговым органам их контролировать в необходимой степени, вследствие чего

не были ликвидированы условия для ухода от уплаты налогов и развития теневого бизнеса. В связи с этим и было принято решение о введении особого режима налогообложения отдельных организаций и предпринимателей путем установления вмененного дохода.

Цель введения особого режима налогообложения – увеличение налоговых поступлений в бюджетную систему страны. Механизмы, заложенные в указанном Федеральном законе, направленные в первую очередь на усложнение процесса уклонения отдельных налогоплательщиков от уплаты налогов, впервые затронули налогообложением слабо контролируемый другими налогами налично-денежный оборот, в рамках которого, по различным оценкам, реализовывалось в то время от 30 до 80% отражаемых в отчетах товаров и услуг предприятий малого и среднего бизнеса.

Одновременно с этим введение системы налогообложения по методу вмененного дохода преследовало и другую не менее важную цель – упрощение процедур расчета и сбора налогов. Эта система в решающей степени упрощала для субъектов малого предпринимательства процесс ведения бухгалтерского учета и отчетности, а также налогового учета.

Принципиальным отличием особого режима налогообложения с помощью налога на вмененный доход от традиционных схем налогообложения частных предприятий (в том числе от упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства) является то, что база налогообложения по каждому налогоплательщику и объекту обложения определяется не по их отчетности, а на основе определенной расчетным путем доходности различных видов бизнеса в соответствующих местных и других условиях. При этом расчет потенциального дохода привязан к исчерпывающему перечню формальных и легко проверяемых, в первую очередь физических, показателей деятельности отдельных категорий налогоплательщиков.

Важно подчеркнуть, что с переводом отдельных категорий организаций и индивидуальных предпринимателей на единый

налог в значительной степени снижается их зависимость от субъективизма налоговых органов, чему в немалой степени способствуют процесс и условия определения вмененного дохода, не зависящие от мнения тех или иных должностных лиц.

Введение единого налога на вмененный доход позволило также более полно определять налоговые поступления при утверждении бюджетов разных уровней на очередной финансовый год. Вместе с тем для законопослушных налогоплательщиков эта форма налогообложения создает дополнительные стимулы по развитию производства и увеличению объемов реализации, поскольку размер единого налога в основном определяется не по отчету, а по косвенным натуральным показателям, характеризующим условия осуществления хозяйственной деятельности.

В отличие от упрощенной системы она с момента введения является обязательной для налогоплательщиков, занимающихся определенными видами деятельности. Единый налог на вмененный доход к моменту введения его во всех регионах России уплачивали около 150 тыс. организаций и 1,3 млн индивидуальных предпринимателей. Однако с введением и уплатой этого налога возник ряд проблем. Во многих субъектах Федерации показатели базовой доходности, оказывающие влияние на величину налога, были установлены для организаций в заниженных размерах, что не обеспечивало компенсацию уплачиваемых ими налогов при общей системе налогообложения. В силу ряда обстоятельств, в том числе лоббирования и отдельных просчетов, устанавливаемый размер базовой доходности зачастую не был экономически обоснован. В результате показатели базовой доходности по одним и тем же видам деятельности в различных регионах существенно различались. Так, размер базовой доходности на одну торговую точку составлял в 2002 г. в Тамбовской области 30,2 тыс. руб., а в Нижегородской области – 1680 тыс. руб. Это связано также с тем, что на федеральном уровне не была разработана и законодательно утверждена единая методология оценки деятельности малого бизнеса.

Естественно, что налоговую систему, в которой действует особый режим налогообложения, когда размер налоговой базы устанавливается государством, а не на основе фактических результатов финансовой деятельности налогоплательщика, нельзя назвать идеальной. И существовать подобные режимы могут только лишь в определенной финансовой ситуации. Поэтому по мере дальнейшего развития и подъема экономики этот налог должен постепенно отмереть.

Сфера малого бизнеса, безусловно, нуждается в определенной поддержке государства, и до 2002 г. такая поддержка оказывалась через предоставление налоговой льготы для малых предприятий по налогу на прибыль организаций.

Этой льготой предусматривалось, что малые предприятия, осуществляющие производство и переработку сельскохозяйственной продукции, производство продовольственных товаров, товаров народного потребления, строительных материалов, медицинской техники, лекарственных средств и изделий медицинского назначения, строительство объектов жилищного, производственного, социального и природоохранного назначения (включая ремонтно-строительные работы), в первые два года работы не уплачивают налог на прибыль при условии, если выручка от указанных видов деятельности превышает 70% общей суммы выручки от реализации продукции, работ и услуг. В третий и четвертый год работы – соответственно 25 и 50% от установленной ставки налога на прибыль, если выручка от указанных видов деятельности составляет свыше 90% общей суммы выручки от реализации продукции, работ и услуг.

Практика применения указанной льготы показала, что предприятия малого бизнеса, наращивая объемы производства и, соответственно, прибыли в льготный период, после снижения размеров льгот или прекращения их действия значительно снижали объемы производства, увеличивали его издержки, что, естественно, приводило к снижению размера прибыли и уплачиваемых в бюджет налогов.

По истечении действия льготы малые предприятия, как правило, свертывали свою деятельность, регистрировались как

новые аналогичные предприятия, в которые переводились все активы, и созданные таким образом предприятия вновь начинали пользоваться 4-летней льготой по налогу на прибыль.

Неэффективность льгот по налогу на прибыль по малым предприятиям в значительной мере была вызвана тем, что организации в соответствии с законом не обязаны были вести раздельный учет средств, высвобождающихся в результате применения указанных налоговых льгот. Также законом не было определено, на какие цели могут направляться средства, высвобождающиеся в связи с предоставлением этих льгот.

В результате указанные средства нередко расходовались на цели, не связанные с повышением эффективности производства и созданием новых рабочих мест. С принятием гл. 25 части второй Налогового кодекса РФ эта льгота, как и все другие льготы по налогу на прибыль организаций, упразднена.

Это вызывает необходимость существования для малого предпринимательства особой системы налогообложения, которая учитывала бы особенности функционирования этого сектора экономики. Указанная система должна строиться (и в большинстве стран фактически строится) исходя из определенных критериев, важнейшие из которых следующие.

Во-первых, действующий для любой налоговой системы принцип определенности налогообложения в налогообложении малого бизнеса должен быть доведен до совершенства. Это означает, что данное законодательство обязано быть простым и понятным не только специалистам, но и любому предпринимателю, не имеющему специального образования и подготовки. Поэтому нельзя допускать, чтобы в законе по налогообложению малого бизнеса имели место отсылочные нормы не только к другим законам и подзаконным актам, но и к другим главам Налогового кодекса. Он не должен также предусматривать издание дополнительных нормативных документов.

Во-вторых, налогообложение малого бизнеса должно предусматривать замену для этих организаций одним налогом максимально возможного числа действующих в стране налогов и сборов. Естественно, что идеальная система налогообложения

малого бизнеса предполагает наличие всего одного налога, но построить такую систему довольно сложно. Это связано, в частности, со спецификой отдельных видов деятельности организаций. Например, организации, занимающиеся экспортом или импортом продукции, не могут быть освобождены от уплаты соответствующей таможенной пошлины. При реализации подакцизных товаров малые предприятия должны уплачивать акцизы и т. д.

В-третьих, система бухгалтерского учета и отчетности для малого предпринимательства должна быть максимально упрощена, одновременно позволяя осуществлять необходимый налоговый контроль за формированием налоговой базы и полнотой уплаты соответствующих налогов. При этом ведение соответствующего учета и отчетности не должно превращаться для малого предприятия в своего рода дополнительный вид деятельности, а проводимые налоговыми органами проверки не должны отнимать много времени ни у проверяемых, ни у проверяющих.

В-четвертых, система налогообложения малого бизнеса должна решать проблему укрывательства получаемых доходов и соответственно налогов, имея в виду, что именно малый бизнес действует в основном в сферах деятельности, связанных с оказанием услуг и вытекающими из этого огромными потоками налично-денежного обращения.

И наконец, в-пятых, система налогообложения должна побуждать организации малого бизнеса работать не только эффективно, но и открыто. Это можно достигнуть лишь благодаря установлению для этих организаций щадящей налоговой нагрузки по отношению к организациям, работающим в обычном налоговом режиме.

Принятые в середине 2002 г. и вступившие в действие с 1 января 2003 г. гл. 26² и 26³ Налогового кодекса нацелены именно на решение этих задач и реализацию государственной политики совершенствования системы налогообложения малого предпринимательства, в том числе на снижение налогового бремени, упрощение процедур налогообложения и представления

отчетности, а также на создание благоприятных условий для легализации и развития малого предпринимательства.

Исходя из этих позиций, рассмотрим действующие в настоящее время специальные режимы налогообложения организаций, функционирующих в сфере малого бизнеса.

6.1.1. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Соответствующая глава Налогового кодекса определяет только общий порядок установления и введения в действие данного единого налога. Устанавливается же он и вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов Москвы и Санкт-Петербурга исходя из принципов, установленных федеральным законом.

Как видно из данного налога, он построен на принципиально иной основе, нежели все другие налоги, входящие в российскую налоговую систему. Его размер зависит не от фактически достигнутых результатов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, как это установлено по всем другим налогам, а на основе так называемого вмененного дохода.

В соответствии с Налоговым кодексом представительным органам муниципальных районов, городских округов, законодательным (представительным) органам государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга предоставлено право устанавливать на соответствующей территории лишь следующие характеристики налога на вмененный доход:

- виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится указанный налог. При этом право органов местного самоуправления и городов Москвы и Санкт-Петербурга в этой части ограничено перечнем, установленным Налоговым кодексом;
- один из коэффициентов, составляющих формулу расчета сумм единого налога, а именно коэффициент базовой

доходности K_2 , учитывающий особенности ведения предпринимательской деятельности. Здесь права органов местного самоуправления и городов Москвы и Санкт-Петербурга также ограничены установленными Кодексом пределами значения этого коэффициента.

Таким образом, с введением гл. 26³ Налогового кодекса права органов местного самоуправления и городов Москвы и Санкт-Петербурга в части единого налога на вмененный доход резко ограничены. В отличие от ранее действовавшего федерального закона они не могут самостоятельно устанавливать размер базовой доходности и, соответственно, их влияние на формирование вмененного дохода резко ограничено. Власти указанных территорий могут оказывать влияние на размер вмененного дохода и соответственно единого налога только путем утверждения корректирующего K_2 , учитывающего местные условия деятельности малого бизнеса. Но здесь их права тоже резко ограничены, поскольку этот коэффициент является только понижающим и не может превышать 1. Кроме того, установление сроков уплаты данного налога также стало прерогативой федерального законодательства.

Характерная особенность единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности состоит в том, что с момента его введения на соответствующей территории с плательщиков данного налога перестают взиматься наиболее важные в фискальном отношении налоги.

Это связано с тем, что в соответствии с законом уплата организациями единого налога на вмененный доход предусматривает отмену уплаты налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и единого социального налога.

С индивидуальных предпринимателей, переведенных на уплату единого налога на вмененный доход, не взимаются следующие виды налогов: налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц, а также единый социальный налог.

При этом следует иметь в виду, что освобождение от указанных видов налогов осуществляется исключительно в части

доходов и других объектов обложения, связанных с предпринимательской деятельностью в сферах, по которым уплачивается единый налог на вмененный доход.

Одновременно с этим организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками единого налога, обязаны вносить в бюджет НДС при ввозе товаров на российскую таможенную территорию.

Все остальные налоги и сборы организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками единого налога, уплачивают в соответствии с действующим законодательством. Кроме того, они должны вносить страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, что связано с необходимостью сохранения социальных гарантий работникам в связи с переходом на накопительную систему пенсионного страхования. Эти взносы уплачиваются налогоплательщиком за своих работников, и затем на их сумму уменьшается подлежащий уплате в бюджет единый налог.

В том случае, если налогоплательщик осуществляет одновременно с предпринимательской деятельностью, подлежащей обложению единым налогом, другие виды предпринимательской деятельности, он обязан исчислять и уплачивать налоги и сборы в части этих видов деятельности в соответствии с иными режимами налогообложения, установленными Налоговым кодексом.

Плательщиками единого налога являются юридические лица (организации) и физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (индивидуальные предприниматели) в следующих сферах:

- оказание бытовых услуг, в том числе: ремонт обуви и изделий из меха, металлоизделий, одежды, часов и ювелирных изделий, ремонт и обслуживание бытовой техники, компьютеров и оргтехники; услуги прачечных, химчисток и фотостудий, а также по чистке обуви; оказание парикмахерских и некоторых других видов бытовых услуг. Это положение

распространяется на группы, подгруппы, виды и отдельные бытовые услуги;

- оказание ветеринарных услуг;
- оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
- розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 м², палатки, лотки и другие объекты организации торговли, не имеющие торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;
- оказание услуг общественного питания при использовании зала площадью не более 150 м²;
- оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве пользования, владения или распоряжения не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;
- распространение или размещение наружной рекламы, в том числе рекламы на автобусах, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и речных судах;
- оказание услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь спальных помещений не более 500 м²;
- оказание услуг по передаче во временное владение или пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих залов обслуживания посетителей.

Как уже отмечалось, при введении указанного налога органы власти местного самоуправления и городов Москвы и Санкт-Петербурга обязаны устанавливать в пределах данного перечня те виды деятельности, на которые распространяется действие единого налога на вмененный доход на соответствующей терри-

тории. Расширять перечень видов деятельности этим органам право не предоставлено.

Таким образом, все юридические и физические лица, занимающиеся установленными на территории соответствующими видами деятельности, обязаны перейти на уплату единого налога независимо от их желания. Налоговый кодекс не оставил этим налогоплательщикам права добровольного перехода на уплату единого налога или, наоборот, сохранения общего порядка уплаты налогов.

По сравнению с ранее действовавшим законодательством Налоговый кодекс достаточно серьезно сократил число потенциальных налогоплательщиков, попадающих под систему налогообложения в результате установления им вмененного дохода. В частности, из этой категории исключены все организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие ремонтно-строительные работы, оказывающие консалтинговые, бухгалтерские и другие подобные услуги, а также организации, занимающиеся розничной торговлей горюче-смазочными материалами, автомобилями и мотоциклами. Исключение этих сфер деятельности из системы единого налога на вмененный доход не согласуется с основополагающими правилами функционирования малого предпринимательства, поскольку для налогоплательщиков, работающих в этих областях экономики, достаточно существенно увеличивается налоговая нагрузка, резко возрастает объем бухгалтерской и налоговой отчетности. Кроме того, сужение сферы применения системы вмененного дохода создает более широкую платформу для функционирования теневой экономики с соответствующим укрывательством доходов и налогов.

Переход на уплату единого налога предполагает обязанность налогоплательщика соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной формах.

Таким образом, начиная с 1 января 2003 г. указанные налогоплательщики в основном освобождены от обязанностей по предоставлению в налоговые и иные государственные органы бухгалтерской, налоговой отчетности, связанной исклю-

чительно с исчислением и уплатой единого налога. По всем остальным налогам, которые перешедшие на уплату единого налога налогоплательщики обязаны платить, они должны соответственно вести бухгалтерский учет и составлять по ним налоговую и бухгалтерскую отчетность. Соответственно, если налогоплательщики осуществляют наряду с деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, также и другие виды предпринимательской деятельности, то они обязаны вести раздельный бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций, относящихся как к деятельности, подлежащей обложению единым налогом, так и к деятельности, в отношении которой налогоплательщик уплачивает налоги в соответствии с общим режимом налогообложения.

Таким образом, перевод налогоплательщиков на систему единого налога на вмененный доход не освобождает многих из них от ведения сложной бухгалтерской и налоговой отчетности, поскольку, во-первых, надо вести такой учет по тем налогам, от уплаты которых они не освобождены. Во-вторых, многие налогоплательщики являются многопрофильными предприятиями, и если у них есть деятельность, не подпадающая под единый налог, то они обязаны вести систему бухгалтерского учета по всем видам деятельности в общеустановленном порядке.

Если же налогоплательщик осуществляет несколько видов деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом, то он должен вести раздельно по каждому виду такой деятельности учет показателей, необходимых для исчисления единого налога.

Объектом налогообложения по единому налогу является вмененный доход налогоплательщика. Вмененный доход представляет собой потенциально возможный доход плательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение такого дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной законом ставке.

Налоговой базой для исчисления суммы единого налога Налоговым кодексом признана величина вмененного дохода,

рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Базовая доходность – это условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя (единица площади, численность работающих, единица производственной мощности, количество автомобилей и др.), характеризующего определенный вид деятельности в различных сопоставимых условиях.

Корректирующие коэффициенты базовой доходности – коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного фактора на результат предпринимательской деятельности, осуществляемой на основе свидетельства об уплате единого налога.

Коэффициенты базовой доходности в соответствии с Налоговым кодексом установлены двух видов.

Первый корректирующий коэффициент K_1 представляет собой устанавливаемый на год коэффициент-дефлятор, соответствующий индексу изменения потребительских цен на товары, работы и услуги в Российской Федерации в предшествующем периоде. Указанные коэффициенты-дефляторы должны публиковаться в установленном Правительством РФ порядке.

Второй корректирующий коэффициент K_2 должен учитывать совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров, работ или услуг, сезонность, время работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля световых и электронных табло, площадь информационного поля печатной или полиграфической наружной рекламы и иные особенности. Этот коэффициент устанавливается нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга как произведение определенных этими

нормативными правовыми актами значений, учитывающих влияние на результат предпринимательской деятельности всех связанных с нею факторов.

Органы местного самоуправления и городов Москвы и Санкт-Петербурга с введением гл. 26³ Налогового кодекса РФ не имеют права при принятии нормативных правовых актов устанавливать другие коэффициенты или же, наоборот, не применять те или иные коэффициенты, установленные федеральным законодательством. При этом при установлении значения корректирующего коэффициента K_2 , определяемого на календарный год, для них установлены определенные ограничения, которые состоят в том, что значения коэффициента K_2 могут быть установлены только в пределах от 0,005 до 1. Вместе с тем в рамках этих ограничений при установлении коэффициента K_2 соответствующие органы могут учитывать фактически любые особенности ведения предпринимательской деятельности, а не только те, которые прописаны федеральным законодательством.

Для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности Налоговым кодексом установлены следующие физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность в месяц (табл. 26).

Исходя из перечисленных выше показателей устанавливается сумма вмененного дохода.

Сумма вмененного дохода рассчитывается путем умножения значения базовой доходности единицы физического показателя, характеризующего данную сферу деятельности, на количество единиц физических показателей, характеризующих данную сферу предпринимательской деятельности, и на корректирующие коэффициенты.

Ставка единого налога установлена в размере 15% величины вмененного дохода.

Рассмотрим пример расчета суммы вмененного дохода по торговой организации исходя из следующих установленных законом физических показателей, характеризующих эту сферу

Таблица 26

Базовая доходность по видам деятельности

1 Виды предпринимательской деятельности	2 Физические показатели	3 Базовая доходность в месяц (руб.) на единицу физического показателя
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	12 000
Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Площадь стоянки (в м ²)	50
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала (в м ²)	1800
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, и розничная торговля, осуществляемая через объекты нестационарной торговой сети	Торговое место	9000

Продолжение табл. 26

1	2	3
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания посетителей (в м ²)	1000
Оказание автотранспортных услуг	Количество автомобилей, используемых для перевозок пассажиров и грузов	6000
Разносная (развозная) торговля (за исключением торговли подакцизными товарами, лекарственными препаратами, изделиями из драгоценных камней, оружием и патронами к нему, меховыми изделиями и техникой сложными товарами бытового назначения)	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залы обслуживания посетителей	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500
Распространение или размещение наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля (в м ²)	3000
Распространение или размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля экспонирующей поверхности (в м ²)	4000

Окончание табл. 26

1	2	3
Распространение или размещение наружной рекламы посредством электронных табло	Площадь информационного поля электронных табло (в м ²)	5000
Распространение или размещение рекламы на автобусах, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и речных судах	Количество транспортных средств, используемых для распространения или размещения рекламы	10 000
Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Площадь спального помещения (в м ²)	1000
Оказание услуг по передаче во временное владение или пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих залов обслуживания посетителей	Количество торговых мест	6000

деятельности, базовой доходности, а также из значений корректирующих коэффициентов:

Базовая доходность (в месяц) 1800 руб.

Площадь торгового зала 25 м²

Корректирующие коэффициенты:

K_1 1,10

K_2 0,75.

Исходя из этих показателей определим размер вмененного дохода и сумму единого налога по данному магазину.

Размер вмененного дохода на год:

$$1800 \text{ руб.} \times 25 \times 12 \times 1,1 \times 0,75 = 445,5 \text{ тыс. руб.}$$

Сумма ежемесячного вносимого единого налога при ставке 15% составит

$$445,5 \times 15\% : 12 = 5,57 \text{ тыс. руб.}$$

Изменение суммы единого налога, произошедшее вследствие изменения величин корректирующих коэффициентов, допускается законом только с начала следующего налогового периода.

В том случае, если в течение налогового периода у налогоплательщика произошло изменение величины физического показателя, налогоплательщик при исчислении суммы единого налога может учесть указанное изменение с начала того месяца, в котором произошло изменение величины физического показателя.

При этом федеральным законодательством предусмотрено, что сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, каковым является квартал, должна быть уменьшена налогоплательщиком на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных за этот же период времени при выплате налогоплательщиком вознаграждений своим работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование и на сумму выплаченных работникам пособий по

временной нетрудоспособности. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50%.

Льготы по единому налогу федеральным законом не установлены. Не могут они устанавливаться и представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга.

Уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Суммы единого налога зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных социальных внебюджетных фондов.

Налогоплательщики, осуществляющие предпринимательскую деятельность в нескольких местах (имеющие несколько палаток, ларьков, кафе и т. п.), расположенных на территории разных муниципальных образований, должны уплачивать единый налог, подлежащий перечислению в бюджеты субъектов Федерации и местные бюджеты на счета доходов соответствующих бюджетов по месту осуществления предпринимательской деятельности.

В связи с этим налогоплательщики, не состоящие на учете в налоговых органах того субъекта Федерации, в котором они осуществляют виды предпринимательской деятельности, обязаны встать на учет в налоговых органах по месту осуществления указанной деятельности в срок не позднее 5 дней с начала осуществления этой деятельности и производить уплату единого налога, установленного в этом субъекте Федерации.

Доходы от уплаты единого налога распределяются органами Федерального казначейства по уровням бюджетной системы по следующим установленным Бюджетным кодексом нормативам отчислений:

- в бюджеты поселений и городских округов – 90%;
- в бюджет ФФОМС – 0,5%;

- в бюджеты территориальных фондов ОМС – 4,5%;
- в бюджет ФСС России – 5%.

Документом, подтверждающим уплату налогоплательщиком единого налога, является свидетельство, которое выдается налоговой инспекцией по месту учета налогоплательщика не позднее трех дней со дня обращения налогоплательщика.

При этом на каждый вид деятельности должно быть выдано отдельное свидетельство. Налогоплательщикам, имеющим два и более отдельно расположенных места осуществления деятельности на основе свидетельства (палатки, ларьки, кафе и др.), свидетельство выдается на каждое из таких мест.

Для организаций, в состав которых входят филиалы или представительства, расположенные на территории муниципальных образований, свидетельства об уплате единого налога должны быть выданы по каждому филиалу или подразделению.

При выдаче свидетельства заполняется также второй экземпляр, который хранится в налоговом органе. Законодательство не допускает использования при осуществлении предпринимательской деятельности любых копий свидетельства (в том числе нотариально удостоверенных).

В свидетельстве должны быть указаны: наименование или фамилия, имя, отчество налогоплательщика; вид или виды осуществляемой им деятельности; место его нахождения; идентификационный номер; номера расчетных и иных счетов, открытых им в учреждениях банков; размер вмененного ему дохода по каждому виду деятельности; сумма единого налога; физические показатели, характеризующие осуществляемую им предпринимательскую деятельность; значения корректирующих коэффициентов базовой доходности, используемых при исчислении суммы единого налога.

6.1.2. Упрощенная система налогообложения

Переход к упрощенной системе налогообложения в отличие от единого налога на вмененный доход является для организаций и индивидуальных предпринимателей делом добровольным.

В случае перехода на эту систему организации вместо налога на прибыль организаций, налога на имущество и единого социального налога уплачивают единый налог.

Применение упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает уплату ими также единого налога вместо следующих 3 налогов: налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных от предпринимательской деятельности), налога на имущество (в части имущества, используемого в предпринимательской деятельности) и единого социального налога (с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и других вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц).

При этом организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не уплачивают также НДС, за исключением сумм этого налога, подлежащих уплате при ввозе товаров на российскую таможенную территорию.

Все другие налоги, предусмотренные российским налоговым законодательством, организации и индивидуальные предприниматели уплачивают в соответствии с общим режимом налогообложения. Кроме того, для соблюдения социальных гарантий работникам в связи с переходом на накопительную систему пенсионного страхования они производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Эти взносы уплачиваются налогоплательщиком за своих работников и затем вычитаются из общей суммы единого налога.

Налогоплательщиками являются все организации и индивидуальные предприниматели, которые перешли и применяют упрощенную систему налогообложения.

Налоговым кодексом установлены соответствующие условия перехода организаций на указанную систему.

Право перехода организации возникает в том случае, если по итогам девяти месяцев того года, в котором она подала заявление о переходе на эту систему, доход от реализации без учета НДС не превысил 15 млн руб.

Указанная величина предельного размера доходов организации, ограничивающая ее право перейти на упрощенную систему налогообложения с 2005 г., подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, который устанавливается на следующий календарный год и который учитывает изменение потребительских цен на товары, работы и услуги в Российской Федерации за предыдущий календарный год. Данный коэффициент-дефлятор должен ежегодно определяться и официально публиковаться в порядке, установленном Правительством РФ.

Непрерывным условием перевода на упрощенную систему налогообложения является также соблюдение организациями и индивидуальными предпринимателями предельной средней численности работников, которая за налоговый или отчетный период не должна превышать 100 человек.

Налоговым кодексом установлен перечень организаций, которые не имеют права перехода на упрощенную систему налогообложения. К ним в первую очередь относятся организации, имеющие филиалы или представительства, банки, страховщики, негосударственные пенсионные фонды, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, а также ломбарды.

Не могут работать по упрощенной системе налогообложения организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, добычей и реализацией полезных ископаемых (за исключением общераспространенных полезных ископаемых), игорным бизнесом.

Подобное ограничение установлено также для частных нотариусов, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты и другие формы адвокатских образований.

Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на особый режим налогообложения в форме единого сельскохозяйственного налога, а также являющиеся участниками СРП, не могут быть переведены на упрощенную систему налогообложения.

Вместе с тем с 2004 г. определенное исключение сделано для организаций и индивидуальных предпринимателей, пере-

веденных на уплату единого налога на вмененный доход. Они получили право применять упрощенную систему налогообложения в части других осуществляемых ими видов деятельности, не относящихся к деятельности, облагаемой единым налогом.

При этом к данным организациям и индивидуальным предпринимателям применяются ограничения по размеру дохода, численности работников, стоимости основных средств и нематериальных активов, определяемые исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности.

Не имеют права работать по упрощенной системе налогообложения организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25%. Указанное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25%.

Не могут перейти на упрощенную систему налогообложения и организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определенная в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета, превышает 100 млн руб.

Применять упрощенную систему налогообложения не могут бюджетные учреждения, а также иностранные организации, имеющие филиалы, представительства и другие подразделения на российской территории.

Налоговое законодательство установило порядок перехода организаций и индивидуальных предпринимателей на упрощенную систему налогообложения. Они, в частности, должны подать в налоговый орган по месту своего нахождения или месту жительства соответствующее заявление в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году перехода на упрощенную систему налогообложения. При этом организации обязаны сообщить в заявлении размер своего дохода за 9 месяцев текущего года.

Вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели имеют право подать заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе. В этом случае указанные организации и предприниматели могут применять упрощенную систему налогообложения с даты постановки их на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

Организации и индивидуальные предприниматели, которые до окончания текущего календарного года перестают быть налогоплательщиками единого налога на вмененный доход, имеют право на основании заявления перейти на упрощенную систему налогообложения с начала того месяца, в котором была прекращена их обязанность по уплате единого налога на вмененный доход.

Одновременно законодательством установлено, что налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, не имеют права до окончания налогового периода вернуться на другой режим налогообложения за исключением отдельных, оговоренных в законе, случаев. Например, если по итогам налогового или отчетного периода доход налогоплательщика превысит 20 млн руб. или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов налогоплательщика-организации превысит 100 млн руб., то такой налогоплательщик автоматически переходит на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение.

При этом на налогоплательщика возложена обязанность сообщить в налоговый орган о переходе на другой режим налогообложения в течение 15 дней по истечении отчетного или налогового периода, в котором его доход или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов превысили установленные пределы.

Таким образом, исходя из положений Кодекса и учитывая незначительный размер предельного объема дохода, налогоплательщик может быть переведен на общий режим налогообложе-

ния по истечении одного, двух кварталов работы по упрощенной системе. В этом случае он будет обязан не только вести всю систему бухгалтерского учета и отчетности, но и восстановить ее за эти истекшие кварталы, поскольку по большинству налогов налоговым периодом считается год.

Налогоплательщику предоставлено право перейти на общий режим налогообложения только с начала календарного года. Об этом он должен уведомить налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он предполагает перейти на другой режим налогообложения. Возврат такого налогоплательщика вновь на упрощенную систему налогообложения может быть осуществлен не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение упрощенной системы налогообложения.

Начиная с момента введения в действие главы Налогового кодекса, посвященной упрощенной системе налогообложения, т. е. с 1 января 2003 г., налогоплательщикам предоставлено право выбирать по их желанию один из двух объектов налогообложения: доход или доход, уменьшенный на величину расходов.

При этом выбор объекта налогообложения должен быть осуществлен налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором он впервые переходит на упрощенную систему налогообложения. В случае желания налогоплательщика изменить избранный им объект налогообложения после подачи заявления о переходе на упрощенную систему налогообложения, он должен уведомить об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые им будет применена упрощенная система налогообложения.

Выбрав один из этих объектов налогообложения, налогоплательщик не имеет права изменять его в течение трех лет с начала применения упрощенной системы налогообложения.

Налогоплательщики, являющиеся участниками договора простого товарищества, или договора о совместной деятельности, или договора доверительного управления имуществом, имеют право применять в качестве объекта налогообложения

только показатель доходов, уменьшенных на величину расходов.

При любом из двух возможных объектов налогообложения организации и индивидуальные предприниматели должны определять размер полученного ими дохода, учитывая следующие полученные ими доходы:

- от реализации товаров, работ и услуг, от реализации имущества и имущественных прав. Эти виды доходов определяются в порядке, установленном Налоговым кодексом для расчета дохода от реализации по налогу на прибыль организаций;
- внереализационные доходы, которые также определяются в порядке, установленном по налогу на прибыль организаций.

Необходимо подчеркнуть, что при определении принимаемых в качестве объекта налогообложения доходов они должны быть уменьшены на суммы доходов, не учитываемых при определении доходов по налогу на прибыль организаций.

Кроме того, в составе доходов не учитываются доходы в виде полученных дивидендов при условии, что их налогообложение произведено налоговым агентом в соответствии с положениями Налогового кодекса.

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, сооружение, изготовление и ремонт основных средств, на приобретение нематериальных активов, на создание нематериальных активов самим налогоплательщиком, 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 оплаченным товарам, работам, услугам, приобретенным налогоплательщиком и подлежащим включению в состав расходов, уплата других налогов, процентов, выплачиваемых 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 бухгалтерские, юридические и 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.

Полученные налогоплательщиком доходы могут быть уменьшены также на расходы по выплате комиссионных, агентских вознаграждений, расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию, на суммы судебных расходов и уплату арбитражных сборов.

Уменьшают доходы налогоплательщика и расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникшей от переоценки имущества в форме валютных ценностей и требований, стоимость которых выражена в иностранной валюте (в том числе по валютным счетам в банках), проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю, установленного Банком России.

При этом Налоговым кодексом установлено, что при определении сумм большинства видов расходов, 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, сооружение и изготовление основных средств, а также расходов на приобретение и создание нематериальных активов Кодексом установлены дополнительные правила.

В частности, расходы по основным средствам, приобретенным, сооруженным или изготовленным в период применения налогоплательщиком упрощенной системы налогообложения, принимаются в полной сумме в момент ввода этих основных средств в эксплуатацию.

Расходы на приобретение и создание самим налогоплательщиком нематериальных активов в период применения упрощенной системы налогообложения принимаются к вычету из доходов с момента постановки этого объекта нематериальных активов на бухгалтерский учет.

Если же основные средства и нематериальные активы приобретены, сооружены, изготовлены или созданы налогоплательщиком до перехода на упрощенную систему налогообложения, то стоимость основных средств и нематериальных активов включается в расходы на приобретение основных средств в другом порядке.

Расходы по основным средствам и нематериальных активов 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 и нематериальных активов 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 и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет включаются в сумму расходов в течение 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями от их стоимости.

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.

Сроки полезного использования нематериальных активов определяются в порядке, установленном в Налоговом кодексе для определения расходов при расчете налога на прибыль.

В том случае, если налогоплательщик реализовал или передал основные средства и нематериальные активы до истечения трех лет, а в части основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет – до истечения 10 лет с момента учета расходов на их приобретение, сооружение, изготовление или создание в составе расходов, он обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами и нематериальными активами с момента их учета в составе расходов до даты их реализации.

Для расчета сумм единого налога при упрощенной системе налогообложения важно знать порядок признания доходов и расходов.

В соответствии с положениями Кодекса в части упрощенной системы налогообложения датой получения доходов считается день поступления средств на счета в банках или в кассу, получения другого имущества, работ и услуг или имущественных прав, а также погашения задолженности или оплаты налогоплательщику иным способом, т. е. кассовый метод.

В случае, если покупатель рассчитывается с налогоплательщиком за приобретенные товары, работы, услуги или имущественные права векселем, датой получения доходов признается дата оплаты векселя, т. е. день поступления денежных средств от векселедателя или от другого иного обязанного по указанному векселю лица, или же день передачи налогоплательщиком указанного векселя по индоссаменту третьему лицу.

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

При этом указанные организации и индивидуальные предприниматели обязаны соблюдать порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности.

На них возложена обязанность ведения учета доходов и расходов, которые необходимы для исчисления налоговой базы и суммы налога. Данный учет ведется на основании книги учета доходов и расходов, форма которой и порядок отражения в ней хозяйственных операций утверждены Минфином России.

Таким образом, переход на упрощенную систему налогообложения, если и несколько облегчает для налогоплательщиков ведение бухгалтерского учета, но не освобождает их от необходимости иметь в своем штате, по крайней мере, одного-двух квалифицированных бухгалтеров для ведения сложного налогового учета расходов практически в том же объеме, что и не переведенные на упрощенную систему организации. Это необходимо еще и потому, что в соответствующей главе Кодекса, посвященной упрощенной системе, много отсылочных норм к другим статьям Кодекса. Все это не соотносится с одним

из важнейших принципов построения оптимальной системы налогообложения малого бизнеса.

Налоговая база зависит от того, какой объект налогообложения выбран налогоплательщиком.

Если объектом налогообложения установлены доходы организации или индивидуального предпринимателя, то налоговой базой считается денежное выражение их доходов.

В том же случае, если объектом налогообложения приняты доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой является денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

При этом все суммы доходов и расходов, выраженные в иностранной валюте, должны быть учтены в совокупности с доходами, выраженными в рублях. Они пересчитываются в рубли по официальному курсу Банка России, установленному на дату получения доходов или дату осуществления 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.

Налогоплательщики, которые одновременно переведены по отдельным видам деятельности на уплату единого налога на вмененный доход, обязаны вести раздельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. В том случае, если разделение расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, невозможно, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении этих двух специальных налоговых режимов.

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, 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 и определяется налогоплательщиком самостоятельно по итогам налогового периода.

Порядок уплаты единого налога установлен Налоговым кодексом также в зависимости от выбранного налогоплательщиком объекта налогообложения.

Те налогоплательщики, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, обязаны по итогам каждого отчетного периода исчислять сумму 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 исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

Сумма налога и соответствующих авансовых платежей по налогу, уплаченная (в пределах исчисленных сумм) за налоговый или отчетный период, должна быть уменьшена указанными налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных за этот же период времени, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога или квартальных авансовых платежей по налогу не может быть уменьшена более чем на 50%.

Те же налогоплательщики, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, должны по итогам каждого отчетного периода исчислить сумму авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно I квартала, полугодия, 9 месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

Авансовые платежи по налогу засчитываются затем в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

Уплата налога и авансовых платежей по нему производится по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Авансовые платежи должны быть осуществлены налогоплательщиком не позднее 25-го числа первого 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 Минфином России.

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 казначей-

ства по уровням бюджетной системы по следующим нормативам отчислений:

- в бюджеты субъектов Федерации – 90%;
- бюджет ФФОМС – 0,5%;
- бюджеты территориальных фондов ОМС – 4,5%;
- бюджет ФСС России – 5%.

Принципиально иное распределение установлено для доходов от уплаты минимального налога. Они распределяются органами Федерального казначейства по следующим нормативам отчислений:

- в бюджет ПФР – 60%;
- бюджет ФФОМС – 2%;
- бюджеты территориальных фондов ОМС – 18%;
- бюджет ФСС России – 20%.

Налоговым кодексом установлены особые правила исчисления налоговой базы при переходе с других режимов налогообложения на упрощенную систему налогообложения и с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения.

Те организации, которые ранее применяли другие режимы налогообложения с использованием метода начислений, при переходе на упрощенную систему налогообложения должны соблюдать следующие правила.

Во-первых, на дату перехода на упрощенную систему налогообложения в налоговую базу следует включить все суммы денежных средств, полученные в период применения общего режима налогообложения в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщик будет осуществлять после перехода на упрощенную систему налогообложения.

Во-вторых, в налоговую базу не могут быть включены денежные средства, полученные после перехода на упрощенную систему налогообложения, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы уже были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций при другом режиме налогообложения.

В-третьих, осуществленные налогоплательщиком после перехода на упрощенную систему налогообложения расходы могут быть признаны расходами, вычитаемыми из налоговой базы, в следующие временные периоды.

Если оплата таких расходов была осуществлена в течение периода применения другого режима налогообложения, то они признаются таковыми на дату их осуществления. Если же оплата была осуществлена после перехода организации на упрощенную систему, то данные расходы признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их оплаты.

И наконец, в-четвертых, из налоговой базы не могут вычитаться денежные средства, уплаченные после перехода на упрощенную систему налогообложения в оплату расходов налогоплательщика, если до перехода на упрощенную систему налогообложения такие расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Вместе с тем организации, которые применяли упрощенную систему налогообложения, при переходе на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений должны руководствоваться следующими правилами.

Во-первых, в составе доходов учитывается погашение задолженности или оплата налогоплательщику за поставленные в период применения упрощенной системы налогообложения товары, выполненные работы, оказанные услуги или переданные имущественные права.

Во-вторых, в составе расходов учитывается погашение задолженности или оплата налогоплательщиком за полученные в период применения упрощенной системы налогообложения товары, выполненные работы, оказанные услуги или имущественные права.

При этом указанные доходы и расходы признаются на дату перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений.

В том случае, если организация переходит с упрощенной системы налогообложения на другие режимы налогообложе-

ния (за исключением системы уплаты единого налога на вмененный доход) и имеет при этом основные средства и нематериальные активы, расходы на приобретение, сооружение, изготовление или создание которых не были полностью перенесены на расходы за период применения упрощенной системы налогообложения, в налоговом учете на дату такого перехода их остаточная стоимость определяется путем уменьшения их остаточной стоимости, определенной на момент перехода на упрощенную систему налогообложения, на сумму производных за период применения упрощенной системы налогообложения расходов.

Начиная с 2006 г. индивидуальные предприниматели могут перейти на упрощенную систему налогообложения на основе патента при соблюдении определенных условий.

Во-первых, они не имеют права привлекать в своей предпринимательской деятельности наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера.

Во-вторых, они должны работать только в тех видах предпринимательской деятельности, которые указаны в Налоговом кодексе. К ним, в частности, относятся:

- пошив и ремонт одежды, других швейных изделий и головных уборов, изготовление и ремонт трикотажных, вязаных изделий и изделий из меха;
- изготовление и ремонт обуви, мебели, ковровых изделий, металлоизделий, изготовление галантерейных изделий и бижутерии, искусственных цветов и венков, ремонт часов и выполнение граверных работ;
- изготовление и ремонт игрушек и сувениров, фото-, кино- и видеоуслуги;
- ремонт бытовой техники, радиотелевизионной аппаратуры, компьютеров, ремонт и техническое обслуживание автомобилей, перевозка пассажиров и грузов на автомобильном и водном транспорте, а также мойка автотранспортных средств;
- ремонт квартир, электромонтажные и строительно-монтажные, сантехнические, художественно-оформительские,

дизайнерские, чертежно-графические и переплетные работы;

- услуги по обучению и репетиторству, тренерские услуги, организация и ведение кружков и студий, сдача в аренду квартир и гаражей, ветеринарное обслуживание, ритуальные и другие перечисленные в Налоговом кодексе услуги.

При этом следует особо подчеркнуть, что решение о возможности применения индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента на территориях субъектов РФ принимается соответствующими законами указанных субъектов Федерации. При этом в указанных законах должны определяться конкретные перечни видов предпринимательской деятельности, но в пределах, предусмотренных Налоговым кодексом, по которым разрешается применение индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента.

Патент на осуществление одного из предусмотренных законом видов предпринимательской деятельности является документом, удостоверяющим право применения индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента. Он выдается индивидуальному предпринимателю налоговым органом.

Форма патента утверждается ФНС России. Патент может выдаваться по выбору налогоплательщика на квартал, полугодие, 9 месяцев и год.

Для получения патента индивидуальный предприниматель должен подать в налоговый орган по месту его постановки на учет соответствующее заявление не позднее чем за один месяц до начала применения индивидуальным предпринимателем упрощенной системы налогообложения на основе патента. Форма указанного заявления утверждается ФНС России.

Налоговый орган обязан выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента в десятидневный срок после подачи заявления.

Годовая стоимость патента определяется исходя из суммы потенциально возможного к получению индивидуальным

предпринимателем годового дохода и налоговой ставки, равной 6%.

В случае получения индивидуальным предпринимателем патента на более короткий срок, т. е. квартал, полугодие, 9 месяцев, стоимость патента подлежит пересчету в соответствии с продолжительностью того периода, на который был выдан патент.

Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода устанавливается законами субъектов РФ по каждому из видов предпринимательской деятельности, по которому разрешается применение индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента.

При этом Налоговым кодексом не запрещается дифференциация такого годового дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности индивидуальными предпринимателями на территории соответствующего субъекта Федерации.

В случае если соответствующий вид предпринимательской деятельности входит в перечень видов деятельности, по которому предусмотрен переход на уплату налога на вмененный доход, то размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по данному виду не может превышать величину установленной для этого вида деятельности базовой доходности, умноженную на 30.

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения на основе патента, обязаны произвести оплату $\frac{1}{3}$ стоимости патента в срок не позднее 25 дней после начала осуществления предпринимательской деятельности на основе патента.

В случае нарушения условий применения упрощенной системы налогообложения на основе патента, в том числе привлечения в своей предпринимательской деятельности наемных работников или осуществления на основе патента вида предпринимательской деятельности, не предусмотренного в законе

субъекта РФ, а также в случае неоплаты или неполной оплаты $\frac{1}{3}$ стоимости патента в установленный срок, индивидуальный предприниматель теряет право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента в периоде, на который был выдан патент.

В этом случае индивидуальный предприниматель должен уплатить налоги в соответствии с общим режимом налогообложения. При этом стоимость патента или ее часть, уплаченная индивидуальным предпринимателем, ему не возвращается.

Оплата оставшейся части стоимости патента производится налогоплательщиком не позднее 25 дней со дня окончания периода, на который был получен патент.

Контрольные вопросы

1. Когда и с какой целью в российской налоговой системе введена специальная система налогообложения малого бизнеса?

2. Каким критериям должна отвечать специальная система налогообложения малого бизнеса?

3. Каковы экономическая необходимость и целесообразность введения в Российской Федерации единого налога на вмененный доход?

4. В чем состоит принципиальное отличие данного налога от общепризнанной системы налогообложения?

5. От каких видов налогов освобождается налогоплательщик, переведенный на уплату единого налога на вмененный доход?

6. Каков порядок введения единого налога на вмененный доход?

7. Что является объектом обложения данным налогом?

8. Что представляет собой базовая доходность? Кто ее устанавливает?

9. Какова роль корректирующих коэффициентов базовой доходности? Кто их устанавливает?

10. Как определяется сумма вмененного дохода? Кто ее устанавливает?

11. Кто устанавливает льготы по единому налогу на вмененный доход?

12. Каков порядок исчисления и уплаты налога?

13. Каков порядок распределения сумм единого налога на вмененный доход?

14. Какие виды налогов и сборов уплачивают организации и частные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения?

15. Кто является плательщиком налога? Какие категории организаций и индивидуальных предпринимателей не могут перейти на упрощенную систему?

16. Какие ограничения установлены Налоговым кодексом РФ организациям и индивидуальным предпринимателям для перехода на упрощенную систему?

17. Насколько упрощается система бухгалтерского и налогового учета для налогоплательщиков, перешедших на упрощенную систему налогообложения?

18. Что является объектом обложения единым налогом при упрощенной системе налогообложения?

19. Какие виды расходов вычитаются из полученных налогоплательщиком доходов? Все ли налогоплательщики имеют право на такой вычет?

20. Каковы особенности определения сумм расходов на приобретение основных средств для налогоплательщиков, переведенных на упрощенную систему?

21. Что является налоговой базой единого налога при упрощенной системе налогообложения? Как она рассчитывается? Каковы особенности исчисления налоговой базы при переходе на упрощенную систему налогообложения и при возвращении на общий режим налогообложения?

22. Что такое минимальный налог? С какой целью он введен?

23. Каковы ставки единого налога при упрощенной системе налогообложения?

24. В какие сроки и в каком порядке уплачивается единый налог?

25. Как и кем распределяются суммы уплаченного налогоплательщиком единого налога?

26. Отвечает ли принятая в России система специальных налоговых режимов общепринятым критериям налогообложения малого бизнеса?

27. Что такое патент?

28. По каким видам деятельности предприниматели могут перейти на уплату патента?

29. Как определяется годовая сумма патента?

30. В какие сроки производится оплата стоимости патента?

6.2. ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ

Единый сельскохозяйственный налог был введен в действие Налоговым кодексом РФ с 2002 г. в качестве нового элемента российской налоговой системы. Его предназначение – учесть особенности сельского хозяйства как отрасли, привязанной к конкретным участкам земли.

Введение этого налога было призвано обеспечить повышение эффективности сельскохозяйственного производства, стимулируя сельских товаропроизводителей к рациональному использованию сельхозугодий.

Вместе с тем практическое применение данного налога оказалось существенно затрудненным из-за наличия в федеральном законе внутренних противоречий и использования различных критериев, что мешало введению единого сельхозналога на территориях субъектов РФ. За два года этот налог ввели на своей территории только два субъекта Федерации.

Действительно, возможность применения единого сельскохозяйственного налога существовала лишь для сельскохозяйственных товаропроизводителей, занятых производством продукции растениеводства. Одновременно с этим закон не позволял перевести на уплату налога других сельскохозяйственных товаропроизводителей, занятых, в частности, производством животноводческой, рыбной продукции, многопрофильных хозяйств и комплексов.

Установленный Кодексом порядок определения размера налоговой ставки был весьма сложен и вместе с тем не решал многих вопросов ее расчета в последующие после перехода на уплату единого налога годы.

При весьма запутанной схеме утверждения ставки налога ее величина была привязана к кадастровой стоимости гектара сельхозугодий. Между тем земельный кадастр за два года действия закона так и не был утвержден.

Кроме того, установленная Кодексом обязанность налогоплательщика платить налог раз в квартал, а не по итогам сельскохозяйственного года, делала невозможным переход на единый налог абсолютного большинства хозяйств, поскольку в 1-м полугодии у них отсутствуют финансовые средства на его уплату из-за сезонности производства продукции растениеводства.

Все это потребовало принципиально изменить концепцию системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей, нацелив ее в первую очередь на устранение выявленных недостатков прежней системы единого сельскохозяйственного налога. Кроме того, новая система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей должна быть нацелена на стимулирование производства и выполнять роль экономического регулятора.

Для этого потребовалось четко определить критерии отнесения и статус налогоплательщиков для сельскохозяйственных товаропроизводителей различных отраслей сельского хозяйства. Кроме того, необходимо было ввести соразмерные для разных хозяйств важнейшие элементы налогообложения, в том числе такие, как объект налогообложения, налоговая база, налоговая ставка, которые обеспечивали бы соблюдение принципа равенства при налогообложении.

В связи с этим в конце 2003 г. был принят и с 2004 г. вступил в силу новый закон (от 11.11.2003 № 147-ФЗ), принципиально изменивший всю концепцию единого сельскохозяйственного налога, установленного гл. 26¹ Налогового кодекса РФ.

Принципиально новым является порядок перехода организаций и индивидуальных предпринимателей на систему налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в виде уплаты единого сельскохозяйственного налога. С 2004 г. он осуществляется на добровольной основе.

В целях соблюдения принципа равенства налогообложения, обеспечения единого подхода для всех хозяйствующих субъектов установлено, что на уплату единого налога могут перейти все организации агропромышленного комплекса, включая сельскохозяйственные организации так называемого индустриального типа, многопрофильные организации, а также организации, осуществляющие производство сельскохозяйственной, в том числе рыбной продукции.

В 2005 г. в Налоговый кодекс были внесены дополнительные поправки, в соответствии с которыми начиная с 2006 г. на уплату единого сельскохозяйственного налога могут переходить также и российские рыбохозяйственные организации.

Переход на указанную систему налогообложения сельскохозяйственными организациями предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций, НДС (за исключением НДС, уплачиваемого при ввозе товаров на российскую таможенную территорию), налога на имущество организаций и единого социального налога уплатой единого сельскохозяйственного налога. При этом установлено, что данный налог исчисляется по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период, каковым является календарный год.

Кроме того, за организациями, перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога, оставлена обязанность уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с российским законодательством.

Все другие налоги и сборы должны уплачиваться организациями, перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога, в соответствии с общим режимом налогообложения.

При переходе на специальный режим налогообложения индивидуальных предпринимателей они освобождаются от уплаты:

- налога на доходы физических лиц в части доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности;
- НДС, за исключением налога, подлежащего уплате при ввозе товаров на российскую таможенную территорию;
- налога на имущество физических лиц в части имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности;
- единого социального налога.

Уплата указанных налогов заменяется, так же как и для организаций, уплатой единого сельскохозяйственного налога, который исчисляется по результатам хозяйственной деятельности индивидуальных предпринимателей за налоговый период.

Так же как и организации, индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного 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. В этом случае на них распространяются правила, действующие для организаций и индивидуальных предпринимателей.

Налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога являются организации и индивидуальные предприниматели – сельскохозяйственные товаропроизводители, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога в установленном Налоговым кодексом порядке.

В связи с этим важно определить понятие “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, что 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, должна быть не менее 70%.

При этом указанная доля дохода определяется по итогам календарного года, предшествующего 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 в налоговый орган по своему местонахождению в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего переходу на эту систему налогообложения, соответствующее заявление.

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 произведенной 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%, 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.

Уплата исчисленных сумм налогов должна быть произведена до 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом по единому сельскохозяйственному налогу.

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, 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 това-

ров 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, повышения квалификации кадров и некоторые другие расходы;
- расходы на подготовку специалистов для налогоплательщиков в образовательных учреждениях среднего и высшего профессионального образования. Указанные расходы могут учитываться для целей налогообложения только при условии, что с обучающимися в указанных образовательных учреждениях физическими лицами заключены договоры или контакты на обучение, предусматривающие их работу

у налогоплательщика в течение не менее трех лет по специальности после завершения обучения.

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, услуг или имущественных прав, т. е. используется кассовый метод.

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. При этом расходы на приобретение основных средств отражаются в последний день отчетного или налогового периода.

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. При этом 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 ему 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 налоговый период.

Налоговые декларации представляются в налоговые органы организациями по истечении налогового или отчетного периода по своему местонахождению.

По итогам налогового периода они должны быть представлены организациями не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода.

Индивидуальные предприниматели по истечении налогового периода должны представить 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 не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода.

Форма налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждаются Минфином России.

Суммы единого сельскохозяйственного налога распределяются по уровням бюджетной системы РФ по следующим нормативам отчислений:

- в федеральный бюджет – 30% суммы налога;
- бюджеты субъектов РФ – 30%;
- местные бюджеты – 30%.

Оставшиеся 10% суммы налога подлежат зачислению в государственные социальные внебюджетные фонды:

- в ФФОМС – 0,2%;
- территориальные фонды ОМС – 3,4%;
- ФСС России – 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%.

Контрольные вопросы

1. В каких целях и когда введен единый сельскохозяйственный налог? Каковы причины внесения в порядок его исчисления и уплаты принципиальных поправок?
2. Каким нормативным документом вводится в действие указанный налог?
3. Кто является плательщиком единого сельскохозяйственного налога?
4. Какие другие виды налогов уплачивают плательщики единого сельскохозяйственного налога?
5. Все ли сельхозтоваропроизводители могут быть переведены на уплату единого налога?
6. Каковы порядок и условия перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога и возврата к общему режиму налогообложения?
7. Что является объектом обложения единым сельскохозяйственным налогом?
8. Что представляет собой налоговая база по налогу?
9. Какова ставка по налогу? Кто ее устанавливает?
10. Каковы порядок исчисления, а также порядок и сроки уплаты налога?
11. В какие бюджеты и внебюджетные фонды зачисляется единый сельскохозяйственный налог и в каких пропорциях?

6.3. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СОГЛАШЕНИЙ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (далее – СРП или соглашение) в виде специального режима налогообложения введена в действие с 1 января 2004 г. принятием специальной гл. 26⁴ Налогового кодекса РФ.

Правовые основы отношений, возникающих в процессе осуществления российских и иностранных инвестиций в по-

иск, разведку и добычу минерального сырья на российской территории, а также континентальном шельфе и в пределах исключительной экономической зоны нашей страны на условиях СРП, регулируются принятым в 1995 г. Федеральным законом № 225-ФЗ “О соглашениях о разделе продукции”. Данный Закон до принятия гл. 26⁴ Налогового кодекса РФ определял также и возникающие при этом налоговые отношения. Кроме того, вопросы налогообложения при выполнении СРП были включены в некоторые законодательные акты по налогам и сборам. В частности, в федеральных законах, определяющих порядок и условия уплаты отдельных налогов (налога на имущество предприятий, таможенной пошлины и т. д.), были установлены налоговые и таможенные льготы при выполнении СРП. При этом нормы, установленные указанными законодательными актами, не всегда в полной мере соответствовали нормам Закона “О соглашениях о разделе продукции”.

Включение в состав Налогового кодекса отдельной главы “Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции” вызвано необходимостью более четко и полно определить особенности налогообложения при выполнении СРП в целях как создания стабильных условий работы инвесторов, так и соблюдения интересов государства при реализации указанных соглашений. Кроме того, принятие этой главы Кодекса было необходимо для унификации в одном законодательном акте всех вопросов налогообложения, возникающих при реализации СРП.

Прежде чем перейти к изложению системы налогообложения при выполнении СРП, необходимо дать четкое определение данного понятия.

Согласно российскому законодательству 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, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на проведение связанных с этим работ.

На основании такого соглашения, заключаемого 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 недр, в том числе условия и порядок раздела произведенной продукции между сторонами соглашения. Кроме того, в нем устанавливается порядок определения общего объема произведенной продукции и ее стоимости. Особое место в соглашении занимает определение части произведенной продукции, которая должна быть передана в собственность инвестора для возмещения его расходов на выполнение работ по соглашению. Эта часть продукции получила название "компенсационная продукция". Состав возмещаемых расходов инвестора также устанавливается в соглашении.

Основные параметры СРП формируются в ходе переговоров представителей органов исполнительной власти и потенциального инвестора на основе технико-экономического обоснования по каждому конкретному участку недр. В ходе переговорного процесса может быть выбран в рамках предусмотренного законодательства различный 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. влияния на доходную и расходную части бюджетов всех уровней. Естественно, что заключение каждого конкретного соглашения возможно лишь при условии его эффективности.

Кроме того, необходимо иметь в виду, что указанный специальный налоговый режим применяется только по тем соглашениям, которые заключены в соответствии с Федеральным законом "О соглашениях о разделе продукции".

Налогоплательщиками при выполнении СРП налоговым законодательством признаны организации, являющиеся инвесторами соглашения.

Для более полного определения понятия “налогоплательщик” следует уточнить, кто является инвестором соглашения. Инвестор – это юридическое лицо или создаваемое на основе договора о совместной деятельности объединение юридических лиц, осуществляющее вложение собственных, заемных или привлеченных средств в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющееся пользователем недр на условиях СРП.

Налогоплательщик имеет право поручить исполнение своих обязанностей, связанных с применением данного специального налогового режима, своему уполномоченному представителю, называемому оператором.

Для применения указанного налогового режима налогоплательщик должен представить в налоговый орган соответствующее письменное уведомление, а также подписанное соглашение о разделе продукции.

Одновременно с этим налогоплательщик обязан представить в налоговый орган еще один важнейший документ. Дело в том, что до подписания соглашения по соответствующему участку недр должен быть проведен аукцион на предоставление права пользования им не на условиях раздела продукции, а на общих основаниях, определенных законом о недрах. И только в том случае, если на этих условиях аукцион будет признан недействительным в связи с отсутствием желающих принять в нем участие, данный участок недр может быть передан в разработку на условиях раздела продукции. В связи с этим налогоплательщик должен представить в налоговый орган также решение об утверждении результатов данного аукциона и о 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.

При этом следует иметь в виду, что 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 должны 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 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, платежи и сборы: НДС, налог на прибыль организаций, единый социальный налог, налог на добычу полезных ископаемых, платежи за пользование природными ресурсами, плата за негативное воздействие на окружающую среду, плата за пользование водными объектами, государственная пошлина, таможенные сборы, земельный налог и акцизы.

Вместе с тем законодательством установлено, что 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 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 дальнейшем 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. Для обеспечения таких гарантий в Налоговом кодексе предусмотрено, что в случае несоответствия положений самого Кодекса или других федеральных налоговых законов, а также налоговых законодательных актов субъектов Федерации и нормативных правовых актов органов местного самоуправления условиям соответствующих соглашений должны применяться условия этих соглашений.

Единственное исключение сделано при уплате НДС. В случае изменения в течение срока действия СРП ставки этого налога исчисление и уплата НДС должны осуществляться налогоплательщиком по этой 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 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, уплата налогов и сборов, а также представление налоговых деклараций должны производиться в соответствии с измененным законодательством о налогах и сборах.

Возникает вопрос о применении налогового законодательства при выполнении СРП, заключенных до вступления в силу Федерального 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:

$$K_{ц} = (Ц - 8) \times P,$$

где Ц – средний за налоговый период уровень цен на нефть сырую марки “Юралс” в долларах США за один баррель;

8 – базовая цена на указанную нефть 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 сумма значений устанавливаемого Банком России курса доллара США к российскому рублю за все дни торгов, деленная на количество торгов 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, 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 специальным 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 при-

быль в Налоговом кодексе, включаются в состав расходов равномерно 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 нормативом 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 отдельно по каждому соглашению.

В том случае, если налоговая база для соответствующего налогового периода – отрицательная величина, для этого налогового периода она признается равной нулю. Но при этом 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.

При этом 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 данной 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, является соответствующая глава Налогового кодекса. 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 Минфином России 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, расположенных 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 данном 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 увеличен на один месяц для проведения проверки каждого филиала и представительства.

Контрольные вопросы

1. Чем вызвана необходимость введения специального налогового режима при реализации соглашений о разделе продукции?
2. Каково экономическое содержание СРП?
3. Кто является налогоплательщиком при выполнении СРП?
4. Какова характерная особенность системы налогообложения при выполнении СРП?
5. Какие налоги реально уплачивает налогоплательщик при выполнении СРП?
6. От уплаты каких налогов налогоплательщик освобожден?
7. Возмещение затрат по уплате каких налогов производится налогоплательщику?
8. Какие гарантии в части налогообложения предусмотрены инвестору при реализации СРП?
9. Каковы особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых?
10. Какие затраты возмещаются и какие не возмещаются инвестору?
11. Какие особенности имеются при определении налоговой базы налога на прибыль при выполнении СРП?
12. Каковы особенности уплаты НДС при выполнении СРП?
13. В чем состоят особенности постановки налогоплательщика на учет в налоговые органы при выполнении СРП?
14. Какова отличительная особенность проведения налоговых проверок при выполнении СРП?

СПИСОК ДОПОЛНИТЕЛЬНО РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Александров И.М. Налоги и налогообложение: Учебник. М.: Издательско-торговая корпорация "Дашков и К°", 2005.
2. Алиев Б.Х., Абдулгалимов А.М. Теоретические основы налогообложения: Учеб. пособие. М.: ЮНИТИ, 2004.
3. Бетин О.И. Бюджетный федерализм в России: проблемы регулирования и управления. М.: Изд-во Московского государственного университета, 1999.
4. Бюджетная система России: Учебник для вузов / Под ред. Г.Б. Поляка. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.
5. Бюджетная система Российской Федерации: Учебник / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. М.: Юрайт, 1999.
6. Бюджетный кодекс Российской Федерации.
7. Вопросы теории и практики исчисления и взимания налогов: Учеб. пособие / Под рук. Л.П. Павловой. М.: Изд-во Фин. акад. при Правительстве РФ, 1995.
8. Гончаренко Л.И., Грунина Д.К., Мельникова Н.П. Основы налогообложения: Учеб. пособие. М.: Изд-во Фин. акад. при Правительстве РФ, 1998.
9. Горский И.В. Налоги в рыночной экономике. М.: Анкил, 1992.
10. Закон РФ от 09.12.1991 № 2003-1 "О налогах на имущество физических лиц" (в ред. от 22.08.2004).

11. Князев В.Г., Пансков В.Г. Налоговая система России: Учеб. пособие. М.: Российская экономическая академия, 1999.
12. Кугаенко А.А., Белянин М.П. Теория налогообложения. М.: Вузовская книга, 1999.
13. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: Курс лекций. М.: ИНФРА-М, 2002.
14. Налоговая политика России: проблемы и перспективы / Под ред. И.В. Горского. М.: Финансы и статистика, 2003.
15. Налоги и налогообложение / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб.: Питер, 2000.
16. Налоги: Учебник для вузов / Под ред. Д.Г. Черника. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.
17. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие для вузов / Под рук. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. М.: ЮНИТИ, 1998.
18. Налоги в условиях экономической интеграции / Под ред. В.С. Барда, Л.П. Павловой. М.: Кнорус, 2004.
19. Налоговые системы зарубежных стран / Под ред. В.Г. Князева. М.: ЮНИТИ, 1997.
20. Налоговый кодекс Российской Федерации.
21. Окунева Л.П. Налоги и налогообложение в России: Учебник. М.: Финстатинформ, 1996.
22. Пансков В.Г. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. 4-е изд., доп. М.: Финансы и статистика, 2001.
23. Пансков В.Г. Российская система налогообложения: проблемы развития. М.: МЦФЭР, 2003.
24. Пансков В.Г., Князев В.Г. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов. М.: МЦФЭР, 2003.
25. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник для вузов. М.: Финансы и статистика, 2005.
26. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. 4-е изд., перераб. и доп. М.: ЮРАЙТ, 2005.
27. Пинская М.Р. Основы теории налогов и налогообложения. М.: Палеотип, 2004.

28. Подпорин Ю.В. Налог на прибыль. Исчисление, уплата и ответственность. М., 1999. (Приложение к журналу "Налоговый вестник").

29. Починок А.П., Павлова Л.П. Налоги и налогообложение: учебно-методическое пособие для государственных служащих. М.: Мобиле, 2003.

30. Стиглиц Дж.Ю. Экономика государственного сектора / Пер. с англ. М.: ИНФРА-М, 1997.

31. Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. М.: Юристъ, 2000.

32. Федеральные налоги. Порядок исчисления и уплаты, отчетность. М.: Главбух, 1999.

33. Финансы: Учебник / Под ред. С.И. Лушина и В.А. Слепова. М.: Экономистъ, 2003.

34. Финансы: Учеб. пособие / Под ред. А.М. Ковалевой. М.: Финансы и статистика, 1998.

35. Ходорович М.И. Налоги с граждан. М.: Финстатинформ, 1996.

36. Черник Д.Г. и др. Налоги и налогообложение: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2001.

37. Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный). М.: МЦФЭР, 2003.

38. Шаталов С.Д. Развитие налоговой системы России: проблемы, пути решения и перспективы. М.: МЦФЭР, 2000.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие к седьмому изданию.....	3
Введение.....	5
Глава 1. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	10
1.1. Налоговый кодекс Российской Федерации в системе налоговых отношений.....	10
1.2. Налоговая политика государства.....	47
1.3. Налоговое планирование.....	65
1.4. Налоговое бремя в российской налоговой системе.....	84
1.5. Экономическое содержание налога.....	111
Глава 2. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ И НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	147
2.1. Организация налоговой службы. Права и обязанности налоговых органов.....	147
2.2. Обязанности и права налогоплательщиков и налоговых агентов.....	166
2.3. Организация налогового контроля.....	184
2.4. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение.....	193
Глава 3. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	204
3.1. Налог на добавленную стоимость (НДС).....	204

3.2. Налог на прибыль организаций	257
3.3. Налог на доходы физических лиц	311
3.4. Акцизы	363
3.5. Единый социальный налог	399
3.6. Налог на добычу полезных ископаемых	418
3.7. Водный налог	438
3.8. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	445
3.9. Государственная пошлина	454
Глава 4. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	464
4.1. Налог на имущество организаций	464
4.2. Транспортный налог	476
4.3. Налог на игорный бизнес	485
Глава 5. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	491
5.1. Налог на имущество физических лиц	491
5.2. Земельный налог	498
Глава 6. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ	513
6.1. Система налогообложения малого предпринимательства	514
6.1.1. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	521
6.1.2. Упрощенная система налогообложения	534
6.2. Единый сельскохозяйственный налог	556
6.3. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	567
Список дополнительно рекомендуемой литературы	587

ПАНСКОВ Владимир Георгиевич

**НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Учебник для вузов

Выпускающий редактор Л.Р. Богданова

Редактор М.В. Шилова

Технический редактор Е.Р. Исламова

Корректор В.И. Акулова

Компьютерная верстка Д.Н. Сахаров

Лицензия на издательскую деятельность:
код 221, серия ИД, № 00445 от 15.11.1999.

Подписано в печать 03.10.2005. Формат 60 × 90 ¹/₁₆.

Бумага офсетная. Печать офсетная.

Тираж 8000 экз. Изд. № 5801. Заказ №

МЦФЭР (Международный центр финансово-экономического развития)
129110, Москва, ул. Ярославская, д. 8, корп. 5

Телефон: (095) 933-5261. Факс: (095) 937-9085

[Http://www.mcfrbook.ru](http://www.mcfrbook.ru). E-mail: books@mcfr.ru

Отпечатано в ОАО «Полиграфическая фирма «Красный пролетарий»»
127473, г. Москва, ул. Краснопролетарская, д. 16

ISBN 5-7709-0379-1



9 785770 903799