

А.Н. Романов, С.П. Колчин

Налоги и налогообложение

Учебное пособие

Москва
2017

Рецензенты:
Кафедра
Доктор экономических наук

Романов А.Н., Колчин С.П.
Налоги и налогообложение: Учебное пособие

Структура и содержание учебного пособия разработаны в соответствии с последними изменениями в системе налогообложения. В учебном пособии раскрываются теоретические и практические основы налогообложения в РФ. Особое внимание уделяется порядку исчисления и уплаты налогов в бюджетную систему страны. В учебном пособии приводятся контрольные вопросы, тесты, примеры и задачи по каждой из рассмотренных тем.

Учебное пособие предназначено для бакалавров, магистров и аспирантов экономических специальностей вузов, научных и практических работников, специализирующихся в области налогообложения.

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Содержание

Предисловие

Глава 1. Налоги и их роль в современном обществе.

1.1. Экономическая сущность налогов.

1.2. Принципы налогообложения.

1.3. Функции налогов.

1.4. Классификация налогов.

Глава 2. Экономические и правовые основы налогообложения.

2.1. Налоговые отношения и система их регулирования.

2.2. Меры ответственности за нарушение налогового законодательства.

Глава 3. Основы построения и функционирования налоговой системы.

3.1. Налоговая система государства.

3.2. Налоговая политика государства.

3.3. Контрольные вопросы.

Глава 4. Основы налогового администрирования в Российской Федерации.

4.1. Участники налоговых отношений.

4.2. Понятие и виды налогового контроля.

4.3. Обязанности организаций и физических лиц по уплате налогов и их исполнение.

Глава 5. Федеральные налоги и сборы.

5.1. Налог на добавленную стоимость.

5.2. Акцизы.

5.3. Налог на прибыль организаций.

5.4. Налог на доходы физических лиц.

5.5. Налог на добычу полезных ископаемых.

5.6. Водный налог.

5.7. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

5.8. Государственная пошлина.

Глава 6. Региональные налоги.

6.1. Налог на имущество организаций.

6.2. Транспортный налог.

6.3. Налог на игорный бизнес.

Глава 7. Местные налоги и сборы.

7.1. Земельный налог.

7.2. Налог на имущество физических лиц.

7.3. Торговый сбор.

Глава 8. Специальные налоговые режимы.

8.1. Единый сельскохозяйственный налог.

8.2. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

8.3. Единый налог при упрощенной системе налогообложения

8.4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

8.5. Патентная система налогообложения.

Заключение.

Терминологический словарь.

Предисловие

Современная система налогообложения в Российской Федерации формируется с начала последнего десятилетия двадцатого века и по настоящее время. Введение Налогового кодекса Российской Федерации явилось итогом обобщения накопленного в стране опыта в области налогообложения, определило основную концепцию развития налоговой системы России и место налогов в государственном регулировании экономического и социального развития страны.

В ходе проведения налоговой реформы происходят существенные изменения, как в составе налогов, так и порядке определения отдельных элементов налога. Представленное Вашему вниманию учебное пособие выполнено с учетом норм налогового законодательства и методики исчисления налогов. В нем последовательно отражены вопросы, связанные с механизмом налогообложения юридических и физических лиц.

Основное внимание уделено российскому налоговому законодательству и действующему механизму налогообложения.

Структура и содержание учебного пособия соответствуют требованиям, разработанным Минобрнауки, и Федерального государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования (ФГОС ВПО) поколения 3+.

Логика подачи материала направлена на то, чтобы при его изучении можно было уяснить состав налогов, уплачиваемых тем или иным налогоплательщиком, методику определения налоговых баз, порядок и сроки уплаты налогов, приобрести навыки в практике их исчисления. Решение контрольных задач и тестов поможет закрепить полученные знания.

Данное учебное пособие может быть использовано при подготовке бакалавров и магистров, обучающихся в экономических вузах, а также работниками финансовых служб организаций.

Надеемся, что настоящее учебное пособие даст возможность студентам вузов, изучающих курсы «Налоги и налогообложение», «Федеральные налоги и сборы», «Региональные и местные налоги и сборы», «Специальные налоговые режимы», «Налоговая система» систематизировать и углубить свои теоретические знания в области налогообложения и практике исчисления и уплаты налогов.

Глава 1. Налоги и их роль в современном обществе.

1. 1. Экономическая сущность налогов.

Налоги представляют собой один из существенных элементов, определяющих функционирование социально-экономической системы современного общества. За счет налогов государство не только обеспечивает финансирование важнейших общественных потребностей

(поддержание системы управления, содержание армии, обеспечение правопорядка, образование, здравоохранение, культура, и т.д.), но и осуществляет целенаправленное регулирование производственно-экономической деятельности предприятий и частных лиц. В современных государствах через налоги мобилизуется в казну и перераспределяется от 30 до 50 процентов ВВП. «Налог – это материнская грудь, кормящая правительство», - отмечал еще Карл Маркс.¹

Налоги составляют финансовую основу существования государства, с помощью налогообложения происходит принудительное отчуждение части национального дохода с целью образования централизованных фондов денежных средств. В силу этого налоговые отношения выделяются из общей массы общественных социально-экономических отношений, для них характерны признаки императивности и администрирования, свойственные при функционировании государственного механизма. «Налоги для государства то же, что паруса для корабля. Они служат тому, чтобы скорее ввести его в гавань, а не тому, чтобы завалить его своим бременем или держать всегда в открытом море и чтоб, наконец, потопить его», - эти слова принадлежат русской императрице Екатерине Великой и достаточно точно отражают взаимосвязь налогов и государства.

Во времена абсолютистских режимов налоги нередко превращались в карательную меру и устанавливались в размерах, несообразных ни с задачами государственного управления, ни с реальной платежеспособностью населения. В демократических государствах права установления налогов, определения размеров налоговых ставок строго закреплены по уровням представительной власти, т.е. налоги могут вводиться только с согласия законно избранных представителей народа.

¹ Маркс К., Энгельс Ф. Соч.-Т.7 с.83

В современной российской экономической теории нет единого мнения относительно определения налогов, на практике используют формулировку, представленную в Налоговом Кодексе РФ. Согласно ей, налог представляет собой 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 муниципальных образований.

Данное определение в целом базируется на основных существенных признаках налога.

Из признака «обязательность» вытекает, что налогообложение основано на государственном принуждении. В этом заключается коренное отличие налогового права от гражданского, семейного и трудового, которые строятся на основе добровольности. Люди добровольно вступают в брак, организации добровольно заключают между собой договора, работник добровольно вступает в трудовые отношения с работодателем.

Налоги же добровольно не заплатит подавляющее большинство плательщиков. Государство, устанавливая налоговое законодательство, заставляет индивидуальных налогоплательщиков платить налоги и распределяет полученные средства для блага всего общества. При неуплате налогоплательщик будет наказан. Поэтому *налоговые отношения* - это специальным образом законодательно закрепленные отношения. В отношении большинства налогов таким законодательством является налоговое законодательство, что не исключает возможности установления некоторых налогов и иным законодательством в зависимости от компетенции контролирующих его исполнение органов, например, таможенным законодательством.

В налоговых системах некоторых стран могут существовать и «необязательные» налоги - церковные, установленные не актами

государственной власти, а религиозными нормами, обеспечиваемыми моральным авторитетом соответствующей конфессии. В мусульманских странах, где институт государственной религии достаточно развит - Йемене, Саудовской Аравии, Пакистане и др., религиозные налоговые нормы санкционированы государством и становятся общегосударственными.

Исламские налоги (закят, закят альф фитр, ушр) платятся в соответствии с Кораном, направляются на обеспечение мусульманских общин за рубежом, оказание помощи бедным, ведение религиозных войн и т.д.

Таким образом, налог представляет собой историческую финансово-правовую категорию. Налоги возникли вместе с государством для обеспечения общественных интересов, исторически меняли свою форму вслед за развитием производительных сил. Государство своими законами определяет специальные правила исчисления и уплаты налогов. Следовательно, налогам свойственна *императивность и легитимность*. Императивность как раз и предполагает отношения власти и подчинения. По отношению к налогам это значит, что субъект налогов не вправе отказаться от выполнения возложенной на него обязанности внесения налогов в бюджет соответствующего уровня. Вместе с тем, налоги неправомерно отождествлять с иными платежными обязательствами перед государством, например разного рода санкциями, которые тоже устанавливаются законодательно. «Если вы нарушаете правила, вас штрафуют; если вы соблюдаете правила, вас облагают налогом», - метко высказался по этому поводу Лоренс Питер.² (Лоренс Питер - канадско-американский педагог, литератор, ученый, автор знаменитой книги "Принцип Питера, или Почему дела идут вкривь и вкось»).

Легитимность при налогообложении означает, что налогами облагаются только законные доходы, имущество или сделки. «Как

² <http://aforism.nnov.ru/>

можно брать налоги с нечестных денег?», – справедливо негодовал крестный отец чикагской мафии Аль Капоне, когда против него возбудили судебное преследование из-за нарушения им закона США о подоходном налоге.

В налогообложении сталкиваются интересы государства и налогоплательщика, которые особенно поляризуются в условиях экономических кризисов, бюджетных дефицитов и снижения жизненного уровня населения. Однако, даже при крайних противоречиях, их неправильно относить к антагонистическим, ибо необходимость существования государства является объективной, хотя и не всеми осознанной, потребностью каждого члена общества. Императивность также означает, что налогообложение должно строиться таким образом, чтобы воспроизводиться вместе с государством, оно не должно подрывать экономическую базу государства. Овцу надо стричь регулярно, но так, чтобы она могла вновь обрасти. "В деле налогов следует принимать в соображение не то, что народ может дать, а то, что он может давать всегда», - писал французский просветитель и философ 18-го века Шарль Монтескье.³

Из признака *«индивидуально безвозмездный платеж»* вытекает, что при налогообложении происходит относительно безэквивалентное изъятие части доходов или сбережений для финансирования государственных расходов. Разумеется, государство может потратить собираемые налоги и не на общественно необходимые цели (например, на финансирование излишних управленческих расходов, необязательных войн, либо капитальных затрат низкого качества), но это говорит не об иной сущности налогов, а лишь свидетельствует о неэффективности государственной власти и необходимости ее трансформации. Разумеется, финансируя за счет налоговых доходов социальную сферу, жилищно-коммунальное хозяйство, образование и др., государство обеспечивает общественную возмездность собранных

³ <http://www.cnfp.ru/fun/anekdote/thinks/>

в бюджетах доходов. Индивидуальная безвозмездность налогов означает лишь то, что для конкретного налогоплательщика невозможно определить эквивалентность между величиной уплаченных налогов и размером полученных через систему бюджетных расходов благ. Например, олигарх, проживающий за границей, вряд ли нуждается в бесплатной медицинской помощи или бесплатном обучении для своих детей, пусть он даже и исправно платит налоги, а неработающий инвалид получает необходимый социальный пакет, при этом не участвуя в пополнении доходов бюджета.

При налогообложении у налогоплательщика изымаются принадлежащие им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежные средства, таким образом, права собственности на доходы и сбережения или права на управление собственностью переходят от налогоплательщика к государству. Как правило, при налогообложении происходит смена собственника денежными средствами, однако обязанность уплаты налогов носит всеобщий характер, то есть их платят и государственные предприятия. В этом случае собственник денежных средств не меняется (им остается государство), происходит смена управляющего денежными средствами. Права управления от предприятия переходят к исполнительным органам государственной власти.

В обществе с высоко развитыми товарно-денежными отношениями налоги взимаются преимущественно в денежной форме, но исторически существовали и натуральные виды налогов. Налоги взыскивались путем исполнения трудовых повинностей или через уплату натуральных податей. В Римской империи и Афинах в мирное время налогов не было, их взимание обуславливалось наступлением военного времени, то есть формы налогообложения определялись общественной потребностью.

Аналогичное положение в налогообложении существовало и на Руси. Н.В. Карамзин в «Истории государства Российского» пишет:

«Государственная подать у нас в девятом и десятом веках состояла более в вещах, нежели в деньгах. Из разных областей России ходили в столицу обозы с медом и шкурами, или с обороком княжеским – что называлось: ввозить повоз». Такое положение характерно и в последующие времена.

Так, вплоть до конца 17 века воеводы получали "въезжий корм" (то, что приносилось к приезду воеводы), праздничное кормление на Рождество, Пасху, Петров день, ежедневное кормление. Население кормило родственников и слуг воеводы. Существовали и такие специфические виды кормления, как платежи на именины царя и членов царской семьи, на именины воеводы и членов его семьи, корм на отъезд воеводы. Кормление воевод и других служивых людей было не чем иным, как местным налогом, который взимался, в том числе и в натуральной форме. Иного жалования от правительства воеводы и прочие дьяки не получали. Бояр, поставленных на кормление, называли в 14-17 веках кормленщиками.

С 17-го века северные и сибирские народы платили в государеву казну «ясак» - дань, которая взималась обычно пушным товаром.

В результате русско-чукотских войн даже в середине XIX века в своде законов Российской империи чукчи относились к народам, «не вполне покорённым», которые «платят ясак, количеством и качеством какой сами пожелают». ⁴

В Российской империи налогообложение нередко принимало форму повинностей. Например, издавна по берегам рек шли ватаги бурлаков, тянущие барки с грузами. За проход бурлачьих ватаг с судовладельца взималась плата. Поэтому за нормальным состоянием берегов тщательно следили, а государственные крестьяне прибрежных волостей несли особую натуральную повинность: корчевали пни, засыпали ямы, вырезали кусты, наводили мосты на протоках.

⁴ <http://www.mj.rusk.ru/show.php>

При расстройстве денежной системы также допускаются натуральные формы налоговых изъятий. Известны периоды, когда налоги вообще не имели денежной формы. Например, в феврале 1921 г. Наркомфин приостановил в стране взимание всех денежных налогов. Крестьянство и городское население участвовали в содержании государства через продразверстку, трудовую и гужевую повинности.

Взимание некоторых налогов в натуральной форме используется в настоящее время крайне редко. В качестве примера можно привести Мексику, где с 1957 года лица, которые занимаются художественным творчеством, имеют право использовать для уплаты налогов созданные ими скульптуры, живопись, другие произведения искусства. Стоимость каждого представленного в счет уплаты налога произведения оценивается специальной экспертной комиссией. Лучшие работы выставляются в музеях и галереях мексиканской столицы.

Поскольку с помощью налогов происходит перераспределение национального дохода и формирование централизованных и децентрализованных фондов денежных средств, то налоги правомерно считать стоимостной финансовой категорией.

Сущность налогов и возможности их воздействия на воспроизводственные процессы наиболее ярко проявляются в присущих им функциях.

Контрольные вопросы

1. Какие сущностные признаки налогов вытекают из определения налогов, данного в Налоговом Кодексе РФ?
2. Почему налоги являются исторической категорией?
3. Почему налоги правомерно считать финансовой категорией?

4. Какая форма взимания налогов является преобладающей в условиях развитых товарно-денежных отношений?

5. Расшифруйте понятие «императивность» применительно к налогам.

6. В чем заключается отличие налогового законодательства от гражданского или трудового?

1.2. Принципы налогообложения.

Общие принципы налогообложения теоретически разработал и сформулировал А. Смит, в экономическом учении которого находится аргументация для всех школ современной западной экономической мысли. Взгляды А. Смита в отношении принципов установления налогов изложены в монографии «Исследование о природе и причинах богатства народов». В качестве основных начал, которыми следует руководствоваться для установления налогов, А. Смит назвал четыре правила, получившие название классических принципов в теории и практике налогообложения.

А. Смит исходил из понимания налогов, как принудительного отчуждения доходов и собственности в пользу государства. Любое принуждение объективно наталкивается на противодействие. Еще один из основоположников экономической мысли В. Петти в работе «Трактат о налогах и сборах» 17 века обозначил причины, которые делают налоги «тяжелыми» для налогоплательщиков. Нежелание населения оплачивать государственные расходы «проистекают от убеждения, что проволочкой и сопротивлением можно избавиться от оплаты их (налогов) и от подозрения, что налогообложение слишком

велико, или что собранные суммы расхищаются или неправильно расходуются, или же что они неравномерно взимаются и распределяются. Все это вызывает излишние расходы при взимании их и заставляет государя принимать суровые меры по отношению к своему народу». Поэтому и принципы налогообложения по А. Смиту направлены в первую очередь на смягчение извечного противоречия между объективным нежеланием каждого конкретного индивидуума и экономического субъекта платить налоги, его стремлением переложить налоговое бремя на иных участников хозяйственных отношений с одной стороны, и столь же объективной необходимостью формирования государственных доходов с другой стороны. Отсюда и правила А. Смита нацелены на уменьшение мотивации уклонения от налогообложения.

Первое правило А. Смита требует *справедливого распределения налогов* в обществе, соразмерности налогов с имуществом или доходом каждого. Подданные государства должны содействовать содержанию правительства в соответствии со своим имуществом, т.е. пропорционально доходу, которым каждый из них пользуется под защитой государства. Другими словами, справедливость обложения по А. Смиту обозначает всеобщность и пропорциональность в обложении доходов. Но у того же А. Смита были намеки и на прогрессивность налогообложения. «...Не может быть неблагоприятия в том, чтобы богатые принимали участие в расходах государства не только пропорционально своим доходам, но и несколько больше». *Принцип справедливости* стал в теории налогообложения наиболее важным и желательным признаком рационального налога. "Государь, взимающий со своих подданных несправедливые налоги, рискует остаться либо без налогов, либо без подданных", - отмечал французский просветитель и энциклопедист 18-го века Д. Дидро.⁵

⁵ «История в Энциклопедии Дидро и д'Аламбера». Перевод и примечания Н.В.Ревуненковой. Под общей редакцией А.Д.Люблинской. Л.: "Наука", 1978.

Однако этот критерий хоть и пользуется неоспоримым авторитетом (все признают, что налоги должны быть справедливыми), тем не менее, достаточно расплывчат и позволяет использовать данный принцип по усмотрению законодателя и правительства, так как при желании можно обосновать справедливость и налога на воздух. Кстати, в Византии платили налог на воздух, величина которого зависела от размера здания. Если строящееся здание превышало установленные заранее размеры, то взимался штраф, получивший название "налог на воздух".⁶

Не существует единого мнения, что собственно считать справедливым. И дело здесь в относительности понятия «справедливость». Данная относительность определяется как объективными (историческими, экономическими, национальными) факторами, в первую очередь достигнутой степенью демократизма и открытости общества, так и субъективным фактором различных суждений и оценок, свойственных человеку. Так, западные экономисты обосновали справедливость прогрессивного налогообложения доходов тем, что богатые должны нести повышенную налоговую нагрузку, поскольку они имеют больше выгод от последующего распределения бюджетных расходов. Так, полиция и пожарные в большей мере защищают имущество богатых, чем бедных. Бедняки, возможно, вообще не нуждаются, либо нуждаются в меньшей мере в услугах ряда государственных и муниципальных служб. Им нечего терять.

Второе правило А. Смита предписывает *строгую определенность налога*, который должен быть точно определен, а не произволен. Время, вид, способ платежа, сумма – все это должно быть ясно как налогоплательщику, так и другому лицу.

Третье правило требует *удобности налогообложения* для плательщика. Каждый налог должен взиматься в то время и таким способом, чтобы плательщику было легче всего внести его.

⁶ <http://www.netnalogu.ru/content/rim.shtml>

Второе и третье правило А. Смита не оспаривают приоритет государственных интересов при взимании налогов, а лишь смягчают неизбежное недовольство налогоплательщиков государственным кнутом принуждения, направленного на ограничение их индивидуального потребления.

Четвертое правило ставит целью *минимизацию издержек* при взимании налогов. Затраты по сбору налогов должны быть многократно меньше, чем сумма налогов.

Если сравнить взгляды А. Смита на установление налоговой системы с взглядами основоположника российской финансовой науки Н.И. Тургенева, то видна почти полная преемственность в понимании принципов налогообложения.

По мнению Н.И. Тургенева, государство в своей налоговой политике должно преследовать известную цель, которая составляет «истинные выгоды государства» и заключается «не в том, чтобы правительство получало сколь возможно более дохода, но в том, чтобы доход сей был сколь возможно менее обременителен для народа...».⁷ Для достижения этой цели Н.И. Тургенев предлагал при построении налоговой системы реализовать пять принципов налогообложения.

Первый принцип касался распределения налогового бремени. «Налоги должны быть распределяемы между всеми гражданами в одинаковой соразмерности; пожертвования каждого на пользу общую должны соответствовать силам его, то есть его доходу»⁸.

«Между тем мы видим, что не только некоторые из граждан, но даже целые классы народа бывали освобождаемы от налогов. Такая несправедливость тем ужаснее, что исключения были делаемы в пользу тех из граждан, кои из всех более были обязаны участвовать в повинностях общественных, пользуясь важнейшими богатствами в

⁷ Тургенев Н.И. Опыт теории налогов // У истоков финансового права. М., 1998.

⁸ Там же.

государстве». Н.И. Тургенев имел в виду дворянство и духовенство, освобожденных от уплаты налогов в России.

Второй принцип Н.И. Тургенев формулирует как «определенность налогов», т.е. «...количество налога, время и образ платежа должны быть определены, известны платящему и независимы от власти собирателей».

Третий принцип - принцип удобства, то есть «собираание налогов в удобнейшее время».

Четвертым принципом является «дешевое собиране налогов», чтобы от получаемых налогов правительство должно уделять сколь возможно менее на издержки оных».

Пятым принципом Н.И. Тургенев считал следующее: «Налог должен всегда быть взимаем с дохода, и притом с чистого дохода, а не с самого капитала, дабы источники доходов государственных не истощались».

Как видно, и А. Смит в условиях феодализма, и Н.И. Тургенев в условиях зарождающихся капиталистических отношений имели почти идентичное понимание принципов или правил построения эффективных налоговых систем, и которые позволили бы в полной мере совместить индивидуальные и общественные интересы. Основа классических принципов – стремление избежать непримиримой конфронтации интересов. Возможно, когда-нибудь при полной реализации классических принципов налогообложения можно будет повторить вслед за наиболее влиятельным поэтом раннего немецкого романтизма Новалисом: «Гражданин должен платить налоги с таким чувством, с каким влюбленный дарит своей возлюбленной подарки».

Классические принципы налогообложения используются при построении налоговых систем в налоговом законодательстве, но не напрямую, а в различных правилах при установлении, взимании и отмены налогов, при осуществлении мероприятий налогового контроля и применении мер ответственности к налогоплательщикам за

несоблюдение налогового законодательства. В этой связи классические принципы преломляются в ряд конкретных принципов, по которым непосредственно строится налоговая методология. Их реализация зависит от налоговой политики правительства.

Принципы налогообложения способствуют соблюдению основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, начал федерализма различными способами в законодательной, правоприменительной и судебной практике. Принципы непосредственно определяют структуру и объем полномочий налоговых органов. Они же лежат в основе оценки законности конкретных действий и решений налоговой администрации.

Используемые в налоговой практике принципы налогообложения в зависимости от направленности действия решаемых задач можно разделить на три группы:

1. Принципы, обеспечивающие реализацию Конституции РФ.
2. Принципы, обеспечивающие права налогоплательщиков.
3. Принципы, обеспечивающие интересы субъектов государственной власти РФ, исходя из федеративного устройства государства.

Данная классификация основана на том, что принципы налогообложения учитываются в законодательстве о налогах и сборах, которое (как все законодательство РФ) развивает в конкретной сфере Конституцию государства и является ее логическим продолжением.

К первой группе можно отнести следующие принципы: принцип публичности, принцип приоритетности государственных интересов, принцип законности.

Принцип публичности. В соответствии с этим принципом налоги устанавливаются открыто и гласно. Налоговая политика должна быть понятна и одобряема обществом, налоги должны иметь общественно-возмездный характер. Цивилизованное государство не может и не должно иметь потребности, отличные от потребностей общества, и не

должно расходовать налоговые поступления на антиобщественные цели.

Принцип приоритетности государственных интересов. Целью налогообложения является получение государством дохода для последующего финансирования общественно-необходимых затрат, а не принуждение налогоплательщиков к определенному поведению. Каждый гражданин общества имеет право на получение индивидуального дохода, а участие посредством налогов в финансировании государственных расходов представляется одновременно экономией индивидуальных затрат, поскольку финансирование некоторых сфер более эффективно централизованно через государственный бюджет, а не посредством рыночного механизма. Государство берет на себя решение тех задач, с которыми рынок справляется плохо, или не справляется вовсе. Речь идет о «Market failures» – провалах рынка. Основными задачами такого рода являются:

- а) Финансирование общественно-необходимых потребностей.
- б) Финансирование долгосрочных капитальных вложений и фундаментальной науки.
- в) Коррекция пути, например борьба с инфляцией, безработицей, защита рынка от монополии.
- г) Финансирование социальной заработной платы.
- д) Государственное регулирование.
- е) Сглаживание конфликтов между участниками рыночных отношений.
- ж) Разрешение противоречий, возникающих между поколениями.

Индивидуальное финансирование затрат для решения указанных задач либо невозможно, либо не эффективно с точки зрения стремления участников рынка к минимизации собственных издержек.

Принцип приоритетности государственных интересов прямо закреплен в Конституции РФ посредством статьи 57, устанавливающей обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы.

Принцип законности. Данный принцип также вытекает из статьи 57 Конституции РФ и косвенно отражен в первой части Налогового Кодекса РФ. Фактически в нем воплотились основные классические правила налогообложения. Статья 5 Налогового Кодекса РФ регулирует вступление в силу актов законодательства о налогах и сборах, конкретный порядок установления, изменения или отмены налогов и сборов определен законами. Законодательством предусмотрена также процедура установления налогов и сборов. Следование данному принципу служит гарантией реального выполнения законодательными органами государственной власти своих функций в сфере налогообложения, ограничивает прямое или косвенное делегирование полномочий по установлению налогов иным путем, а также подчиняет формы налогового законодательства определенному регламенту.

Во вторую группу объединены следующие принципы: принцип нейтральности, принцип защищенности налогоплательщика, принцип экономического равенства налогоплательщиков, принцип соразмерности налогового бремени.

Принцип нейтральности. Он заключается в правовом равенстве налогоплательщиков. Этот принцип не допускает установления дополнительных или повышенных налогов в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика. В России этот принцип фактически закреплен законодательно. Статьей 3 Налогового кодекса РФ определено, что налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки

налогов и сборов в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

В идеале действие принципа нейтральности направлено не только на достижение справедливости при установлении рациональных налогов, но и побуждает экономические субъекты принимать хозяйственные решения при минимальной ориентации на налоговую систему.

Принцип защищенности налогоплательщика. Этот принцип предполагает наличие в налоговом законодательстве системы защиты законных интересов налогоплательщика. Отдельными положениями статей 3 и 108 НК РФ закреплена презумпция налоговой невиновности. В соответствии с презумпцией налоговой невиновности налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в установленном федеральным законом порядке. Налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения, бремя доказательств возлагается на налоговые органы. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. Кроме того, налогоплательщики имеют право судебной защиты своих интересов, включая требование компенсаций в возмещение ущерба от неправомερных действий налоговых органов. Налоговый кодекс предусматривает, что налогоплательщики имеют право не выполнять неправомερные действия налоговых органов (статья 21 НК РФ).

Принцип экономического равенства налогоплательщиков. Он выражается как в том, что при налогообложении берется фактическая способность к уплате налога на основе сравнения экономических потенциалов, так и в том, что для субъектов с одинаковым организационно-правовым статусом устанавливаются одинаковые налоги.

Принцип соразмерности налогового бремени. Этот принцип означает, что налогообложение не должно быть несоразмерным, то есть таким, чтобы оно могло парализовать реализацию гражданами конституционных прав. В статье 3 НК РФ закреплено, что налоги и сборы должны иметь экономическое основание, и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

К третьей группе правомерно отнести следующие принципы: принцип единства налогообложения, принцип налогового федерализма.

Принцип единства налогообложения. Специальный пункт статьи 3 НК РФ оговаривает недопустимость установления налогов и сборов, нарушающих единое экономическое пространство Российской Федерации, прямо или косвенно ограничивающих свободное перемещение в пределах национальной территории товаров и финансовых средств, препятствующих не запрещенной законом экономической деятельности. Единство экономического пространства требует единой налоговой политики, что обеспечивается единой системой налогового законодательства и федеральных налоговых органов. Принцип единства налогообложения обусловлен также задачей унификации налоговых изъятий. Из него следует ограничение на установление дополнительных налогов, не предусмотренных федеральными законами.

Принцип налогового федерализма. При федеративном устройстве необходимо решить задачу об оптимальных масштабах участия различных уровней власти и управления в создании общественных благ и, соответственно, определить степень самостоятельности и полномочий по уровням властной вертикали. Эта проблема решается на основе субсидиарного принципа организации межбюджетных отношений, при котором все функции распределяются в зависимости от того, какой уровень власти способен эффективнее решать те или иные задачи (так, решать задачу по уборке территории эффективнее

всего можно на местном уровне, а по созданию новых вооружений – на федеральном). Исходя из этого происходит делегирование бюджетных прав, в том числе и по установлению налогов. В федеральном государстве реальная самостоятельность субъектов федерации и местных органов идеально должна основываться на собственной доходной базе, однако территориальная неравномерность экономического развития России вызывает необходимость межбюджетного перераспределения финансовых ресурсов для покрытия минимальных территориальных потребностей и выравнивания социально-экономического потенциала регионов. В этой связи принцип налогового федерализма призван, как смягчить финансовые противоречия между субъектами РФ и федеральным центром по поводу распределения бюджетных средств, так и определить компетенции в налогообложении по уровням управления. Конституцией Российской Федерации закреплено, что установление общих принципов налогообложения находится в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов (статья 72, п. и.) При принятии налоговых законов существенные права имеет Совет Федерации (статьи 104, 105 Конституции РФ), что также обеспечивает прямое участие представителей регионов в налоговом законотворчестве и принятии решений. Вместе с тем действующее законодательство о налогах и сборах предусматривает и разделение налоговых полномочий между уровнями исполнительной власти, что соответствует необходимости учета интересов субъектов федерации исходя из их экономических и национальных особенностей. При установлении региональных и местных налогов законодательными органами субъектов Федерации или представительными органами местного самоуправления определяются налоговые ставки внутри определенных федеральным законодательством пределов, порядок и сроки уплаты, налоговые льготы, а также формы отчетности (НК РФ, ст. 12). В отношении региональных и местных налогов они также вправе

производить списание безнадежных долгов. (НК РФ, статья 59). Определенные права имеют субъекты РФ и местные власти и в отношении причитающихся им долей от федеральных налогов. Интересы нижестоящих бюджетов защищает так же закрепленное правило приоритетности налогообложения в месте образования дохода или нахождения имущества над местом юридической регистрации налогоплательщиков.

Сформулированные выше принципы носят фундаментальный характер для открытого общества и федеративного государства. Это не означает, что иных принципов построения налогов нет. Напротив, их достаточно много. Это принцип однократности обложения, принцип стабильности налоговых ставок, принципы распределения налогов между бюджетами и т. д. Но другие принципы носят вторичный характер, используются технически для воплощения фундаментальных принципов налогообложения.

Контрольные вопросы

1. Кто сформулировал принципы налогообложения, получившие название классических?
2. На что направлена реализация классических принципов налогообложения?
3. В чем суть принципа справедливости налогообложения?
4. В чем заключается принцип минимизации издержек при налогообложении?
5. В чем заключаются принципы определенности и удобства?
6. На какие группы можно разделить принципы налогообложения, используемые в налоговой практике?

7. Раскройте содержание принципа нейтральности налогообложения.
8. В чем заключается принцип защищенности налогоплательщика?
9. В чьем ведении согласно Конституции РФ находится установление общих принципов налогообложения?
10. Допускает ли российское налоговое законодательство дифференциацию налогов в зависимости от формы собственности или гражданства физического лица?

1. 3. Функции налогов.

Функции любой экономической категории раскрывают ее сущность, внутреннее содержание и общественное значение. Функция налога - это проявление его сущности в действии, способ выражения его свойств. Функция налога показывает, каким образом реализуется общественное назначение данной экономической категории как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов государства.

Среди российских экономистов нет единства мнений по поводу количества функций у налогов. Вместе с тем, никто не оспаривает наличие у налогов *фискальной* и *регулирующей* функций.

Фискальная функция (происходит от латинского *fiscus*, т.е. ящик для хранения денег, касса, императорская казна) налогов выражается в том, что они являются основным источником формирования финансовых ресурсов государства. Это основная функция, которая присуща налогам на всех этапах развития общества и государства. Благодаря фискальной функции налогов образуются централизованные

денежные фонды государства и муниципальных образований, т.е. федеральный, региональные и местные бюджеты. Именно фискальная функция создает объективную возможность для перераспределения части стоимости национального дохода в территориальном, отраслевом и социальном разрезах. Уровень налоговых изъятий на макро- и микро - уровнях можно охарактеризовать на основе показателя налоговая нагрузка.

На макро - уровне обычно рассчитывается показатель «налоговая нагрузка на экономику», который представляет собой отношение собираемых налогов к валовому внутреннему продукту. В странах Евросоюза налоговая нагрузка на экономику составляет примерно 40%, а скандинавских странах – 50%, в США и Японии – около 30%. В России также налоговая нагрузка на экономику составляет около 30% . При этом следует иметь в виду, что в отличие от других стран, в налоговые доходы российского бюджета не включаются таможенные пошлины. Относительно высокая налоговая нагрузка на экономику неизбежно ухудшает инвестиционный климат и способствует бегству капитала. «Налог, изгоняющий из страны капиталы, неизбежно погубит все источники дохода», - писал шотландский экономист Адам Смит⁹.

На микро - уровне рассчитывают показатель «налоговая нагрузка на организацию», который может представлять собой отношение всех налогов, уплачиваемых организацией, к ее выручке. Величина данного показателя соответственно зависит от отраслевой и территориальной принадлежности хозяйствующих субъектов, а также от организационно-правового статуса компании.

При чрезмерной налоговой нагрузке возникает налоговое бремя. Налоговое бремя является частью налоговой нагрузки, при которой деятельность хозяйствующего субъекта перестает быть для него эффективной.

⁹ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1962. С. 603.

Американский экономист А. Лаффер открыл связь между ставками налогов и налоговыми поступлениями, графическое изображение которой получило название кривой Лаффера. Кривая Лаффера характеризует в графическом виде зависимость объема государственных доходов от среднего уровня налоговых ставок в стране. Кривая иллюстрирует наличие оптимального уровня налогообложения, при котором государственные доходы достигают своего максимума.

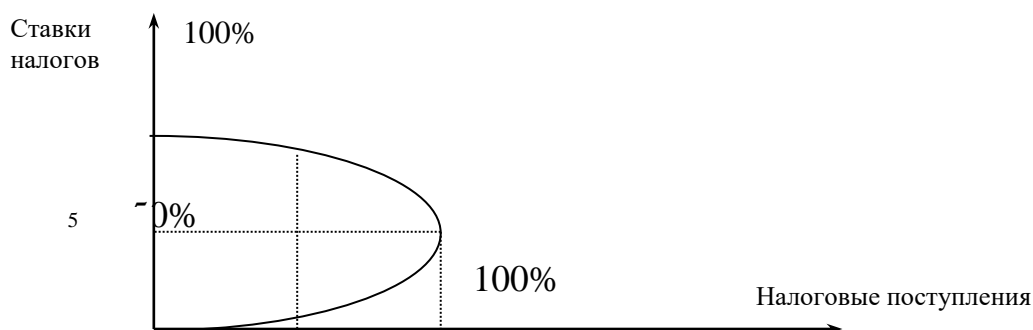


Рис.1.3.1. Кривая Лаффера

Ее экономический смысл заключается в следующем: при налоговых ставках выше определенного уровня резко снижается деловая активность, поскольку возникает налоговое бремя и дальнейшая предпринимательская деятельность становится невыгодной. Вместе с тем, при относительно низких ставках налогов создаются стимулы к работе, сбережениям, инвестициям, принятию деловых рисков и росту дохода. В результате расширяется налоговая база, которая может поддержать налоговые поступления на высоком уровне и при низких налоговых ставках.

Согласно теории А. Лаффера оптимальный уровень налогового изъятия находится в диапазоне 30%-50% от суммы доходов налогоплательщика.

Регулирующая функция предполагает, что налоги активно участвуют в перераспределительном процессе, оказывают серьезное влияние на производство, стимулируя или сдерживая его темпы. Налоги способны оказывать разностороннее воздействие на накопление капитала и сбережения, на спрос и потребление, служить как фактором экономического роста, так и одной из причин стагнации и кризиса. Это в полной мере проявилось в России в 90-е гг. 20-го века, когда были периоды как преобладания в налоговой политике фискальной направленности, так и периоды использования регулирующего потенциала налогов. В ходе рыночных преобразований налоги оказались не нейтральны, они становятся одним из экономических инструментов, регулирующих развитие хозяйственной деятельности. Воздействие налогов на развитие предпринимательства проявляется либо в стимулировании, либо в ограничении деловой активности. Управляя системно механизмом налогообложения, вводя или отменяя разные виды налогов, устанавливая принципы налогообложения и методические основы исчисления налоговых баз, варьируя налоговыми ставками и налоговыми льготами, государство может активно и целенаправленно воздействовать на мотивацию хозяйствующих субъектов и населения, на достижение оптимального соотношения факторов труда и капитала, что прямо влияет на темпы экономического роста.

Регулирующая функция неотделима от фискальной функции и тесно с ней взаимосвязана. Она может проявляться стихийно, либо использоваться сознательно, при этом ее стихийное влияние неизбежно. Предположим, что на государственном уровне в целях пополнения бюджета принято решение увеличить ставку налога на доходы физических лиц с 13 до 50%. Можно ли полагать, что фискальная цель окажется достигнутой? Отнюдь. Рост ставки подоходного налогообложения приведет к снижению реальных доходов населения, то есть понизится спрос граждан на товары и услуги. В

результате бюджетная система недополучит поступлений от налога на добавленную стоимость и акцизов. Отрасли, ориентирующиеся на потребности населения (розничная торговля, бытовое обслуживание, общественное питание и пр.), при падении объемов продаж вынуждены будут сократить численность работающих, то есть государство недополучит налог на доходы физических лиц. Эти отрасли снизят закупки у других отраслей, и там пойдут аналогичные процессы. Государство, скорее всего, при росте поступлений от налога на доходы физических лиц потеряет значительно больше.

Стихийное проявление регулирующей функции налогов может проявляться самым неожиданным образом. Так, в 1646 году вместо взимания стрелецких и ямских денег был установлен налог на соль в размере двух гривен с пуда. Дело в том, что соли в бытовой жизни народа придавалось особое значение. Ее не только использовали в пищу, но и на ней клялись, ею вместе с хлебом встречали и благословляли новобрачных. Она была одним из немногих покупных продуктов в эпоху натурального хозяйства. Правительство справедливо полагало, что население не сможет обойтись без соли. Однако в результате резко выросли цены на мясо и рыбу (их обычно засаливали) и в 1648 году на Руси прокатились соляные бунты. Народ обвинил в введении нового налога воспитателя царя Алексея Михайловича - Бориса Морозова и его сподвижников. Поймав царя по пути из церкви, бунтовщики вынудили его выдать им на расправу нескольких приказных дьяков. Потом начались грабежи и пожары, и порядок был восстановлен только с помощью немецких наемников. Московское восстание вызвало цепную реакцию, и соляные бунты прокатились по другим областям. Наиболее упорными и продолжительными оказались восстания посадских людей в Новгороде и Пскове.

После введения налога на окна во многих странах Европы стали строить дома с узкими или бутафорскими окнами.

Из-за введения на Руси дымового налога избы стали топить по-черному.

История знала примеры, когда повышения налогов приводило к глобальным политическим последствиям. Именно повышение налога на чай послужило толчком к восстанию североамериканских колоний против метрополии, в результате которого Англия утратила контроль над колониями и образовались США.

Следовательно, любое налоговое мероприятие нуждается во всесторонней проработке с тем, чтобы обеспечить надлежащую оценку его последствий.

Сознательное использование регулирующей функции налогов реализуется в налоговой политике.

Поступательное развитие российской экономики должно опираться на эффективную налоговую систему, способную обеспечить разумный баланс интересов налогоплательщиков и государства, где с максимальной отдачей были бы реализованы фискальная и регулирующая функция налогов.

Контрольные вопросы

1. Наличие каких функций у налогов не оспаривает большинство отечественных ученых-экономистов
2. В чем заключается содержание фискальной функции налогов?
3. В чем заключается содержание регулирующей функции налогов?
4. Как может проявляться регулирующая функция налогов?
5. Какая зависимость отражена в кривой Лаффера?

1. 4. Классификация налогов.

Под классификацией налогов понимают группировку налогов по определенным признакам. В финансовой науке до сих пор не выработано общепризнанной экономической классификации налогов. В прошлом применялись различные группировки налогов, в зависимости от целей налоговой политики и задач, которые они перед собой ставили.

Налоги подразделялись на внутренние и внешние (на местную и на внешнюю торговлю), имущественные, налоги на потребление, на производство и на обращение и т.д. Долгое время налоги вообще относили к категории чрезвычайных доходов государства (на случаи войн, ликвидации последствий природных катастроф и т.д.).

В середине XVI века французский экономист Ж. Боден из налогов признавал только таможенные пошлины.¹⁰

Позднее физиократы (от греч. *physis* природа и *kratos* - власть) - представители французской политэкономии, рассматривавшие землю и ее возделывание как источник богатства народов, а земледельческий труд - как единственно производительный труд основными считали налоги на земельную собственность, все остальные налоги относились ими к разряду дополнительных платежей, малозначимых с точки зрения экономической политики.

В настоящее время при классификации налогов используют разнообразные признаки (табл. 1.4.1).

Таблица 1.4.1

Классификация налогов

¹⁰ Боден Ж. Шесть книг о государстве // Антология мировой политической мысли: В 5 т. Т.2. М., 1999. С.689 – 695.

Признаки классификации	Виды налогов
По уровням бюджетной системы	Федеральные, Региональные, Местные.
По распределению между бюджетами разных уровней	Закрепленные, Регулирующие.
По характеру использования	Общие, Целевые.
По способу изъятия	Прямые, Косвенные.

По уровням бюджетной системы различают федеральные, региональные и местные налоги.

Федеральные налоги устанавливаются законодательными актами РФ и взимаются на всей ее территории. Органы законодательной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления могут вводить дополнительные льготы по федеральным налогам в пределах сумм налогов, зачисляемых в их бюджеты. При этом обоснование права на налоговую льготу возлагается на налогоплательщика. В соответствии с Налоговым Кодексом РФ в состав федеральных налогов и сборов входят:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- налог на дополнительный доход от добычи

углеводородного сырья:

- водный налог;
- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;

- государственная пошлина.

Региональные налоги - это налоги субъектов РФ: республик в составе РФ, краев, областей, автономных образований и городов федерального значения (Москва, Санкт-Петербург, Севастополь). Эти налоги вводятся в действие и прекращают действие законами субъектов РФ и действуют на территории соответствующих субъектов РФ.

При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации определяются следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены в НК РФ.

Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ законами о налогах могут устанавливаться особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения.

В состав региональных налогов входят:

- налог на имущество организаций;
- налог на игорный бизнес;
- транспортный налог;
- **курортный сбор**

Местные налоги и сборы устанавливаются законодательными актами субъектов РФ и органов местного самоуправления и действуют на территории соответствующих городов, районов в городах и сельской местности или иного муниципального образования.

При установлении местных налогов и сборов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения) определяются следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены в НК РФ.

Представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения) законодательством о налогах и сборах могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

К местным налогам и сборам относятся:

- налог на имущество физических лиц;
- земельный налог;
- торговый сбор.

По *распределению между бюджетами разных уровней* налоги делятся на *закрепленные и регулирующие*.

Закрепленные налоги поступают в определенный бюджет (например, НДС перечисляется только в федеральный бюджет, а налог на доходы физических лиц – в бюджеты субъектов РФ и бюджеты местных муниципальных образований).

Регулирующие налоги распределяются по уровням бюджетной системы (так, налог на прибыль организаций поступает как в федеральный бюджет, так и в бюджеты субъектов РФ).

По *способу изъятия* налоги делятся на *прямые и косвенные*. Прямые налоги взимаются непосредственно с доходов или имущества налогоплательщика (например, налог на имущество организаций), косвенные налоги взимаются в виде надбавки к цене товаров, либо в процентах к объему реализации (например, налог на добавленную стоимость). Косвенные налоги отличаются от налогов прямых и тем, что их субъектом является не определенный индивидуум, а потребитель вообще или сумма потребителей в государстве. Кроме того, прямые налоги могут быть установлены с учетом индивидуальных характеристик налогоплательщика, а косвенные налоги нейтральны. Во многом эта классификация носит условный характер.

По *характеру использования* налоги подразделяются на *общие и целевые*.

Общие налоги можно использовать на финансирование любых бюджетных расходов, такие налоги преобладают в налоговой системе.

Целевые налоги используются лишь на определенные цели. Целевые налоги характерны в период недостаточного развития денежных отношений или при чрезвычайных ситуациях. Например, при царе Михаиле существовал налог, который назывался «полоняничные деньги». Его собирали для выкупа пленных у татар и турок. Налог платили все. Посадские обыватели и церковные крестьяне давали со двора по 8 денег, крестьяне черные и помещичьи вдвое меньше, а стрельцы, казаки и прочие служилые люди низших чинов - по 2 деньги.

Во времена Ивана Грозного для производства пушек взимали пищальный налог. Петром Первым из-за северной войны были введены для содержания кавалерии драгунские деньги, для содержания флота – корабельные, для постройки Петербурга – рекрутные и подводные деньги.

Россия всегда «славилась своими дорогами». В 1705 году Петром Первым было принято решение привести в порядок московские улицы. Деревянные мостовые заменялись каменными плитами в Кремле и Китай-городе, а остальная Москва мостилась мелким камнем. На население и сословия была наложена особая повинность: с дворцовых, архиерейских, монастырских земель и вотчин служилых людей взимался камень (количество камня зависело от количества крестьянских дворов). С первого десятка дворов брали один камень размером с аршин (71,12 см.), со второго - по два камня по пол-аршина, а с третьего - аршинный кубик мелкого камня размером не меньше гусиного яйца. Не избежало этой повинности купечество и крестьяне (последние, приезжая в Москву для торгов, должны были привозить с собой по три камня с гусиное яйцо и песок). «С мира по камню - Москве мостовая».

В современной отечественной налоговой системе к целевым налогам можно отнести единый социальный налог, который взимался до 2010 года. Мобилизованные за его счет средства направлялись исключительно на пенсионное обеспечение, социальное и медицинское страхование.

По субъектам налоги классифицируются на налоги с юридических лиц (например, налог на прибыль организаций), на налоги с физических лиц (например, налог на доходы физических лиц) и комбинированные. Комбинированные налоги платят и организации, и физические лица (например, земельный налог, транспортный налог).

По международной методологии налоги делят на четыре группы: налоги на доходы, налоги на капитал, налоги на потребление и социальные налоги.

Контрольные вопросы

1. Какие виды налогов различают по уровням бюджетной системы?
2. Назовите состав федеральных налогов.
3. Какие налоги являются региональными?
4. К каким налогам следует отнести земельный налог?
5. На какие группы подразделяются налоги, исходя из порядка их распределения по уровням бюджетной системы?
6. В чем отличие прямых налогов от косвенных?
7. В чем смысл классификации налогов по субъектам платежа?
8. Чем отличаются общие налоги от целевых?
9. Каким образом устанавливаются региональные налоги?
10. Кто наделен правами введения местных налогов?

Глава 2. Экономические и правовые основы налогообложения.

2. 1. Налоговые отношения и система их регулирования

Обязанность уплаты налогов закреплена в Конституции РФ. В соответствии со статьей 57 Конституции РФ каждый обязан уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, не имеют обратной силы. Таким образом, из Конституции РФ вытекает императивный характер налогов, что требует специального налогового законодательства.

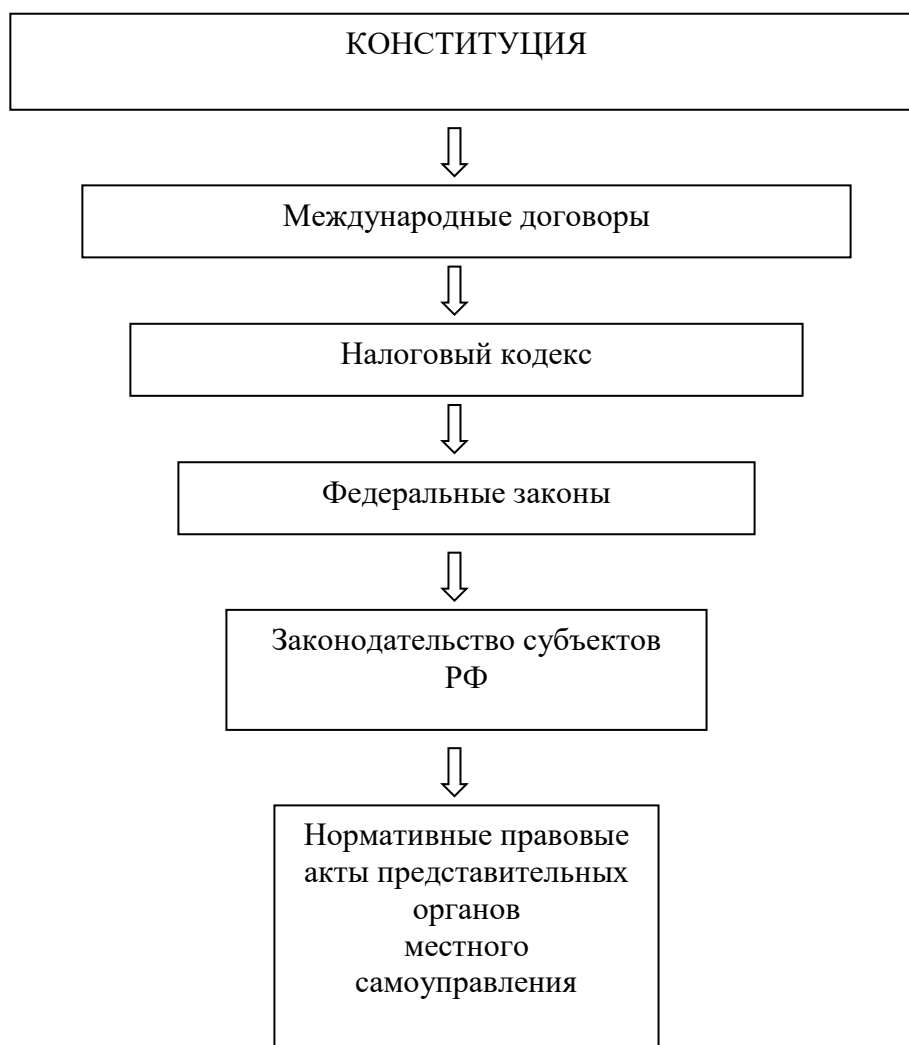
В соответствии со статьей 75 Конституции РФ система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются Федеральным законом. Статьей 72 Конституции РФ решение указанных задач относится к совместному ведению Федерации и ее субъектов.

В процессе установления и взимания налогов возникают налоговые отношения между государством в лице органов законодательной власти и управления и налогоплательщиками. *Система регулирования налоговых отношений* – это совокупность законодательных и нормативных актов различного уровня, содержащих налоговые законы и нормы: федеральных законов, законов и актов субъектов Федерации, ведомственных нормативных актов и актов местного самоуправления.

Система ранжирования законодательства, регулирующего налоговые отношения, представлена на схеме 2.1.1.

Схема 2.1.1

Схема иерархии актов, регулирующих налоговые отношения.



Законодательство о налогах и сборах включает в себя НК РФ и принятые в соответствии с ним федеральные налоговые законы.

Первая часть Налогового кодекса РФ устанавливает:

- виды налогов и сборов, взимаемых в РФ. Перечень налогов и сборов первой части Налогового кодекса установлен статьями 13, 14, и 15;
- основания возникновения, изменения и прекращения, а также порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- принципы и порядок установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов РФ и местных налогов и сборов;

- права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемым законодательством о налогах и сборах;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

Налоговый кодекс РФ является законодательным актом прямого действия. Федеральные законы о налогах и сборах должны приниматься в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее, чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Если для одного и того же налога в зависимости от категории налогоплательщика или иных условий налогообложения установлены налоговые периоды различной продолжительности, дата вступления в силу соответствующего акта законодательства о налогах должна определяться применительно к каждому из установленных налоговых периодов.

В случае если данные акты предусматривают устранение или смягчение ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, либо устанавливают дополнительные гарантии прав налогоплательщиков и плательщиков сборов, то они имеют обратную силу. При этом такие акты могут вступать в силу в сроки, указанные в этих актах, но не ранее даты их официального опубликования.

Напротив, если законодательными актами повышаются налоговые ставки и размеры сборов, устанавливаются новые обязанности и штрафные санкции налогоплательщикам и плательщикам сборов, эти акты обратной силы не имеют.

Внесение изменений в законодательство РФ о налогах и сборах, а также приостановление, отмена или признание утратившими силу положений актов законодательства РФ о налогах и сборах осуществляются отдельными федеральными законами.

Помимо законодательных актов налоговые отношения регулируются указами Президента РФ, постановлениями Правительства РФ, актами Министерства Финансов РФ, постановлениями Конституционного Суда РФ, решениями и определениями Верховного Суда РФ.

Указы Президента РФ устанавливают, как самостоятельные нормы права, так и носят характер поручений органам управления разработать нормативные акты по налогообложению.

Правительство РФ определяет нормативы затрат и различные перечни, применяемые при налогообложении, разрешает иные вопросы налоговых отношений в соответствии с поручениями Президента РФ и в пределах своей компетенции по действующему налоговому законодательству.

Акты Министерства финансов РФ в случае, если они прошли установленную регистрацию в Министерстве юстиции РФ, имеют нормативное значение, могут разъяснять и трактовать порядок исчисления и взимания налогов. Акты, не прошедшие регистрацию в Министерстве юстиции РФ, определяют порядок функционирования налоговых органов, дают рекомендации по отдельным вопросам применения налогового законодательства, разрабатывают методики расчетов и порядок ввода в действие законов и нормативных актов и т.п.

Кроме национального законодательства отношения в налоговой сфере регулируются и международными договорами, в частности договорами об устранении двойного налогообложения. Если международным договором РФ, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем в

российском налоговом законодательстве и нормативными правовыми актами, то следует применять правила и нормы международных договоров РФ.

Законодатель в первой части Налогового кодекса РФ (ст. 17) закрепил положение о том, что налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения.

Действующим законодательством РФ не предусмотрена возможность установления налогов и сборов, не предусмотренных НК РФ.

Вместе с тем, в определенных случаях налогоплательщик может использовать специальный налоговый режим. Специальные налоговые режимы предусматривают особый порядок определения элементов налога, а также освобождение налогоплательщиков от уплаты определенных налогов. К специальным налоговым режимам относятся: упрощенная система налогообложения, патентная система налогообложения, система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Налог считается установленным, если установлены все элементы налогообложения.

Элементами налогообложения являются:

- *Объект налогообложения.* К нему относятся операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), иной объект, с наличием которого у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога. Под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав, относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ. Товаром считается любое

имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. Работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы. Услугой признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. Наличие объекта обложения неразрывно связано с возникновением обязанности по уплате налога. Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения.

- *Налоговая база.* Она представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения. Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных бухгалтерского учета, налогового учета или на основе иных документов, подтверждающих данные об объектах, подлежащих налогообложению, либо связанных с налогообложением. При обнаружении ошибок в исчислении налоговой базы, относящейся к прошлым отчетным периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде пересчет налоговых обязательств производится в период совершения ошибок.

Индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов.

Остальные налогоплательщики - физические лица рассчитывают налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций сведений об облагаемых доходах, а также данных собственного учета облагаемых доходов, осуществляемого по произвольной форме.

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

Твердые ставки определяются в абсолютной сумме. Такие ставки используются, например, при исчислении транспортного налога.

Пропорциональные ставки установлены в одном и том же проценте к налоговой базе. Данные ставки применяются по всем основным налогам (НДФЛ, НДС, налог на прибыль организаций).

Прогрессивные ставки - это ставки, увеличивающиеся с ростом налоговой базы. Налоговая практика выработала две шкалы прогрессии простую и сложную. При простой - возросшая ставка налога применяется ко всей налоговой базе, при сложной – налоговая база делится на части (ступени), каждая из которых облагается своей ставкой, т.е. повышенные ставки применяются не ко всему объекту, а к части, превышающей предыдущую степень. Сложная прогрессия более выгодна плательщику, поскольку она обеспечивает ему более низкое обложение, чем при простой прогрессии, когда весь доход подлежит обложению высокой ставкой.

Регрессивные ставки понижаются по мере роста налоговой базы.

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

При создании организации после начала календарного года, первый налоговым периодом начинается со дня ее создания. При этом днем ее создания признается день ее государственной регистрации.

При ликвидации (реорганизации) до конца календарного года, последним налоговым периодом для нее является период времени от начала этого года до дня завершения ликвидации (реорганизации).

- *Порядок исчисления налога.* Это определенные законом методические правила расчета величины налога. Обязанность по исчислению налогов может быть возложена на налогоплательщика, налогового агента или на налоговый орган;

- *Порядок и сроки уплаты налога.*

Особое место в элементах налогообложения занимают налоговые льготы, поскольку налог может считаться установленным и при отсутствии налоговых льгот. Льготами по налогам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог, либо уплачивать его в меньшем размере.

По налогам предоставляются следующие виды льгот:

- изъятие из обложения определенных элементов объекта обложения и налоговые вычеты;
- освобождение от уплаты налогов отдельных категорий плательщиков;
- понижение налоговых ставок;
- целевые налоговые льготы;
- изменение периодичности исполнения обязанности по уплате налогов.

Контрольные вопросы

1. В каком законе закреплена обязанность уплаты налогов?
2. Какие нормативные акты включены в законодательство о налогах и сборах?
3. Какие нормы регламентирует первая часть НК РФ?
4. Чем регулируются налоговые отношения в РФ?
5. Что понимается под налоговой системой?
6. При каких условиях налог считается установленным?
7. Дайте характеристику элементам налогообложения.

2.2. Меры ответственности за нарушение налогового законодательства.

Налоговая ответственность обладает рядом общих признаков, характерных для любого вида юридической ответственности:

- регулируется нормами права;
- является средством охраны правопорядка;
- состоит в применении мер государственного принуждения;
- наступает за нарушение правовых норм;
- является следствием виновного деяния;
- связана с отрицательными последствиями материального и (или) морального характера, которые нарушитель должен претерпеть;
- реализуется в соответствующих процессуальных формах.

Вместе с тем налоговая ответственность характеризуется специфическими чертами:

- основанием налоговой ответственности является налоговое правонарушение;
- наступление ответственности урегулировано нормами налогового права;
- ответственность состоит в применении к нарушителю специальных санкций.

Субъектами налоговой ответственности являются налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты и иные обязанные лица;

Законодательство о налогах и сборах устанавливает различные обязанности как налогоплательщиков и плательщиков сборов, так налоговых агентов, банков (ВЫПОЛНЯЮЩИХ поручения клиентов об уплате налогов и сборов), организаций и физических лиц. Соответственно, законодатель установил ответственность не только за невыполнение обязанности по уплате налогов, но и за нарушения других положений законодательства о налогах и сборах (п. 4 ст. 23 и п. 5 ст. 24 НК РФ).

В зависимости от степени общественной опасности и характера противоправных действий (бездействия) за нарушения законодательства о налогах и сборах установлены налоговая, административная и уголовная виды ответственности.

Налоговая ответственность налогоплательщиков регулируется разделом VI первой части НК РФ.

Административная ответственность налогоплательщиков регулируется главой 15 Кодекса об административных правонарушениях РФ, принятого Федеральным законом от 30.12.2001 № 195-ФЗ (далее - КоАП РФ), введенным в действие Федеральным законом от 30.12.2001 № 196-ФЗ.

Уголовная ответственность за уклонение от налогообложения предусмотрена в статьях 194, 198 и 199 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее - УК РФ).

Основанием привлечения к ответственности является совершение налогового правонарушения. Должны быть установлены все элементы состава правонарушения, образующие объективную и субъективную стороны, а также свидетельствующие о наличии объекта и субъекта конкретного правонарушения. Отсутствие хотя бы одного из названных элементов исключает привлечение лица к ответственности.

Объектом налогового правонарушения являются общественные отношения, складывающиеся в процессе установления, введения, взимания налогов и (или) сборов и осуществления налогового контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Объективная сторона правонарушения, т.е. внешнее проявление противоправного деяния, включает в единстве и взаимосвязи следующие составляющие:

1. совершение противоправного деяния, выраженного в форме действия или бездействия;

2. причинение вреда, наступление неблагоприятных последствий;
3. наличие причинно-следственной связи между совершенным противоправным деянием и наступившими неблагоприятными последствиями.

Объективная сторона налогового правонарушения может выражаться в форме *действия* или *бездействия*.

В ряде случаев НК РФ предусмотрены такие дополнительные признаки объективной стороны, как неоднократность, систематичность, т.е. повторяемость однородных действий в течение определенного законом периода, а также размеры сумм неуплаченных налогов и (или) сборов.

Субъектом налогового правонарушения могут быть как физические лица, так и организации.

Физические лица как субъекты налоговых правонарушений подразделяются на два вида:

- налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты;
- должностные лица.

Субъектами ответственности за нарушение налогового законодательства выступают также организации, к которым НК РФ относит российских и иностранных юридических лиц, международные организации, их филиалы и представительства в Российской Федерации.

Особым субъектом ответственности среди организаций выступают банки или иные кредитные организации, на которые законодательством о налогах и сборах налагаются различные обязанности.

Под субъективной стороной правонарушения понимается психическое отношение физического лица к совершенному противоправному деянию и наступившим общественно опасным последствиям. Субъективная сторона характеризуется наличием вины, выраженной в форме умысла или неосторожности.

Совокупность названных элементов позволяет сделать вывод о совершении правонарушения, являющегося основанием привлечения к юридической ответственности виновного лица. Отсутствие хотя бы одного из названных элементов свидетельствует об отсутствии состава правонарушения и исключает наступление юридической ответственности.

При выявлении нарушений налогового законодательства, налоговые органы применяют меры финансовой ответственности в виде штрафных санкций и административные штрафы.

В соответствии со статьей 106 НК РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное деяние налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Мерой ответственности за налоговые правонарушения является в соответствии со статьей 114 НК РФ налоговая санкция, установленная в виде денежных штрафов.

Ответственность в виде штрафных санкций наступает за следующие нарушения:

- нарушение срока постановки на учет в налоговом органе;
- непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества);
- нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета);
- представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения;
- **непредставление** пояснений на камеральные проверки по НДС и сдачу пояснений на бумаге;
- грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения;

- неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора);
- сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков ее ответственным участником;
- невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и перечислению налогов;
- несоблюдение порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на который наложен арест или в отношении которого налоговыми органами принято обеспечительные меры в виде залога;
- непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля;
- отказ от предоставления документов и предметов по запросу налогового органа;
- ответственность свидетеля;
- отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода;
- неправомерное несообщение сведений налоговому органу;
- нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса;
- неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми;
- неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках, предоставление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых сделках;

- неуплата или неполная уплата сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании;

- неправомерное непредставление уведомления о контролируемых иностранных компаниях, уведомления об участии в иностранных организациях, предоставление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых иностранных компаниях, уведомлении об участии в иностранных организациях.

За каждое из перечисленных налоговых нарушений Налоговым кодексом РФ предусмотрены штрафные санкции.

Специальные виды нарушений законодательства о налогах и сборах и ответственность за их совершение определены для банков. К числу таких нарушений со стороны банка относятся:

- нарушение порядка открытия счета;
- нарушение срока исполнения поручения об уплате налога (сбора), авансового платежа, пеней, штрафа;
- нарушение решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента;
- неисполнение поручения налогового органа о перечислении налога, авансового платежа, сбора, пеней, штрафа;
- непредставление справок (выписок) по операциям и счетам в налоговый орган;
- нарушение обязанностей, связанных с электронными денежными средствами.

При совершении одним налогоплательщиком более одного правонарушения налоговые санкции взыскиваются отдельно за каждое из них.

В некоторых случаях иски о взыскании налоговых санкций могут быть предъявлены налоговыми органами, не принимавшими решений о привлечении налогоплательщика к ответственности. Например, такая

ситуация может произойти в случае предъявления иска о взыскании с организации-налогоплательщика налоговой санкции за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе по месту нахождения обособленного подразделения данной организации. В данном случае истцом будет выступать налоговый орган, на территории которого расположена сама организация, в то время как решение о привлечении ответчика к налоговой ответственности принимал налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения организации-налогоплательщика.

Недоимки по налогам, пени и штрафы взыскиваются в бесспорном порядке со всех счетов налогоплательщика, кроме ссудных и депозитных счетов.

Взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления в банк, где открыты счета налогоплательщика, инкассовые поручения на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика.

Инкассовое поручение налогового органа на перечисление налога исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения, если взыскания производится с рублевых счетов, и не позднее двух операционных дней – с валютных счетов.

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

- наличных денежных средств;
- ценных бумаг, валютных ценностей, непромышленных помещений, легкового автотранспорта и иного имущества, непосредственно не участвующего в производстве продукции;

- готовой продукции (товара);
- сырья и материалов, основных средств, предназначенных для непосредственного участия в производственном процессе;
- имущества, переданного по договору во владение, временное пользование без перехода права собственности;
- другого имущества.

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

При отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика, а также, если есть основания полагать, что налогоплательщик принимает меры по сокрытию своего имущества, с санкции прокурора постановлением налогового органа может быть наложен полный или частичный арест на имущество налогоплательщика. Порядок ареста имущества определен ст. 77 НК РФ. Частичным арестом признается такое ограничение прав налогоплательщика в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляется с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. Полным арестом имущества признается такое ограничение прав налогоплательщика в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Статья 108 первой части НК Кодекса РФ (п.6) устанавливает презумпцию налоговой невиновности. Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана и установлена вступившим в законную силу решением суда. Налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность. Здесь действует принцип презумпции невиновности. Бремя доказательств вины возложено на налоговые органы. Неустранимые сомнения в

виновности налогоплательщика должны толковаться в его пользу. В качестве неустранимых могут рассматриваться те сомнения, противоречия и неясности, которые невозможно устранить, несмотря на использование всех известных методов толкования законов: грамматического, семантического, логического и исторического.

Налоговое законодательство предусматривает наличие обстоятельств, исключающих вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения (ст.111 НК РФ) и обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения (ст.112 НК РФ).

Обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются:

1) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказательства);

2) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком – физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния;

3) выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных финансовым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции. К разъяснениям такого рода правомерно относить письменные разъяснения, данные руководителем налогового органа, руководителями соответствующих федеральных министерств и ведомств, иных уполномоченных на то должностных

лиц. При этом не имеет значения, адресовано ли разъяснение непосредственно налогоплательщику, являющемуся участником спора, или неопределенному кругу лиц;

4) суд или налоговый орган, рассматривающие дело, могут признать отсутствие вины в налоговом нарушении иные обстоятельства.

Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются:

1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

2) совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

3) тяжелое материальное положение физического лица;

4) иные обстоятельства, которые судом могут быть признаны смягчающими ответственность.

Обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

При наличии смягчающих обстоятельств размер штрафа должен быть уменьшен не менее, чем вдвое, а при наличии отягчающих обстоятельств он увеличивается на сто процентов. Постановлением Пленумов Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ от 11.06.99 № 41/9 разъяснено, что пунктом 3 статьи 114 НК РФ установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции (50%). Суд при оценке обстоятельств, смягчающий ответственность налогоплательщика за правонарушение, вправе уменьшить размер штрафа и более чем в два раза.

Принимается во внимание также и давность взыскания налоговых санкций (ст. 113, 115 НК РФ). Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового

правонарушения, если со дня его совершения, либо со следующего дня после окончания налогового периода (в зависимости от вида нарушения), в течение которого было совершено это правонарушение, истекли три года.

При нарушении своих прав налогоплательщики вправе обжаловать действия налоговых органов и их должностных лиц. По усмотрению налогоплательщика с обжалованием или жалобой можно обратиться в вышестоящий налоговый орган или в суд. Решение налогового органа может быть обжаловано в суде только в том случае, если сначала оно было обжаловано в вышестоящий налоговый орган. Организации и индивидуальные предприниматели подают иски в арбитражные суды в соответствии с Арбитражным процессуальным кодексом, физические лица (в том числе частные нотариусы, частные охранники, частные детективы) - в суды общей юрисдикции. Налогоплательщик может обжаловать в суде не только решение налогового органа, но и документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика. Налогоплательщик вправе обжаловать в суде требование об уплате налога, пеней и налоговой санкции независимо от того, было ли им оспорено решение налогового органа, на основании которого вынесено соответствующее требование. В соответствии с НК РФ возможна компенсация убытков, причиненных неправомерными действиями (бездействием) работников налоговых органов. Порядок рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке определяется «Регламентом рассмотрения споров в досудебном порядке», утвержденным приказом МНС РФ от 17.08.2001 № БГ- 3 –14/290.

В соответствии с Кодексом РФ об административных правонарушениях к должностным лицам налогоплательщиков могут быть применены административные санкции за налоговые нарушения в

виде наложения административных штрафов. Административные штрафы налагаются в соответствии со статьями 15.3 – 15.9, 19,6, 19,7, 23,5 и частями 1 статей 19.4 и 19.5 Административного кодекса и устанавливаются кратными величине минимального размера оплаты труда. Протокол об административных нарушениях составляется должностными лицами налоговых органов.

В случае, если налоговая и административная ответственность наступают в результате совершения одного и того же нарушения, нарушитель не может быть привлечен одновременно и к налоговой, и к административной ответственности.

За налоговые преступления наказания установлены по следующим статьям Уголовного кодекса РФ:

- Ст. 198 «Уклонение от уплаты налогов или сборов с физического лица» В соответствии с данной статьей предусмотрено наказание штрафом в размере от 100 тысяч до 300 тысяч рублей или в размере заработной платы, или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до одного года, а тоже деяние, совершенное в особо крупном размере, наказывается штрафом в размере от 200 тысяч до 500 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет либо лишением свободы на срок до трех лет за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или иные документы заведомо ложных сведений.

Крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 600 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или)

сборов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1 млн. 800 тыс. руб., а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 3 млн. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 9 млн. руб.

Лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное настоящей статьей, освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

- Ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов или сборов с организации» В соответствии с этой статьей, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, наказывается штрафом в размере от 100 тыс. до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

То же деяние, совершенное группой лиц по предварительному сговору, либо в особо крупном размере, наказывается штрафом в размере от 200 тыс. до 500 тыс. руб., или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет, либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2 млн. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 6 млн. руб., а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 10 млн. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 30 млн. руб.

Лицо, впервые совершившее налоговое преступление, освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом, либо организацией, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов которое вменяется данному лицу, нескладно. Нужна простая редакция полностью уплачены суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумма штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

Неуплата налогов в крупном размере относится к преступлениям небольшой тяжести, срок давности по ним составляет 2 года. Неуплата налогов в особо крупном размере считается тяжким преступлением, срок давности по которому составляет 10 лет.

Для нарушителей налогового законодательства сделанное в 19 веке наблюдение К. Маркса о том, что «когда французский крестьянин хочет представить себе черта, он представляет его в виде сборщика налогов», не потеряло своей актуальности и ныне.

Контрольные вопросы

1. Назовите виды ответственности налогоплательщиков за нарушения налогового законодательства.
2. Что является мерой ответственности за налоговые правонарушения?

3. За какие нарушения наступает ответственность в виде штрафных санкций?
4. С каких счетов налогоплательщика взыскиваются недоимки по налогам, пени и штрафы?
5. Можно ли взыскать налог за счет имущества налогоплательщика?
6. Какие обстоятельства исключают вину лица в совершении налогового правонарушения?
7. Какие обстоятельства смягчают вину лица за совершение налогового правонарушения?
8. По каким статьям уголовного кодекса предусмотрены наказания за налоговые преступления?
9. Может ли нарушитель налогового законодательства одновременно быть привлечен и к административной, и к налоговой ответственности?
10. Какое обстоятельство отягчает вину за налоговое нарушение?

Глава 3. Основы построения и функционирования налоговой системы.

3.1. Налоговая система государства

Под налоговой системой понимается вся совокупность налогов и сборов, порядок их установления, взимания и отмены на территории РФ, полномочия и ответственность субъектов налоговых отношений.

Участниками налоговых отношений в соответствии с законодательством о налогах и сборах, являются: организации и физические лица, признаваемые налогоплательщиками или налоговыми агентами, налоговые органы, таможенные органы, органы

государственных внебюджетных фондов, государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы, сборщики налогов.

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

Кроме этого, в НК РФ введено понятие консолидированной группы налогоплательщиков. Консолидированной группой налогоплательщиков признается добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые предусмотрены НК РФ, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков.

Права и обязанности налогоплательщиков и плательщиков сборов определены во втором разделе первой части НК РФ (гл. 3). *Налогоплательщиками и плательщиками сборов* признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с законодательством возложена обязанность уплачивать налоги и сборы. Филиалы и территориально обособленные подразделения исполняют полномочия налогоплательщиков. *Налоговыми агентами* признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет налогов. Действующим законодательством установлено, что налоговыми агентами являются организации и физические лица-предприниматели в отношении:

- налога на доходы физических лиц;
- налогообложения дивидендов и доходов от долевого участия;

- налога на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) на территории РФ иностранными юридическими лицами, не состоящими на налоговом учете, реализации услуг по аренде федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества, реализации бесхозного и конфискованного имущества;

- налогообложения доходов иностранных юридических лиц из источников в РФ.

Права налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов идентичны. Они имеют право:

- 1) получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения;
- 2) **Налогоплательщики - физические лица вправе представлять в налоговые органы документы (сведения) и получать от налоговых органов документы, используемые налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через многофункциональные центры предоставления государственных и муниципальных услуг;**
- 3) получать от Министерства финансов РФ письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, от финансовых органов субъектов РФ и муниципальных образований - по вопросам применения соответственно законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных

правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах;

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

5) получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый;

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

7) на осуществление совместной с налоговыми органами сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, а также на получение акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам;

8) представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично либо через своего представителя;

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

10) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

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

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

13) не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц;

14) обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

15) на соблюдение и сохранение налоговой тайны;

16) на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц;

17) на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов.

Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности в отношении актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. При этом налогоплательщикам гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов.

К основным обязанностям налогоплательщиков относятся:

- встать на учет в налоговом органе;
- уплачивать законно установленные налоги;
- вести учет объектов налогообложения и предоставлять в налоговый орган бухгалтерскую отчетность, налоговые декларации и информацию;
- в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов.

Каждому налогоплательщику присваивается единый на всей территории РФ по всем видам налогов и сборов идентификационный номер налогоплательщика (ИНН). Этот номер указывается налогоплательщиком во всех документах (декларации, отчетах, заявлениях и т.п.), подаваемых в налоговый орган. В индивидуальном идентификационном номере двенадцать цифр. Первые две цифры идентичны номеру региона местонахождения налогоплательщика, вторые две цифры соответствуют номеру налоговой инспекции, где он поставлен на налоговый учет, остальные цифры соответствуют его регистрационному номеру, последняя цифра ИНН является

контрольной. Поэтому по ИНН можно установить любого налогоплательщика.

Работу по разработке и проведению налоговой политики государства организует Министерство финансов РФ.

Основными задачами Минфина РФ являются:

- совершенствование бюджетной системы РФ, развитие бюджетных федерализма;
- разработка и реализация единой финансовой бюджетной, налоговой и валютной политики РФ;
- концентрация финансовых ресурсов на приоритетных ресурсах на приоритетных направлениях социально-экономического развития РФ;
- разработка проекта федерального бюджета и обеспечение его исполнения;
- обеспечение в пределах своих компетенций государственного финансового контроля;
- осуществление методологического руководства.

В соответствии с возложенными на него задачами Минфин РФ выполняет следующие основные функции в области налогов:

- разработка совместно и другими федеральными органами исполнительной власти предложений по развитию налогового законодательства и совершенствованию налоговой системы;
- координация в пределах своей компетенции деятельности федеральных органов, на которые возложена ответственность за обеспечение своевременного поступления налогов в федеральных бюджет;
- дача письменных разъяснений по вопросам применения налогового законодательства;
- выдвижение предложений по совершенствованию налоговой политики и налоговой системы;

- проведение переговоров, связанных с заключением соглашений между РФ и иностранными государствами об устранении двойственного обложения доходов и имущества;

- принятие необходимых мер по налоговому стимулированию предпринимательской деятельности в стране;

- разработка проектов нормативов отчислений от федеральных налогов и доходов в бюджеты субъектов РФ;

- направление представлений в налоговые органы по согласованию с Госкомитетом по управлению государственным имуществом о возбуждении дела о признании предприятия несостоятельным (банкротом) в случае неуплаты им налогов;

- утверждение форм расчетов по налогам и форм налоговых деклараций.

Министерство финансов РФ имеет право:

- запрашивать в установленном порядке у Федеральных органов власти и органов власти субъектов РФ материалы, необходимые для разработки проекта федерального бюджета на предстоящий год, расчета прогноза консолидированного бюджета РФ, составления отчета исполнения федерального и консолидированного бюджета;

- издавать приказы, инструкции и другие правовые акты по налогам.

Финансовые органы на местах занимаются конкретными вопросами налогообложения, а именно:

- совместно с налоговыми инспекциями осуществляют ревизии юридических лиц;

- принимают меры к укреплению налоговой дисциплины;

- составляют доходную часть своих бюджетов, получая при этом сведения от налоговых инспекций;

- решают вопрос совместно с налоговыми органами о неприменении финансовых санкций к налогоплательщикам в случае задержки ими уплаты налогов;

- получают сведения от налоговых органов о поступлении налоговых доходов в бюджет, а также другую информацию для регулирования бюджетного процесса.

Таможенные органы осуществляют контрольные полномочия в отношении организаций и физических лиц, у которых возникают обязанности по уплате таможенной пошлины, а также НДС и акцизов при импорте товаров в Российскую Федерацию.

Федеральная таможенная служба (ФТС) России представляет собой единую централизованную систему таможенных органов – таможенных управлений, включающих таможни, состоящие из одного или несколько постов.

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

В соответствии с конституционной нормой о необходимости уплаты организациями и физическими лицами законодательно установленных налогов и сборов подсистема налогообложения призвана обеспечивать формирование налоговых доходов, а подсистема налогового администрирования – должна обеспечивать контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов.

Налоговое администрирование это деятельность уполномоченных государством органов по обеспечению контроля за соблюдением организациями и физическими лицами законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации. В системе налогового администрирования реализуется контрольная функция государства в сфере налоговых отношений, осуществляемая уполномоченными органами – Федеральной налоговой службой, а также Федеральной таможенной службой (в части администрирования НДС и акцизов, уплачиваемых при ввозе товаров и транспортных средств на таможенную территорию РФ) в пределах компетенции каждой из них,

что предполагает их самостоятельность и специфические формы осуществления контрольной деятельности.

В соответствии с НК РФ осуществление налогового контроля возложено на налоговые органы, составляющие организационный механизм контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Одновременно в рамках налогового контроля организаций, в частности, при проверке правильности исчисления налога на прибыль проверяются суммы доходов и документально подтвержденные расходы. Этим самым налоговый контроль в известной мере трансформируется в контроль финансово-хозяйственной деятельности организации.

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

Контрольную работу по обеспечению полноты и своевременности уплаты налогов ведут налоговые органы.

Как специальное учреждение, призванное заниматься государственными доходами, налоговые органы стали развиваться с начала 16 века. 22 февраля 1711 г. Петр Первый учредил Правительствующий Сенат, заменивший Боярскую Думу. 17 марта 1711г. указом “О поручении Правительствующему Сенату положения об устройстве государственных доходов...” царь предписал “денег как возможно собирать... и ... учинить фискалов во всяких делах”.

До этого налоги собирала армия. Ключевский писал об этом так: «Полковые команды, руководившие сбором подати, были разорительнее самой подати. Она собиралась по третям года, и каждая экспедиция длилась два месяца. Шесть месяцев в году села и деревни

жили в паническом ужасе от вооруженных сборщиков, содержащихся при этом за счет обывателей, среди взысканий и экзекуций».

С учреждением Правительствующего Сената положение изменилось. Сенат выбирал для присутствия в нем обер-фискала, “человека умного и доброго независимо от чина”. Обер-фискал был обязан тайно наблюдать за правильным поступлением государственных доходов, «над всеми делами тайно надсматривать и проведывать про неправый суд, а также и в сборе казны и прочего...». Обер-фискалу полагался штат из провинциал-фискалов и подсобных чиновников.

В настоящее время налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и сборов. В указанную систему входят Федеральный орган исполнительной власти (Федеральная налоговая служба), уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы

В действующую Федеральную налоговую службу (ФНС) входят центральный аппарат, инспекции по субъектам РФ и инспекции по районам и городам. В системе ФНС образуются специализированные государственные налоговые инспекции по работе с крупнейшими налогоплательщиками в регионах, функционирует также инспекция по контролю за ценообразованием. Кроме того, специальная налоговая инспекция может быть образована для ведения налогового контроля в отраслевом разрезе.

Руководство налоговыми органами осуществляет центральный аппарат ФНС России. Структура центрального аппарата ФНС России утверждается ее руководителем. Она включает в себя ряд структурных подразделений, в том числе:

- Аналитическое управление;
- Контрольное управление;

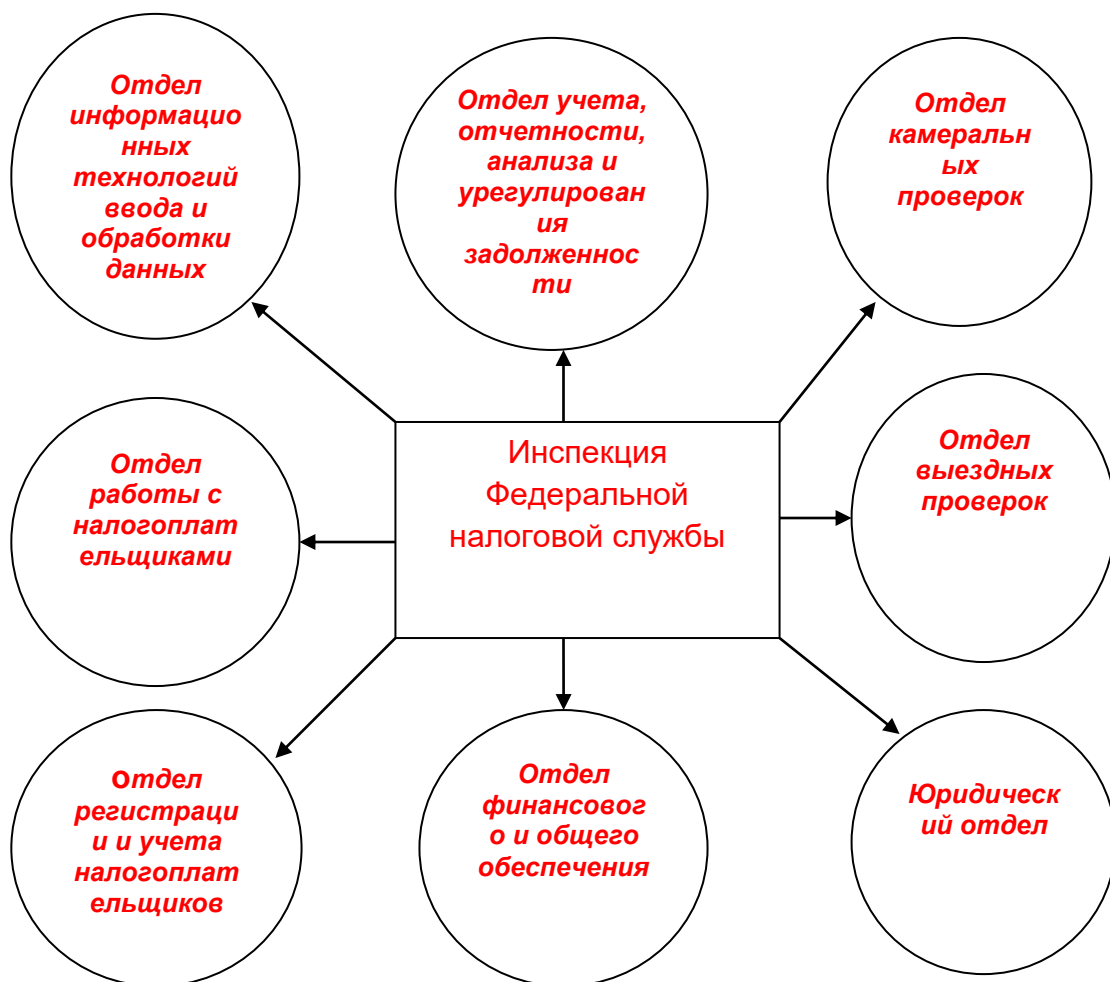
- Финансовое управление;
- Управление контроля налоговых споров;
- Правовое управление;
- Управление обеспечения процедур банкротства;
- Управление налогообложения юридических лиц и т.д.

В функции центрального аппарата ФНС России входят изучение и анализ практики применения действующего законодательства, участие в подготовке законодательных актов, разработка инструкций, методических рекомендаций, указаний о порядке взимания того или иного налога.

Основную нагрузку по непосредственному контролю за исполнением налогового законодательства несут территориальные инспекции ФНС. Типовая структура территориальной инспекции ФНС представлена на схеме 7.1.1.

Схема 7.1.1.

Структура территориальной инспекции ФНС



Отдел финансового и общего обеспечения обеспечивает прием, обработку и отправку корреспонденции на бумажных носителях и в электронном виде по каналам связи, формирует и ведет архив документов инспекции, осуществляет планирование координацию и контроль исполнения работ, организует тиражирование документов, занимается подбором и перемещением персонала, выполняет функцию получателя бюджетных средств.

Юридический отдел проводит правовые экспертизы и оказывает юридическую поддержку подразделениям инспекции, анализирует жалобы налогоплательщиков, готовит проекты решений по результатам налоговых проверок, представляет интересы налоговой инспекции в судах, направляет материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовных дел.

Отдел регистрации и учета налогоплательщиков занимается государственной регистрацией юридических лиц, участвует в производстве по делам об административных правонарушениях, координирует работу по ликвидации юридических лиц, предоставляет сведения и копии документов, связанных с регистрацией.

Отдел работы с налогоплательщиками принимает налоговую отчетность, иные документы, необходимые для налогового контроля, а также сведения о доходах физических лиц, занимается их обработкой.

Отдел информационных технологий ввода и обработки данных обеспечивает техническую поддержку работы налоговой инспекции, обучает и консультирует пользователей оргтехники, ведет базы данных по регистрации и учету налогоплательщиков, копий счетов-фактур, осуществляет передачу электронных платежных документов.

Отдел учета, отчетности, анализа и урегулирования задолженности взаимодействует с государственными внебюджетными фондами по вопросам учета платежей, занимается разрешением спорных и сложных ситуаций с начислением пеней, с невыясненными платежами, дает прогнозы налоговых поступлений, проводит оперативный анализ отчетности и направляет требования об уплате налогов.

Отдел камеральных проверок проводит камеральные налоговые проверки и принимает меры к налогоплательщикам, не представившим налоговые декларации.

Отдел выездных проверок планирует и осуществляет выездные налоговые проверки, оформляет их результаты, анализирует их эффективность, участвует в подготовке ответов на письменные жалобы налогоплательщиков.

Структура и штатная численность территориальной налоговой инспекции утверждается ее начальником на основании социально-демографических, экономических и географических характеристик района (города), объема выполняемой работы. В крупных инспекциях

могут быть несколько отделов выездных и камеральных проверок, отдел налогового аудита, отделы и группы по видам взимания налогов, отдел безопасности, отдел обеспечения процедуры банкротства.

В налоговой инспекции установлены правила внутреннего распорядка. Ежедневно в конце рабочего дня сотрудники опечатывают двери. Охрана утром и вечером проверяет наличие печатей, ключи сдаются в охрану. В обеденный перерыв из здания налоговой инспекции удаляют всех посторонних и двери закрываются. Составляется график дежурств начальников структурных подразделений в праздничные дни.

Подробнее о контрольной работе налоговых органов будет изложено в четвертой главе настоящего пособия.

Государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы и должностные лица, осуществляющие в установленном порядке помимо налоговых органов прием и взимание налогов и сборов, а также контроль полноты и своевременности поступления налогов.

При установлении региональных и местных налогов законодательными (представительными) органами субъектов РФ и, соответственно, представительными органами местного самоуправления следующие элементы налогообложения: налоговые ставки в установленных пределах, порядок и сроки уплаты налога, если данные элементы не установлены в НК РФ.

Органы исполнительной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления дают письменные разъяснения по вопросам, связанным с применением регионального законодательства о налогах правовых актов о местных налогах.

1. Какие задачи решает управление налогообложением?
2. Что входит в задачи налогового контроля?
3. По каким критериям можно классифицировать налоговый контроль?
4. На какие органы возложена функция налогового контроля?
5. Перечислите права налоговых органов.

3.2. Налоговая политика государства

Налоговая политика – это система мероприятий государства в области налогов. Она является составной частью финансовой политики. Содержание и цели налоговой политики обусловлены социально-экономическим строем общества и социальными группами, которые стоят у власти.

На государственном уровне основная цель налоговой политики сводится, во-первых, к формированию доходной части бюджетов и, во-вторых, к стимулированию развития экономического потенциала страны. Реализуется эта цель путем обеспечения относительного равновесия между функциями налогообложения - фискальной и регулирующей.

Таким образом, основной целью налоговой политики правительства является наряду с соблюдением фискальных интересов обеспечение сохранения данной экономической и политической системы, ее поступательного развития, возможность достижения которого заложена в рациональном налоговом регулировании экономических отношений и пропорций. Инструментом проведения налоговой политики в жизнь, ее практической реализацией становятся конкретные законы и другие законодательные акты.

Основными задачами налоговой политики государства являются:

- обеспечение государства финансовыми ресурсами;

- создание условий для регулирования экономики;
- обеспечение социальной справедливости при налогообложении.

Современная налоговая политика экономически развитых государств определяется в своей основе концептуальным подходом, которого придерживается правительство, пришедшее к власти. Различные и нередко полярные взгляды на налог как форму государственного регулирования экономической деятельности обуславливаются, в сущности, тем, сторонником какой экономической школы является данное правительство и как решается вопрос о формировании и распределении финансовых ресурсов общества в рамках данной школы, данной теоретической концепции.

Развитие современной теории налогообложения отражается в системах взглядов экономистов трех стержневых направлений, определивших состояние экономической науки: классического, кейнсианского и монетаристского.

Глубокий след в теории налога, в том числе и новейшей, оставила классическая (неоклассическая) школа и выделившееся из нее в начале 70-х годов 20-го века неоконсервативное направление. Основоположники классической научной школы (А. Смит, Д. Риккардо, Ж.-Б. Сей, Дж. Милль) признавали за налогами исключительно роль источников государственных доходов. В последующем эта система взглядов оформилась в трудах П. Самуэльсона, Р. Масгрейва, Б. Босуорта, М. Фелдстейна, П. Хейне и др. Классическая школа опирается на представление о возможности решения большинства экономических задач, опираясь исключительно на рыночный механизм. Логика фетишизации рыночных отношений неизбежно приводит к выводу о необходимости ограничения государственного вмешательства в экономику. Регуляционный

потенциал рынка, соответственно воззрений классической школы, объективен и несоизмеримо выше, чем субъективное государственное регулирование. Отсюда вмешательство государства нарушает состояние равновесия, на которое настраивает экономику рынок, и поэтому функции государства следует максимально ограничить. Соответственно налогообложение не должно противоречить свободному предпринимательству и быть обременительным для граждан. Вслед за А. Смитом классическая школа утверждает, что налоги представляют собой неизбежное зло. Один из ярких представителей классической школы Ж. Б. Сей (1767 – 1832) писал, что «самое лучшее управление – то, которое наименее деятельно» и «наилучший из всех финансовых планов – это расходовать возможно меньше, а наилучший из всех налогов – это наименьший».¹¹ Квинтэссенция этих взглядов выливается в утверждение, что налоги представляются необходимым инструментом, с помощью которого правительство достигает общественно-политических целей. Однако ввиду того, что налогообложение подразумевает принуждение, оно неизбежно оказывает влияние на функционирование рынка и предпринимательскую инициативу. Цель же налоговой политики государства – минимизировать неблагоприятные эффекты налогообложения, нейтрализовать налог.

Классическая теория со временем оформилась в концепцию «государственных услуг», предложенную американским экономистом П. Самуэльсоном. Он ввел в научную терминологию понятие «общественный товар», под которым понимаются товары и услуги, сочетающие три свойства: они неделимы среди членов общества, доступны всем и предлагаются государством, минуя рынок. К

¹¹ Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов М.: Инфра-М, 1996. С.27.

общественному товару относится, например, услуги армии, правоохранительных органов, пожарных и т.п. Гражданин потребляет данные услуги и при этом не может от них отказаться. Здесь налоги рассматриваются как своеобразная плата за государственные услуги. Поэтому в развитых странах неуплата налогов относится к тяжким видам преступлений, поскольку, потребляя бесплатно общественный товар, неплательщик обкрадывает все общество. Дальнейшее развитие этой концепции встречается у Р. Масгрейва. Согласно ему «общественный товар» есть товар, удовлетворяющий общественные нужды. Отличие общественных нужд от частных состоит в том, что удовлетворение извлекается любым индивидуальным потребителем, независимо от его собственного вклада, который возмещает лишь малую часть общей стоимости услуг. Итак, взимаемые налоги лишь призваны покрывать затраты по предоставлению государственных услуг. Поскольку в общественных товарах заинтересованы все члены общества, Р. Масгрейв полагает, что плательщики налогов должны добровольно нести налоговое бремя. В тоже время другой экономист П. Хейне скептически отмечает эгоизм налогоплательщиков – стремление к получению «общественных товаров» на сумму большую, чем сумма внесенных налогов, - что оправдывает общепризнанное и исключительное право государства на принуждение, означающее ограничение свободы выбора.

В целях построения правильной налоговой политики важно решить вопрос, какова должна быть оптимальная доля дохода, передаваемого частным сектором в качестве платы за государственные услуги. Но не менее существенно и то, какие конкретно субъекты и на каком этапе образования дохода должны платить налоги. Что лучше облагать, прибыль корпораций, индивидуальные доходы, а может быть капитал и сбережения?

Проблема видов налогов занимает особое место в теории налога. Классическая школа и в этом вопросе исходит из необходимости

нейтрализации налога. Так, П. Самуэльсон считал налог на компании наиболее спорным налогом. И справедливость, и эффективность его, то есть оба критерия оптимального налога – подвергаются нападкам большинства экономистов – неоконсерваторов, в том числе позднего Р. Масгрейва. «Нет рациональных оснований для абсолютного корпорационного налога в налоговой системе... ». Под абсолютностью корпорационного налога ученый понимает обложение общей суммы корпорации, в том числе нераспределенной прибыли. Распространение получила точка зрения, что компании, как таковые, не являются исходящим субъектом обложения. Прибыли, которые они получают, есть прибыли индивидуумов и, следовательно, должны облагаться личным подоходным налогом после распределения. Главный аргумент заключается в экономической несправедливости корпорационного обложения: в то время как прибыль некорпорированного сектора (предприятия, принадлежащие единоличным владельцам или партнерам) облагается единожды индивидуальным подоходным налогом.

Основная идея учения английского экономиста Дж. М. Кейнса (1883-1946), выраженная в его книге «Общая теория занятости, процента и денег» (1936), - обоснование необходимости государственного вмешательства в воспроизводственный процесс, аргументированное неспособностью экономики к эффективному саморегулированию и цикличностью ее развития. По мнению Дж. Кейнса налоги существуют в обществе для регулирования экономических отношений. Вопрос о том, как лучше регулировать совокупный спрос находился в центре внимания экономистов, начиная с 30-х до 70-х годов, получив, в частности, освещение в трудах А. Хансена, Г. Мардала, А. Лернера, Р. Слитора и др.

«Эффективный спрос», выражающий равновесие между производством и потреблением, - понятие, введенное Дж. М. Кейнсом, - является частью антикризисной политики государства. Налоги в

сочетании с бюджетными и кредитными рычагами должны играть роль внутреннего регулятора экономики, а, варьируя налоговые ставки, правительство может активно влиять на подвижность экономических циклов. На стадии спада налоговые ставки рекомендуется снижать для стимулирования экономики, а на стадии подъема их повышают для сдерживания слишком стремительного роста. Оптимальный вариант представляет собой сбалансированность бюджета в пределах цикла при образовании любой величины дефицита в годы кризиса. Однако такое решение является теоретически возможным лишь в случае совершенно симметричного цикла. Если этот цикл имеет инфляционный наклон, то возникает оправдываемый хронический дисбаланс бюджета.

Равным образом с помощью налогов можно влиять на уровень сбережений и инвестиций. Излишние сбережения могут препятствовать экономическому развитию, поэтому подлежат изъятию с помощью использования прогрессивных налоговых ставок, с тем, чтобы с помощью бюджетной системы превратиться в источник государственных инвестиций.

Как видим, согласно кейнсианской модели регулирования экономики налоги преследуют не только фискальную цель, но и в гораздо большей степени выполняют регулирующую функцию, являясь средством преодоления и сглаживания последствий циклического развития экономики, устранения возникших диспропорций между объемом производства и совокупным платежеспособным спросом. Налоги целесообразно использовать как своего рода «внутренний стабилизатор» экономики.

Налоговая теория монетаризма была выдвинута в 50-х годах прошлого века профессором экономики Чикагского университета Милтоном Фридменом, по мнению которого регулирование экономикой может осуществляться через денежное обращение, которое зависит от количества денег и банковских процентных ставок. Монетаристская школа представляет собой некую смесь классических

и кейнсианских постулатов. Из классической школы монетаризм почерпнул признание приоритета рынка, как саморегулирующейся системы. Поэтому некоторые ученые считают монетаризм одним из направлений неоклассической теории. С кейнсианством монетаризм объединяет признание возможности эффективного регулирования рыночных отношений, однако монетаристы сужают сферу данного регулирования денежным обращением. При таком подходе манипулирование налоговой ставкой оказывает понижающее или повышающее воздействие на величину денежной массы в обращении, а через нее и на размер инфляции. В теории монетаризма и кейнсианской теории налоги уменьшают неблагоприятные факторы развития экономики. Однако, если в первом случае этим фактором являются излишние деньги, то во втором – излишние сбережения.

Все три экономические школы различаются в предлагаемых методах воздействия на рыночную экономику, в том числе и с помощью налогов. С точки зрения налогов последствия такого вмешательства носят вполне определенный характер: либо в распоряжении участников рынка остается больше денег, либо меньше. Больше денег государство оставляет в период экономического спада для стимулирования производственной деятельности (по Дж. Кейнсу), или при небольшой инфляции (по М. Фридмену) также для стимулирования производственной деятельности. И, наоборот, для сдерживания производства на фазе экономического подъема и при борьбе с инфляцией налоги следует повышать.

Различают следующие типы налоговой политики:

- политика максимальных налогов, характеризующаяся повышенным налоговым бременем (любопытный пример такой политики: в начале 20 века в Тибете взималось около 2000 налогов, в том числе на свадьбу, на рождение детей, за право петь, танцевать, звонить в колокольчик и бить в барабан. В 1926 году Тибет начал

создавать армию и срочно понадобились еще деньги, а все обычные налоги уже были – тогда Далай-Лама ввел налог на уши.)

- политика достаточных налогов - способствует развитию предпринимательства, обеспечивая благоприятный налоговый климат, при необходимом финансировании государственных расходов;

- политика минимальных налогов предусматривает низкий уровень налогообложения, но при этом сокращаются государственные расходы, а значит, в первую очередь, и социальная защищенность населения. Зато при небольших налогах можно жениться по любви, гласит народная мудрость.

Истории известны факты, когда налоговая политика может решать и иные задачи. Например, в Германии в начале 20-го века был введен налог на уксусную кислоту. Его породила необходимость создать искусственную уксусную кислоту и прекратить расходовать на эти цели вино. Денежные поступления от данного налога едва-едва покрывали расходы на его взимание. Но техническая задача была решена и регулирующая экономическая цель достигнута.

Налоговая политика реализуется путем принятия законодательных и нормативных актов, устанавливающих виды налогов, взимаемых в стране, круг плательщиков, ставки, льготы, сроки уплаты и порядок исчисления налогов, ответственность за налоговые правонарушения, распределение налогов между звеньями бюджетной системы. Поскольку налоги имеют императивный характер, возникает потребность в их организации и установлении особой системы управления налоговыми отношениями.

Управление - это воздействие на объект с целью изменения (сохранения) состояния (поведения, действий) осуществляемое в рамках системы организованных отношений, именуемой системой управления. Управление не может осуществляться без организации, при этом его основными функциями являются: оценка обстановки;

выработка и принятие решения; планирование; доведение до исполнителей целей и способов реализации конкретных практических действий; расстановка сил и средств; координация и взаимодействие субъектов управления; контроль; оценка результатов.

Организация управлением налогообложением играет важную роль в проведении эффективной финансовой политики. Именно от нее зависит действенность финансовых рычагов по регулированию экономических процессов в условиях рынка.

Управление налогообложением является комплексным понятием которое включает в себя налоги как объект управления и налоги как инструмент регулирования экономических процессов.

Управление налогообложением охватывает решение следующих задач:

1. Управление налоговыми отношениями в обществе.
2. Управление контролем за сбором налогов.
3. Управление финансово - налоговым аппаратом.

Деятельность финансово - налогового аппарата, связанная с вопросами налогообложения, направлена на решение 2-х основных задач: на решение общенациональных задач на макро-уровне и специфических задач на микро-уровне.

Общенациональные задачи управления:

1. Формирование централизованных бюджетных и внебюджетных денежных фондов путем мобилизации налоговых поступлений.
2. Установление оптимального распределения налоговых ресурсов между звеньями бюджетной системы.
3. Составление краткосрочных и долгосрочных программ и планов поступления налогов и использованием данных учетной и статистической отчетности, а также иной информации для принятия решений.

Специфические задачи управления:

1. Организация налогообложения юридических и физических лиц.
2. Разработка научно-обоснованных ставок налогов, систем оценочных показателей налоговой базы, методологий и методик налогообложения.
3. Контроль за полнотой и своевременностью налоговых поступлений, а также борьба с уклонением от уплаты налогов.

Ролью налогов в формировании бюджетных доходов предопределена необходимость обеспечения законности и дисциплины деятельности всех участников налоговых правоотношений, в том числе с помощью такого правового способа, как контроль.

Контрольные вопросы.

1. Дайте определение налоговой политики государства.
2. Какие цели ставит перед собой налоговая политика?
3. Перечислите типы налоговой политики.
4. Можно ли сознательно использовать регулирующую функцию налогов?
5. Назовите основную цель налоговой политики.
6. Каковы социально-экономические последствия политики «достаточных налогов»?
7. Каковы социально-экономические последствия политики «минимальных налогов»?
8. Какие основные теоретические направления развивают теорию налогов?
9. В чем заключается основная идея теории монетаризма?
10. На каком постулате базируется классическая экономическая теория?

11. Для каких целей целесообразно использовать налоги согласно кейнсианской модели регулирования экономики?

Глава 4. Основы налогового администрирования в Российской Федерации.

4.1. Участники налоговых отношений.

Характеристика налоговых отношений дается в ст. 2 НК РФ, в соответствии с которой регулируются властные отношения, складывающиеся в процессе установления, введения и взимания налогов и сборов, а также осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Для налоговых отношений характерны следующие признаки: налоговые отношения складываются в процессе воспроизводства общественного продукта (в рамках двух фаз - распределения и обмена) в процессе формирования централизованных (государственных, муниципальных) фондов денежных средств, и поэтому они носят распределительный характер; налоговые отношения имеют властный (императивный) характер, исходя из чего государство непосредственно или в лице уполномоченных им субъектов выступает обязательной стороной этих отношений; возникновение, изменение и прекращение налоговых отношений непосредственно связаны с нормативными правовыми актами, поскольку субъекты налогового права сами не вправе устанавливать либо прекращать названные отношения.

Налоговые отношения, таким образом, это часть общественных

отношений, ограниченная сферой налогообложения и имеющая финансово-экономическую основу.

В составе налоговых отношений можно выделить следующие их виды возникающие:

- в связи с установлением, введением и взиманием налогов и сборов в Российской Федерации;
- в процессе исполнения соответствующими обязанными лицами своих налоговых обязанностей по исчислению и уплате налогов или сборов;
- в процессе заключения и исполнения налоговых договоров;
- в процессе налогового контроля и надзора за соблюдением законодательства о налогах и сборах;
- в связи с защитой прав и законных интересов участников налоговых правоотношений, т.е. в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, а также в процессе налоговых споров;
- в связи с привлечением к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Основными налоговыми отношениями из приведенного перечня являются отношения по взиманию налогов и сборов, в которых государство в лице уполномоченных им налоговых органов выступает в качестве их неперемного участника. Кроме того, налоговые органы являются обязательным участником отношений и по осуществлению налогового контроля, а также привлечению к ответственности за допущенные налоговые правонарушения. Налоговые отношения могут существовать лишь в правовой форме, правовая форма является определяющей для возникновения, изменения или прекращения этого общественного отношения.

Более глубокому пониманию сущности налоговых правоотношений способствует рассмотрение их видов.

В зависимости от функций, выполняемых нормами права, принято различать регулятивные и охранительные налоговые правоотношения. К первому виду отнесены отношения по установлению, введению, взиманию налогов и сборов. В состав второго вида включены отношения по привлечению к ответственности.

По характеру норм налоговые правоотношения бывают материальными и процессуальными. Если отношения по поводу исчисления, уплаты налога или сбора, выполнения иных налоговых обязанностей относятся к материальным, то отношения, регулирующие порядок назначения и проведения налоговых проверок, порядок обжалования актов налоговых органов и т.п., являются процессуальными.

Исходя из ст. 71 и 72 Конституции Российской Федерации и ст. 3 и 4 НК РФ, налоговые правоотношения по *субъектному составу* можно подразделить на: отношения, возникающие между Российской Федерацией, субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями по поводу установления и введения налогов, изменения или отмены региональных и местных налогов; отношения между государством в лице уполномоченных органов и налогоплательщиками, а также иными участниками налоговых правоотношений по поводу взимания налогов и сборов, проведения налогового контроля, привлечения к налоговой ответственности, а также обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

Более глубокому рассмотрению сущности налогового правоотношения способствует изучение его структуры.

Налоговые отношения возникают и проявляются в том случае, когда определены субъекты и объекты отношений и установлено содержание правоотношений между субъектами по поводу объектов.

Субъектами налогового правоотношения являются лица, между которыми возникают отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах. С одной стороны, это государство в лице

уполномоченных налоговых органов или их должностных лиц, а с другой - это налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты и иные обязанные лица. *Объектом налогового правоотношения* является то, по поводу чего возникает данное право отношение - налог или сбор, условия установления которого определяются законодательством о налогах и сборах.

Под *содержанием налогового правоотношения* понимаются права и обязанности субъектов правоотношения, возникающие в связи с наличием (появлением) объектов правоотношения.

Субъектами налогового правоотношения в соответствии со ст. 9 НК РФ являются:

- организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налогоплательщиками или плательщиками сборов;
- организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налоговыми агентами;
- налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы);
- таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы Российской Федерации).

В соответствии со ст. 9 НК РФ только выше перечисленные органы являются участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Исходя из норм НК РФ участниками налоговых отношений также являются:

- Министерство финансов РФ и финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований;
- органы внутренних дел;
- органы, осуществляющие учет и регистрацию имущества и сделок с ним (регистраторы);
- кредитные организации (банки);

- процессуальные лица, участвующие в мероприятиях налогового контроля (эксперты, специалисты, переводчики, понятые, свидетели).

Как видим, налоговое правоотношение складывается между различными категориями субъектов, но основными группами субъектов являются налогоплательщик (плательщик сборов) и налоговые агенты, с одной стороны, и налоговые и таможенные органы, с другой. *Налогоплательщиками и плательщиками сборов* признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

При характеристике налогоплательщиков - физических лиц следует иметь в виду, что возникновение налоговой обязанности у физического лица не связано с наступлением какого-либо возраста. Например, несовершеннолетний становится налогоплательщиком, т.е. у него возникает налоговая обязанность, если ему на праве собственности принадлежит имущество, являющееся объектом налогообложения каким-либо налогом. В данном случае эта обязанность выполняется не самим несовершеннолетним, который является недееспособным, а его законным представителем (один из родителей, опекун и т.д.).

Помимо российских организаций и физических лиц - резидентов, налогоплательщиками могут быть и иностранные организации и физические лица - налоговые нерезиденты, имеющие имущество и доходы из источников на территории Российской Федерации. Налогообложение нерезидентов осуществляется не только на основании российского налогового законодательства, но и в соответствии с международными договорами, регулирующими отношения в целях избежания двойного налогообложения.

Всех участников налоговых правоотношений можно разделить на три группы:

4. органы налогового администрирования - налоговые, таможенные, финансовые, внутренних дел и др.;

5. лица, осуществляющие информационно-техническое обеспечение налогового администрирования - процессуальные лица, кредитные организации, регистраторы и т.д.;
6. налогоплательщики, плательщики сборов.

Законодательство о налогах и сборах помимо основных субъектов налоговых отношений, к которым относятся налогоплательщики и плательщики сборов - с одной стороны, и государство в лице уполномоченных налоговых органов – с другой определяет и иных участников налоговых правоотношений, наиболее значимым из которых является налоговый агент.

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджетную систему Российской Федерации налогов. Таковыми являются, в частности, организации и предприниматели, выплачивающие доходы гражданам, и поэтому обязанные исчислить, удержать и перечислить в бюджет суммы налога на доходы своего работника.

Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, в том числе право на обеспечение и защиту своих прав.

Налоговые агенты обязаны:

- правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации;
- письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о не возможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;
- вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;

- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;
- в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном НК РФ для уплаты налога налогоплательщиком. За неисполнение или не надлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налоговый кодекс, учитывая особенности развития гражданского оборота в условиях рынка, предусматривает возможность привлечения к уплате налогов и сборов не только налогоплательщиков (плательщиков сборов и налоговых агентов), определенных законодательством о налогах и сборах, но и иных лиц. Для этого вводится понятие «*взаимозависимые лица*» (ст. 20 НК РФ), которыми признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:

- одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%;
- одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;
- лица состоят в брачных, родственных отношениях, отношениях свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

НК РФ с учетом норм гражданского законодательства Российской Федерации предусматривает в налоговых правоотношениях *институт представительства*.

Представительство может осуществляться в двух формах: как законное представительство и уполномоченное представительство. В соответствии со ст. 26 НК РФ налогоплательщик, т.е. лицо, на которое возложена обязанность по уплате налогов, вправе участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено НК РФ.

Законными представителями налогоплательщика-организации являются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов. В качестве законного представителя организации, как правило, выступают руководитель организации и его заместители. Законными представителями налогоплательщика - физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством РФ. Поэтому в налоговых правоотношениях в качестве законных представителей физических лиц могут выступать:

- родители - для несовершеннолетних, в том числе усыновленных детей;
- опекуны - для опекаемых;
- попечители - для подопечных.

Законный представитель физического лица действует от его имени без доверенности.

Любой налогоплательщик (плательщик сборов), налоговый агент вправе уполномочить физическое или юридическое лицо представлять его интересы в налоговых органах и перед другими участниками налоговых отношений.

Такой представитель именуется уполномоченным представителем.

Уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности,

выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством РФ.

При этом следует отметить, что действие либо бездействие уполномоченного представителя налогоплательщика-организации не признается автоматически действием либо бездействием самого налогоплательщика, как это имеет место для законного представителя.

Личное участие налогоплательщика в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не лишает его права иметь представителя, равно как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных правоотношениях. Указанные положения распространяются на плательщиков сборов и на налоговых агентов.

Уполномоченный представитель налогоплательщика - физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством РФ.

Лицам, которые в силу служебного положения могут влиять на выполнение налогоплательщиком своих обязанностей, *не дано право быть его представителями* по назначению.

Это должностные лица:

- налоговых и таможенных органов;
- органов государственных внебюджетных фондов;
- органов внутренних дел;
- судьи;
- следователи;
- прокуроры.

В законодательстве выделяются лица, обязанные контролировать правильность исчисления и полноту уплаты налогов и сборов, к которым могут быть отнесены судьи, нотариусы, работники органов регистрации актов гражданского состояния и т.п. Суды, например, не

принимают к рассмотрению иски, если не уплачена государственная пошлина.

К лицам, обязанным информировать налоговую службу о фактах, имеющих значение для налогообложения, относятся органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия, в том числе нотариусы, занимающиеся частной практикой. Они обязаны сообщать о выдаче свидетельств о праве на наследство и о нотариальном удостоверении договоров дарения в налоговые органы соответственно по месту своего нахождения, месту жительства не позднее пяти дней со дня соответствующего нотариального удостоверения. При этом информация об удостоверении договоров дарения должна содержать сведения о степени родства между дарителем и одаряемым (п. 6 ст. 85 НК РФ).

НК РФ в ряде случаев устанавливает обязанность соответствующих лиц представлять налоговым органам данные, необходимые для исчисления налога, а также для организации налогового контроля. К ним относятся органы, регистрирующие или учитывающие недвижимое имущество, транспортные средства, являющиеся объектами налогообложения (п. 4 ст. 85 НК РФ). Банки обязаны представлять информацию в налоговые органы об открытии или закрытии счета организации или предпринимателя в трехдневный срок (ст. 86 НК РФ).

В процессе проведения контрольных мероприятий налоговые органы могут привлекать лиц, обладающих специальной квалификацией, знаниями, например, экспертов, специалистов, переводчиков. Эти лица обязаны оказывать содействие налоговым органам в проведении мероприятий налогового контроля. Права и обязанности этих лиц определены ст. 95-97 и 129 НК РФ.

Помимо названных лиц, налоговые органы привлекают свидетелей, предусмотрев в ст. 128 НК РФ ответственность свидетеля за отказ или уклонение от показаний либо за заведомо ложные показания. К этой же

категории лиц могут быть отнесены и понятия, которые привлекаются налоговыми органами, в частности, при проведении осмотра помещения или территории налогоплательщика (ст. 98 НК РФ).

Особое положение в налоговых правоотношениях занимают банки, которые одновременно являются и налогоплательщиками, и налоговыми агентами. На них возлагаются также иные обязанности публично-правового характера.

За неисполнение этих обязанностей банки несут ответственность, предусмотренную нормами гл. 18 НК РФ.

К этим обязанностям можно отнести:

- соблюдение порядка открытия счета налогоплательщику;
- соблюдение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора;
- обязанность исполнять решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента;
- обязанность исполнять решение о взыскании налога, сбора, а также пеней;
- обязанность по предоставлению налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков - клиентов банка.

Исходя из конституционной нормы (ст. 57 Конституции РФ) о том, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы, налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налогов досрочно.

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

За невыполнение или не надлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается:

- с уплатой налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;
- со смертью налогоплательщика или с признанием его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. Задолженность по поимущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества;
- с ликвидацией организации-налогоплательщика - после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами) в соответствии с законодательством о налогах и сборах;
- с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и (или) сборах связывает прекращение обязанности по уплате данного налога или сбора.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, а также путем взыскания налога за счет иного имущества налогоплательщика в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах.

Взыскание налога с организаций производится в бесспорном порядке, если иное не предусмотрено НК РФ. Взыскание налога с физического лица производится в судебном порядке.

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. При уплате налогов наличными денежными средствами обязанность считается исполненной с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк либо через организацию связи.

Если обязанность по исчислению и удержанию налога возложена в соответствии с НК РФ на налогового агента, обязанность налогоплательщика по уплате налога считается выполненной с момента удержания налога налоговым агентом.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок данная обязанность *исполняется принудительно* путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика или налогового агента на счетах в банках.

Решение о взыскании налога, сбора, пеней принимается налоговым органом после истечения срока, установленного для исполнения обязанности по уплате налога, но не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика или налогового агента причитающейся к уплате суммы налога.

Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика.

Помимо прав и обязанностей налогоплательщиков содержание налогового правоотношения включает права и обязанности иных субъектов правоотношения, в частности налоговых органов.

Законодательством предусматривается обязательное участие государства в налоговых правоотношениях в лице уполномоченных органов, к которым относятся Федеральная налоговая служба

Российской Федерации и ее территориальные подразделения. В случаях, предусмотренных НК РФ, полномочиями налоговых органов обладают таможенные органы, финансовые органы и органы внутренних дел - при решении вопросов, отнесенных НК РФ к их компетенции. Осуществляя свои функции в сфере налогообложения, налоговые, таможенные и финансовые органы взаимодействуют в пределах, установленных законодательством о налогах и сборах.

В 1990 г. в составе Минфина СССР была образована Главная государственная налоговая инспекция, а в 1991 г. выделена в качестве самостоятельного органа исполнительной власти РФ - Государственная налоговая служба (впоследствии преобразованная в Министерство РФ по налогам и сборам (МНС РФ) - декабрь 1998 г.). Указом Президента РФ от 3 сентября 2004 г. № 314 «О структуре и системе федеральных органов исполнительной власти» МНС РФ преобразовано в Федеральную налоговую службу Российской Федерации (ФНС России).

В настоящее время налоговый контроль осуществляют федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области налогов и сборов, и его территориальные органы, а также Федеральная таможенная служба Российской Федерации (ФТС России), в части налогов, уплачиваемых при ввозе товаров на таможенную территорию РФ (НДС, акцизы).

Полномочия ФНС России как правопреемника МНС РФ закреплены в постановлении Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе». Отдельными федеральными законами и принятыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами налоговые органы были наделены полномочиями, не относящимися к налоговому контролю. Так, Указом Президента РФ от 3 сентября 2004 г. № 314 ФНС России переданы функции по представлению интересов РФ перед кредиторами в процедурах банкротства. Статьей 79 Федерального закона от 29 июля

2004 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления» ФНС России признана правопреемником Федеральной службы России по финансовому оздоровлению и банкротству по всем правоотношениям, связанным с выполнением функций по представлению интересов РФ в процедурах банкротства. Эти полномочия ФНС России утверждены также постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе».

В соответствии с Положением главной задачей Федеральной налоговой службы является осуществление контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью их исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды государственных налогов и других платежей, установленных законодательством РФ, субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в пределах их компетенции.

Налоговые органы вправе:

- требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов (в порядке, предусмотренном ст. 93 НК РФ);
- проводить налоговые проверки (в порядке, предусмотренном ст. 87-89 и 99-101 НК РФ);
- истребовать документы при проведении налоговой проверки (в Порядке, предусмотренном ст. 93 НК РФ);

- истребовать документы (информацию) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информацию о конкретных сделках (В порядке, предусмотренном ст. 931 НК РФ);
- производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены (в порядке, установленном ст. 94 НК РФ);
- вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;
- приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговые агентов в банках и налагать арест на имущество налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в порядке, предусмотренном ст. 76 и 77 НК РФ;
- информировать налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов о наличии недоимки и (или) задолженности по пеням, штрафам, процентам посредством СМС-сообщений и (или) электронной почты и (или) иными способами, не противоречащими законодательству Российской Федерации, не чаще одного раза в квартал при условии получения их согласия на такое информирование в письменной форме;
- осматривать (обследовать) любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные

помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества в порядке, предусмотренном ст. 92 НК РФ;

- определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет (внебюджетные фонды), расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках при отказе налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру (обследованию) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредоставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;
- требовать от налогоплательщиков, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение этих требований;
- взыскивать недоимки по налогам и сборам, а также взыскивать пени (в порядке, установленном ст. 46-48 НК РФ);
- требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сумм налогов и пеней (в порядке, предусмотренном ст. 132-136 НК РФ);

- привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов, переводчиков и понятых в порядке, предусмотренном ст. 95-98 НК РФ;
- вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля в порядке, предусмотренном ст. 90 НКРФ;
- заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;
- предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски.

Налоговые органы могут предъявлять иски о:

- взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушение законодательства о налогах и сборах;
- признании недействительной государственной регистрации юридического лица или индивидуального предпринимателя;
- ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством;
- досрочном расторжении договора об инвестиционном налоговом кредите;
- взыскании задолженности по налогам, сборам, соответствующим пеням и штрафам в бюджеты (внебюджетные фонды), числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий), когда на счета последних в банк поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий), а также за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством основными (преобладающими, участвующим: обществами (товариществами, предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банк поступает

выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий), и др.

Налоговые органы *обязаны*:

- соблюдать законодательство о налогах и сборах;
- осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;
- вести в установленном порядке учет налогоплательщиков в порядке, предусмотренном ст. 83-86 НК РФ;
- проводить разъяснительную работу по применению законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах;
- представлять формы установленной отчетности и разъясняя порядок их заполнения, давать разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов;
- осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов в порядке, установленном ст. 78 и 79 НК РФ;
- соблюдать налоговую тайну;
- направлять налогоплательщику или налоговому агенту копию акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговое уведомление требование об уплате налога и сбора.

Должностные лица налоговых органов *обязаны* действовать строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законам реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов; корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений, не унижать их честь и достоинство.

Налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей. Причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются за счет федерального бюджета. В частности, в соответствии со ст. 79 НК РФ при несвоевременном возврате налогоплательщику излишне уплаченного им налога (более чем через месяц после подачи им заявления о возврате) налоговые органы должны уплатить ему проценты за все дни просрочки платежа. В том случае, если налоговым органом был несвоевременно взыскан налог, проценты будут уплачиваться за весь период времени со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата.

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 26 июля 2006 г. № 459 «О Федеральной таможенной службе» Федеральная таможенная служба является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим в соответствии с законодательством Российской Федерации функции по выработке государственной политики и нормативному правовому регулированию, контролю и надзору в области таможенного дела, а также функции агента валютного контроля и специальные функции по борьбе с контрабандой, иными преступлениями и административными правонарушениями.

К таможенным органам относятся: центральный аппарат ФТС России, региональные таможенные управления, таможни и таможенные посты.

В настоящее время это федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела (ФТС), и подчиненные ему таможенные органы РФ.

Функции таможенных органов закреплены в ст. 403 Таможенного кодекса Российской Федерации (далее - ТК РФ). Таможенные органы обладают контрольными полномочиями в сфере налогообложения в случаях, предусмотренных ст. 34 НК РФ, ст. 408 ТК РФ, и только в отношении конкретных налогов, уплачиваемых при пересечении таможенной границы РФ (НДС и акцизов).

Отношения, возникающие при взимании таможенных пошлин, сборов и налогов, при контроле уплаты таможенных платежей, обжаловании действий таможенных органов, регулируются нормами различных отраслей права. Согласно ст. 71 Конституции РФ, таможенное регулирование и федеральные налоги являются самостоятельными сферами правового регулирования. Например, согласно ТК РФ, таможенные платежи уплачивают декларанты и иные лица. В отличие от налогового законодательства любое заинтересованное лицо, согласно ТК РФ, вправе внести эти платежи.

Министерство финансов Российской Федерации. Правовой статус Минфина России определен постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. NQ 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации» и постановлением Правительства РФ от 7 апреля 2004 г. NQ 185 «Вопросы Министерства финансов Российской Федерации». В соответствии с этими постановлениями Минфин России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовое регулирование в сфере бюджетной, налоговой, страховой, валютной, банковской деятельности.

Функции Минфина России в налоговой сфере охватывают разработку проектов федеральных законов и актов Президента и Правительства РФ по вопросам налоговой политики, политики в сфере таможенных платежей в части исчисления и порядка их уплаты, определения таможенной стоимости товаров и транспортных средств,

избежания двойного налогообложения доходов и имущества, а также по другим налоговым вопросам.

Только Минфин России дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ по налогам и сборам, утверждает формы налоговых деклараций, расчетов по налогам, обязательные для налогоплательщика, порядок их заполнения.

Регулирование форм и методов налогового контроля осуществляется непосредственно приказами Минфина России (установление особенностей постановки на учет налогоплательщиков, определение порядка присвоения и применения ИНН и т.д.). Вместе с тем все ранее принятые нормативные правовые акты ФНС России действуют до признания их утратившими силу.

Отдельные нормативные документы в сфере налогового контроля будет выпускать ФНС России.

Органы исполнительной власти субъектов РФ и местного самоуправления, уполномоченные в области финансов, должны давать письменные разъяснения по вопросам применения законодательства субъектов РФ о региональных налогах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах.

Федеральное казначейство (Казначейство России) представляет собой централизованную систему территориальных органов, осуществляющих функции кассового исполнения федерального бюджета.

Платежи по федеральным налогам и сборам подлежат зачислению в полном объеме на счета территориальных органов Федерального казначейства для распределения этими органами доходов от их уплаты в соответствии с нормативами отчислений, установленных бюджетным законодательством Российской Федерации, между федеральным бюджетом, бюджетами субъектов РФ, местными бюджетами, а также бюджетами государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов.

Платежи по региональным и местным налогам также в полном объеме подлежат зачислению на счета территориальных органов Федерального казначейства для последующего перечисления в соответствующие бюджеты бюджетной системы Российской Федерации. На этой стадии заканчивается сфера действия налогового контроля и далее начинается сфера действия бюджетного контроля.

Территориальные органы Федерального казначейства не позднее следующего рабочего дня после получения от территориальных учреждений Центрального банка России выписки со своих счетов осуществляют перечисление налоговых поступлений от уплаты федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов в соответствующие бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, где они отражаются по кодам классификации доходов в соответствии с собственным наименованием - налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, земельный налог и т.д., и формируют налоговые доходы.

Место налогового контроля в системе бюджетного контроля определяется тем, что налоги (с учетом таможенных пошлин) составляют свыше 90% доходов бюджетной системы РФ.

На органы внутренних дел (ОВД) возложено выполнение функций по предупреждению, выявлению, пресечению и расследованию нарушений законодательства о налогах и сборах, подпадающих под преступления или административные правонарушения.

ОВД в том числе вправе по запросу налоговых органов участвовать в налоговых проверках, осуществлять иные полномочия.

Органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, обязаны в десятидневный срок со дня выявления таких обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения. Так же как и налоговые органы и их должностные лица, органы внутренних дел и их должностные лица

несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам в результате своих неправомерных действий (решений) или бездействия.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение понятия налоговых отношений. Назовите субъектов налоговых отношений. Кто еще, исходя из норм НК РФ, также является участником налоговых отношений?
2. Дайте определение понятия налогоплательщика и плательщика сборов.
3. Дайте определение понятия налогового агента. В чем его основные функции?
4. Определите основные права и обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов), налоговых агентов.
5. Дайте краткую характеристику налоговых органов, назовите их основные права и обязанности.
6. В каком случае Федеральная таможенная служба России обладает контрольными полномочиями в сфере налогообложения?
7. Назовите основные задачи и функции Минфина России в сфере налогообложения.
8. Назовите функции органов внутренних дел, как участника налоговых отношений.

4.2. Понятие и виды налогового контроля.

В соответствии со ст. 82 НК РФ под налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах.

Исходя из данного определения *целью* всех мероприятий *налогового контроля* является:

- выявление налоговых право нарушений и предупреждение их совершения в будущем;
- обеспечение неотвратимости наступления налоговой ответственности (с учетом срока исковой давности).

Элементами налогового контроля являются:

- законодательство о налогах и сборах;
- субъекты налогового контроля;
- объекты налогового контроля;
- формы и методы налогового контроля;
- порядок (процедура) налогового контроля;
- инструменты организации и обеспечения налогового контроля (государственная регистрация организаций и индивидуальных предпринимателей, учет налогоплательщиков, ведение базы данных, налоговые проверки, ведение лицевых счетов налогоплательщиков, взыскание задолженности в бюджет, применение санкций и др.).

Следует отметить, что учет налогоплательщиков можно рассматривать как отдельную форму налогового контроля, как обособленную сферу деятельности налоговых органов, наряду с такими формами налогового контроля, как полномочия налоговых органов по осуществлению государственной регистрации юридических лиц и физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также полномочия налоговых органов как уполномоченного федерального органа исполнительной власти, обеспечивающего представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

Принципы организации налогового контроля можно разделить на общие и специфические.

Общие принципы контрольной деятельности включают:

- правомочность;
- профессионализм;

- определенность предмета контроля;
- координация и взаимодействие органов контроля;
- полнота;
- превентивность.

Принцип правомочности означает осуществление налогового контроля только уполномоченными государственными органами.

Они действуют в пределах своих полномочий и в соответствии с уровнем компетенции, установленным федеральным законодательством. Органы налогового контроля не имеют права выходить за рамки своих полномочий и использовать свое положение и доступ к конфиденциальной информации налогоплательщиков и иных обязанных лиц в целях, не связанных с возложенными на эти органы и их должностных лиц задачами.

Принцип профессионализма означает осуществление контроля лицами, обладающими необходимым уровнем подготовки.

Принцип определенности предмета контроля означает, что предметом контроля может быть только проверка обязательных требований, например: проверка правильности ведения бухгалтерского налогового учета, проверка правильности исчисления сумм налогов и сборов, проверка своевременности и полноты уплаты налогов и сборов, проверка ведения банковских операций, связанных с уплатой налогов, выявление обстоятельств, способствующих возникновению налоговых правонарушений.

Принцип координации и взаимодействия органов контроля в случае проведения совместных действий (например, проведение выездной налоговой проверки с участием органов внутренних дел) требует, чтобы каждый участник выполнял в необходимом объеме только непосредственно возложенные на него задачи, не выходил за пределы своей компетенции. Порядок взаимодействия определяется НК РФ (п. 3 ст. 82), а также совместно изданными нормативными документами.

Принцип полноты налогового контроля означает, что все налогоплательщики должны быть охвачены системой контроля в той или иной форме.

Принцип превентивности налогового контроля обуславливается одной из важнейших задач контроля - предупреждением налоговых правонарушений. Данному принципу уделяется большое внимание в развитых странах.

К специфическим принципам организации налогового контроля относятся следующие:

- никто не может быть привлечен к ответственности иначе, чем по основаниям и в порядке, предусмотренным в НК РФ;
- презумпция невиновности налогоплательщика. Невиновность налогоплательщика признается до тех пор, пока его виновность не будет установлена вступившим в силу решением суда;
- презумпция правоты налогоплательщика. Сомнения, которые являются следствием неустранимых противоречий и неясностей в налоговом законодательстве, толкуются в пользу налогоплательщика;
- ответственность за разглашение налоговой тайны: специальный режим хранения и доступа к сведениям, составляющим налоговую тайну, право налогоплательщика требовать соблюдения налоговой тайны, обязанность налоговых органов соблюдать налоговую тайну.

Под разглашением налоговой тайны понимается использование или передача должностными лицами налоговых органов, привлеченными экспертами и специалистами другому лицу коммерческой или производственной тайны налогоплательщика, ставшей им известной при исполнении их профессиональных обязанностей;

- ответственность налоговых органов за убытки, причиненные налогоплательщику вследствие неправомерных действий (бездействия) их должностных лиц.

По содержанию отношений, складывающихся в определенных сферах государственного регулирования экономики, выделяют бюджетный, налоговый, банковский, валютный, таможенный контроль.

Налоговый контроль осуществляется в сфере отношений, складывающихся в процессе уплаты налогов и сборов, вплоть до момента зачисления налоговых платежей на счета территориальных органов Федерального казначейства. Таким образом, налоговый контроль охватывает банковские операции по исполнению платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов.

В ходе налогового контроля возникают отношения, являющиеся составной частью налоговых правоотношений, обладающих особыми признаками, специфическими чертами.

Налоговый контроль реализуется только в определенных законодательством формах. Односторонний фискальный характер налоговых правоотношений требует прочной правовой основы. Все виды налогов и сборов, права и обязанности субъектов контроля устанавливаются только законодательными актами.

Субъекты налогового контроля должны обладать материальной, организационной и финансовой независимостью от тех, кого они проверяют. Объективность означает беспристрастность, исключение предвзятости со стороны уполномоченных органов. Выявление налоговых правонарушений должно быть документально обоснованным результатом тщательно проведенной проверки. Решение по результатам налоговой проверки должно соответствовать фактическим обстоятельствам, выявленным в ходе проверки.

Состав субъектов, наделяемых полномочиями в области осуществления налогового контроля, неоднократно изменялся. В первоначальной редакции НК РФ реализация налогового Контроля была возложена единолично только на налоговые органы. В 1999 г. в

состав субъектов налогового контроля были дополнительно включены таможенные органы и органы государственных внебюджетных фондов. Впоследствии полномочия органов внебюджетных фондов в сфере налогового контроля были ограничены. В настоящее время субъектами налогового контроля являются: налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы - Федеральная налоговая служба Российской Федерации); таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы Российской Федерации - Федеральная таможенная служба Российской Федерации).

Основной формой налогового контроля является налоговая проверка.

Налоговая проверка представляет собой эффективный инструмент налогового контроля, позволяющий наиболее полно и обстоятельно проверить правильность уплаты налогов (сборов) и исполнение налогоплательщиком других обязанностей, возложенных на него законодательством о налогах и сборах.

Налоговые проверки бывают двух видов:

камеральные;

выездные.

Право проводить налоговые проверки в установленном НК РФ порядке предоставлено налоговым органам нормой подп. 2 п. 1 ст.31.

Налоговые проверки могут проводиться в отношении (п. 1 ст. 87 НК РФ):

налогоплательщиков;

плательщиков сборов;

плательщиков страховых взносов;

налоговых агентов.

Камеральная проверка может охватывать любые периоды деятельности налогоплательщика, а не только три календарных года, предшествующих году проведения проверки. Камеральная проверка будет проводиться и при подаче уточненных деклараций за более ранние, чем истекшие три года, налоговые периоды. Вместе с тем при выявлении нарушений за более ранние сроки с налогоплательщика не могут быть взысканы штрафы, поскольку срок давности привлечения к налоговой ответственности, установленный в п. 1 ст. 113 НК РФ, составляет три года.

В НК РФ (п. 1 ст. 100) установлена обязанность налогового органа при выявлении налогового правонарушения составлять акт проверки (в том же порядке, что и при выездной проверке, только в иной срок - 10 дней после ее окончания). Составление акта по итогам камеральной проверки обязывает налоговый орган дать налогоплательщику возможность представить свои возражения на акт и участвовать в рассмотрении материалов проверки.

При выявлении ошибок в налоговой декларации и противоречий в имеющихся сведениях налоговый орган обязан сообщить об этом налогоплательщику. При этом налоговый орган должен предложить либо внести в представленные документы исправления в установленный срок, либо представить в течение пяти дней необходимые пояснения. Представленные налогоплательщиком документы и пояснения должны быть обязательно рассмотрены (п. 5 ст. 88 НК РФ).

При проведении налоговой проверки (камеральной или выездной) у налоговых органов может возникнуть необходимость получить дополнительную информацию, связанную с деятельностью проверяемого. В таких случаях налоговые органы вправе истребовать у этих лиц соответствующие документы (ст. 93 НК РФ).

При истребовании у проверяемого лица необходимых для проверки документов проверяющий вручает проверяемому лицу требование о

представлении документов. Истребуемые документы представляются налогоплательщиком, плательщиком сборов, налоговым агентом в виде заверенных копий, в течение 10 дней со дня вручения соответствующего требования. Копии документов организации заверяются подписью ее руководителя (заместителя руководителя) и (или) иного уполномоченного лица и печатью этой организации. В случае необходимости законодатель предоставил право налоговому органу ознакомиться с подлинниками документов.

В соответствии со ст. 126 НК РФ отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов, а также непредставление документов в установленные сроки признается налоговым правонарушением.

В соответствии со ст. 93.1 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы.

Истребование документов (информации), касающихся деятельности проверяемого, может проводиться также при рассмотрении материалов налоговой проверки на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа при назначении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Даже вне рамок проведения налоговых проверок, в случае возникновения у налоговых органов обоснованной необходимости получения информации относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эту информацию у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке.

Истребование документов (информации) происходит путем направления письменного поручения об истребовании документов

(информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы указанные документы (информация). При этом в поручении указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (информации), а при истребовании информации относительно конкретной сделки указываются также сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку.

В течение пяти дней со дня получения письменного поручения налоговый орган по месту учета лица, у которого истребуются документы (информация), направляет этому лицу требование о представлении документов (информации). К данному требованию прилагается копия поручения об истребовании документов (информации).

Лицо, получившее требование о представлении документов (информации), исполняет его в течение пяти дней со дня получения или в тот же срок сообщает, что не располагает истребуемыми документами (информацией). Если истребуемые документы (информация) не могут быть представлены в указанный срок, налоговый орган по ходатайству лица, у которого истребованы документы, вправе продлить срок представления этих документов (информации).

Отказ лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правом о нарушении и влекут ответственность, предусмотренную ст. 129.1 НК РФ.

Таким образом, в системе налогового администрирования камеральная проверка выполняет две основные функции:

- контроль за правильностью и достоверностью составления налоговых деклараций;

- предварительный отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Состав объектов, подлежащих камеральной налоговой проверке, включает:

- информацию и документы, предоставленные налогоплательщиком;
- информацию и документы о деятельности налогоплательщика, полученные налоговым органом из иных источников;
- информацию и документы о налогоплательщике, накопленные в ходе деятельности самого налогового органа.

К основным этапам можно отнести:

- проверку полноты представления налогоплательщиком документов налоговой отчетности, предусмотренных законодательством о налогах и сборах;
- визуальную проверку правильности оформления документов налоговой отчетности (полноты заполнения всех необходимых реквизитов, четкости их заполнения и т.д.);
- арифметический контроль данных налоговой отчетности;
- проверку своевременности представления налоговой отчетности;
- проверку обоснованности применения налоговых ставок, льгот;
- проверку правильности исчисления налоговой базы.

Сведения, содержащиеся в представленных документах, проверяются и анализируются соответствующими должностными лицами налоговых органов путем их сопоставления с данными бухгалтерских отчетов, балансов проверяемого лица и приложений к ним, показывающими движение денежных и заемных средств, дебиторской и кредиторской задолженности, с другими показателями, характеризующими результаты хозяйственных операций, проведение которых предполагает возникновение объектов налогообложения и, следовательно, обязанности по уплате того или иного налога.

В ходе проведения налоговой проверки налоговые органы *не вправе истребовать* у проверяемого лица документы

(консолидированной группы налогоплательщиков), *ранее представленные* в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица (п. 5 ст. 93 НК РФ).

Указанное ограничение не распространяется на случаи, когда документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случаи, когда документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вследствие непреодолимой силы.

Усиление роли и значимости камеральных проверок является главным стратегическим направлением контрольной деятельности налоговых органов. Камеральные проверки по-прежнему остаются приоритетной и всеобъемлющей формой налогового контроля, не уступающей по эффективности выездным проверкам.

Камеральная налоговая проверка производится *исключительно по месту нахождения налогового органа* «в камере» (от латинского слова *camera* - комната). Эта форма налогового контроля наименее трудоемка. Трудозатраты на ее проведение на несколько порядков ниже, чем на проведение выездной проверки. Отсюда охват налогоплательщиков камеральными проверками достигает 90%, в то время как выездными проверками в течение года охвачено только 5% налогоплательщиков. Камеральная проверка является средством контроля правильности и достоверности сведений, указанных в налоговой декларации. При этом контроль не ограничивается проверкой правильности арифметических подсчетов, налоговым инспектором оценивается достоверность показателей налоговой отчетности на основе накопленной в налоговом органе информации о налогоплательщике, в том числе полученной из внешних источников, и путем применения методов, основывающихся на системе косвенных индикаторов налоговой базы. Камеральная проверка - это еще и сопоставление отчетных показателей налоговой отчетности текущего

периода с аналогичными показателями налоговой отчетности предыдущего отчетного (налогового) периода; сопоставление показателей проверяемой налоговой декларации с показателями налоговых деклараций по другим видам налогов и бухгалтерской отчетностью; оценка достоверности показателей налоговой отчетности на основе анализа всей имеющейся в налоговом органе информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика; экономический анализ соответствия уровня и динамики показателей налоговой отчетности, отражающих объемы производства реализации товаров (продукции, работ, услуг), с уровнем и динамикой показателей объемов потребления налогоплательщиком энергетических (электро- и теплоэнергии), водных, сырьевых и иных материальных ресурсов.

Камеральная налоговая проверка проводится без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и документов (п. 2 ст. 88 НК РФ).

О начале проверки налогоплательщик не информируется. О ее результатах он узнает только в том случае, если в ходе проверки были выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между содержащимися в них сведениями.

В НК РФ не предусмотрено оснований для ограничения сроков проведения камеральной налоговой проверки, - этот срок не является пресекательным.

Оформление результатов камеральной налоговой проверки в случае выявления нарушений. В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки должностными лицами налогового органа должен быть составлен акт налоговой проверки.

Акт камеральной налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка или его представителем.

Об отказе лица, в отношении которого проводилась камеральная налоговая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

В акте камеральной налоговой проверки указываются:

- дата акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;
- полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица. В случае проведения проверки организации по месту нахождения ее обособленного подразделения помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения;
- фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;
- дата представления в налоговый орган налоговой декларации и иных документов;
- перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;
- период, за который проведена проверка;
- наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;
- даты начала и окончания налоговой проверки;
- адрес места нахождения организации или места жительства физического лица;
- сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;
- документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;

- выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ в случае, если НК РФ предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах.

Акт камеральной налоговой проверки должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем).

Лицо, в отношении которого проводилась камеральная налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям.

Налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Выездная налоговая проверка проводится на основании данных предпроверочного анализа налогоплательщика, что повышает ее результативность.

Результативность любой выездной налоговой проверки во многом зависит от ее планирования. Во многом это кропотливый предварительный отбор налогоплательщиков, основанный на:

- формировании информационных ресурсов о налогоплательщике;
- анализе результатов камеральных налоговых проверок, налоговых деклараций и иных документов;
- анализе налоговой и бухгалтерской отчетности, проводимой в рамках камеральной налоговой проверки;

- анализе основных финансовых показателей деятельности налогоплательщика по отраслевому признаку;
- и т.д.

В целях более эффективного решения задачи выбора налогоплательщика для проведения выездной налоговой проверки утверждена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, предусматривающая новый подход к построению системы отбора налогоплательщиков для проведения указанных проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения. Важно отметить, что ранее планирование выездных налоговых проверок являлось сугубо внутренней конфиденциальной процедурой налоговых органов.

Согласно разработанному в Концепции алгоритму отбора налогоплательщиков, на первом этапе отбора проводится анализ финансово-экономических показателей их деятельности, в том числе:

- анализ сумм исчисленных налоговых платежей и их динамики, который позволяет выявить налогоплательщиков, у которых уменьшаются суммы начислений налоговых платежей;
- анализ сумм уплаченных налоговых платежей и их динамики, проводимый по каждому виду налога (сбора) с целью контроля за полнотой и своевременностью перечисления налоговых платежей;
- анализ факторов и причин, влияющих на формирование налоговой базы.

Также подвергаются анализу показатели налоговой и (или) бухгалтерской отчетности, позволяющие определить значительные отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от аналогичных показателей за предыдущие периоды или же отклонения от среднестатистических показателей отчетности аналогичных хозяйствующих субъектов за определенный промежуток времени, а также выявить противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, и (или) несоответствие

информации, которой располагает налоговый орган. В случае выбора объекта про верки налоговый орган определяет целесообразность проведения выездных налоговых проверок контрагентов и аффилированных лиц проверяемого налогоплательщика.

Приоритетными для включения в план выездных налоговых проверок являются те налогоплательщики, в отношении которых у налогового органа имеются сведения об их участии в схемах ухода от налогообложения или схемах минимизации налоговых обязательств. Результаты проведенного анализа финансово-хозяйственной деятельности таких налогоплательщиков свидетельствуют о предполагаемых налоговых право нарушениях. Выездная налоговая проверка означает ее проведение, как правило, по месту деятельности проверяемого: выезд и нахождение проверяющих должностных лиц на территории или в помещении указанного лица.

В зависимости от способа про ведения выездных налоговых проверок выделяют:

сплошную (комплексную) проверку;

выборочную (тематическую) проверку.

Модификацией (разновидностью) выездной налоговой про верки по основанию ее про ведения является проверка в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента.

Предусмотрено общее *ограничение числа выездных проверок*: в течение одного календарного года налоговые органы не смогут проводить более двух выездных проверок вне зависимости от проверяемого налога и периода (п. 5 ст. 89 НК РФ). В то же время самостоятельные выездные про верки в отношении филиалов и представительств при этом не учитываются. Сверх этих ограничений выездная проверка может быть проведена на основании решения руководителя ФНС России.

Предусмотрены следующие правила проведения *повторных выездных проверок* (п. 10 ст. 89 НК РФ):

- повторной проверкой может быть охвачен только трехлетний срок, предшествовавший году вынесения решения о назначении повторной проверки;
- предусмотрено основание для ее проведения - подача уточненной декларации, по которой сумма налога меньше первоначально заявленной;
- предусмотрено, что если в ходе повторной проверки выявлено налоговое правонарушение, штраф на проверяемое лицо не налагается, за исключением тех случаев, когда правонарушение было скрыто в ходе первоначальной проверки по сговору с должностным лицом налогового органа.

Объектами выездной налоговой проверки являются различные документы как на бумажных, так и на магнитных носителях, а также проверяемые (осмотр) производственные (торговые) объекты и площади.

Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица, если иное не предусмотрено НК РФ (п. 2 ст. 89).

Решение о проведении выездной налоговой проверки организации, отнесенной к категории крупнейших налогоплательщиков, выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика.

Самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения обособленного подразделения.

Обязательные реквизиты решения о проведении выездной налоговой проверки предусмотрены п. 2 ст. 89 НК РФ.

Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать следующие сведения:

- полное и сокращенное наименования либо фамилию, имя, отчество налогоплательщика;
- предмет проверки, т.е. налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;
- периоды, за которые проводится проверка;
- должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

Несоблюдение реквизитов решения будет являться основанием для *признания решения и самой проверки незаконными.*

Согласно общему правилу выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев (п. 6 ст. 89 НК РФ).

Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

При выездных проверках организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на осуществление проверки каждого филиала и представительства.

В соответствии с п. 9 ст. 89 НК РФ руководитель (заместитель руководителя) налогового органа *вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки* для:

- истребования документов (информации);
- получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;
- проведения экспертиз;

- перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Приостановление проведения выездной налоговой проверки по основанию истребования документов (информации) допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы.

Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку.

Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки *не может превышать шесть месяцев.*

В случае если проверка была приостановлена по основанию получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации и в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию от указанных организаций, срок приостановления проверки *может быть увеличен на три месяца.*

На период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки:

- приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки;
- приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

Срок проведения проверки включает только время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого.

В указанные сроки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику (налоговому агенту) требования о представлении

документов и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов.

Проведение выездной налоговой проверки предполагает доступ проверяющих и их непосредственное нахождение на территории и в помещениях проверяемого.

Должностные лица налоговых органов, непосредственно проводящие налоговую проверку, могут производить осмотр используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещения проверяемого лица либо осмотр объектов налогообложения для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным проверяемым лицом (п. 2 ст. 91 НК РФ).

Особенности процедуры доступа во всех указанных случаях зависят от правового статуса, необходимого проверяющим помещения или территории. По этому критерию можно выделить следующие процедуры доступа:

- в жилые помещения;
- в нежилые помещения и на территорию.

При проведении выездной налоговой проверки проверяющие могут попасть в жилые помещения (п. 5 ст. 91 НК РФ):

- с согласия проживающих в них физических лиц;
- в случаях, установленных федеральным законом;
- на основании судебного решения.

В иных случаях доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, в жилые помещения не допускается. Основанием для доступа проверяющих в нежилые помещения и на территорию налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) является решение о проведении выездной налоговой проверки (п. 1 ст. 91 НК РФ). Дополнительного согласия проверяемого или иных установленных законом оснований в этом случае не требуется.

Доступ на территорию и в помещения проверяемого предусмотрен для должностных лиц налоговых органов, непосредственно проводящих налоговую проверку, при предъявлении этими лицами (п. 1 ст. 91 НК РФ):

- служебных удостоверений;
- решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки данного лица.

В случае воспрепятствования доступу проверяющих в помещения или на территории проверяемого руководителем проверяющей группы (бригады) составляется акт, подписываемый им и проверяемым лицом. В случае отказа проверяемого лица подписать указанный акт в нем делается соответствующая запись. На основании такого акта налоговый орган по имеющимся у него данным о проверяемом лице (или по аналогии) вправе самостоятельно определить сумму налога, подлежащую уплате, для чего составляется соответствующий акт (п. 3 ст. 91 НК РФ).

Перечень иных действий, возможных при проведении налоговой проверки, включает:

- участие свидетеля (ст. 90 НК РФ);
- осмотр (ст. 92 НК РФ);
- выемку документов и предметов (ст. 94 НК РФ);
- экспертизу (ст. 95 НК РФ);
- привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля (ст. 96 НК РФ);
- участие переводчика (ст. 97 НК РФ);
- участие понятых (ст. 98 НК РФ);
- инвентаризацию имущества налогоплательщика (п.п. 6 п. 1 ст. 31 НК РФ).

Участие свидетеля. Опрос свидетеля в рамках налоговой проверки заключается в даче им показаний относительно обстоятельств, имеющих значение для осуществления налогового контроля в форме

налоговой про верки, и последующей фиксации полученной информации.

Процедуре опроса в качестве свидетеля могут быть подвергнуты любые физические лица, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля (п. 1 ст. 90 НК РФ). Опросу в качестве свидетеля могут быть подвергнуты и лица, участвовавшие в проведении отдельных действий налоговой проверки в качестве привлеченных специалистов (п. 3 ст. 96 НК РФ).

Опрос не может быть проведен в отношении следующих лиц, которые:

- в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля (подп. 1 п. 2 ст. 90 НК РФ);
- получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц, в частности адвоката, аудитора (подп. 2 п. 2 ст. 90 НК РФ).

По общему правилу опрос свидетеля производится в помещении налогового органа. До момента получения свидетельских показаний должностное лицо, проводящее опрос, обязано предупредить свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний (п. 5 ст. 90 НК РФ).

При проведении опроса свидетель имеет право воспользоваться нормой п. 3 ст. 90 НК РФ, дающей ему возможность отказаться от дачи показаний против своих близких родственников или самого себя.

Налоговым кодексом предусмотрено, что опрос свидетеля может быть проведен по месту его пребывания в случаях (п. 4 ст. 90 НК РФ):

- болезни свидетеля;
- старости свидетеля;

инвалидности свидетеля;

иных достаточных причин по усмотрению проверяющего должностного лица.

Показания свидетеля заносятся в протокол (п. 1 Ст. 90 НК РФ).

В протоколе должна быть сделана отметка о том, что перед началом дачи показаний свидетель был предупрежден об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний, Данная отметка должна быть удостоверена подписью свидетеля (п. 5 ст. 90 НК РФ). К протоколу могут прилагаться выполненные при производстве выемки документов и предметов (п. 5 ст. 99 НК РФ):

фотографические снимки и негативы;

киноленты.

После составления протокола он должен быть прочитан всеми лицами, участвовавшими в производстве опроса или присутствовавшими при его проведении. Указанные лица вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу (п. 3 ст. 99 НК РФ).

Оформление протокола завершается подписанием его должностным лицом проверяющего органа, составившим протокол, а также всеми лицами, участвовавшими в производстве опроса или присутствовавшими при этом. По окончании проверки протокол опроса свидетелей подлежит включению в состав приложений к акту налоговой проверки.

Осмотр. Целями проведения осмотра в ходе выездной налоговой проверки являются:

- необходимость определения соответствия Фактических данных об указанных объектах документальной информации, предоставленной налогоплательщиком (п. 2 ст. 92 НК РФ);

- выяснение обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки (п. 1 ст. 92 НК РФ).

Налоговым кодексом названы четыре объекта, осмотр которых возможен в рамках налоговой про верки налогоплательщика (п. 1 ст. 92 НК РФ):

территория;

помещения;

документы;

предметы.

Налоговым органам предоставлено право осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории.

В отличие от осмотра помещений и территорий *осмотр документов и предметов* может про изводиться и *вне рамок выездной налоговой проверки*. К таким исключениям отнесены следующие ситуации (п. 2 ст. 92 НК РФ):

- когда документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля;

- при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра.

При проведении любого осмотра (независимо от его формы) в обязательном порядке должны присутствовать понятые (п. 3 ст. 92 НК РФ).

Право проводить осмотр непосредственно реализуется проводящими налоговую проверку должностными лицами налогового органа. Право участвовать в проведении осмотра имеют также:

проверяемый (лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка);

представитель проверяемого лица;

привлеченные специалисты.

Решение о личном участии при проведении осмотра или об участии своего представителя проверяемый принимает самостоятельно. Привлечение специалиста для участия в осмотре возможно как по инициативе проверяющего, так и проверяемого лица. Налоговым кодексом предусмотрена возможность использования при проведении осмотра так называемых спецсредств. В частности, при проведении осмотра возможно использование (п. 4 ст. 92 НК РФ):

фотосъемки;

киносъемки;

видеозаписи;

копировальных аппаратов (для снятия копий с документов);

иных специальных средств.

Использование специальных средств может быть осуществлено и по инициативе проверяемого лица. О производстве осмотра составляется отдельный протокол. К протоколу могут прилагаться выполненные при производстве выемки документы и предметы (п. 5 ст. 99 НК РФ):

фотографические снимки и негативы;

киноленты;

видеозаписи;

другие материалы.

В протокол заносятся замечания понятых по произведенным в процессе осмотра действиям. Они обязаны удостоверить своими подписями в протоколе факт, содержание и результаты действий, осуществляемых при осмотре (п. 5 ст. 98 НК РФ). После составления протокола он должен быть прочитан всеми лицами, участвовавшими в производстве осмотра или присутствовавшими при его проведении. Указанные лица вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу (п. 3 ст. 99 НК РФ).

Оформление протокола завершается подписанием его должностным лицом проверяющего органа, составившим протокол, а также всеми лицами, участвовавшими в производстве осмотра или

присутствовавшими при этом. По окончании проверки протокол прилагается к акту налоговой проверки. Выемка документов и предметов. Проведение выемки предполагает принудительное изъятие соответствующих объектов, являющихся носителями информации. Основаниями для проведения выемки в НК РФ названы:

отказ проверяемого лица, которому направлено требование, от представления запрашиваемых документов;

непредставление запрашиваемых документов в установленные сроки.

Причинами проведения выемки документов в НК РФ названы:

наличие у осуществляющих проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены (п. 14 ст. 89 НК РФ и подп. 3 п. 1 ст. 31 НК РФ);

отказ налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки (п. 4 ст. 93 НК РФ).

Выемке подлежат две категории документов:

свидетельствующие о совершении правонарушений;

запрошенные у налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента, но не предоставленные им в установленные сроки.

Документы и предметы, не имеющие отношения к предмету проверки, в ходе выемки изъяты быть не могут (п. 5 ст. 94 НК РФ).

Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Указанное постановление подлежит утверждению руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа (п. 1 ст. 94 НК РФ). На основании этого постановления проверяющие получают право на проведение самой выемки.

В случае если в ходе выездной налоговой проверки требуется осуществить у проверяемого лица выемку документов, проверяющими в дополнение к постановлению составляется акт выемки документов, в котором указывается полный перечень документов, подлежащих изъятию. При этом сам акт выемки документов без надлежащим образом оформленного постановления не дает проверяющим права на производство выемки.

Выемка документов производится по акту, составленному должностными лицами, проводящими налоговую проверку. В акте о выемке документов должна быть обоснована необходимость выемки и приведен перечень изымаемых документов. Копия акта о выемке документов передается проверяемому лицу. Одним из условий возможности проведения выемки названо обязательное присутствие при проведении этой процедуры (п. 3 ст. 94 НК РФ):

- понятых;
- лиц, у которых производится выемка документов и предметов.

В необходимых случаях для участия в производстве выемки с целью оказания проверяющим организационной и технической помощи может быть приглашен специалист.

В процессе проверки проверяющие вправе обратиться за помощью к работникам органов МВД России в случаях, если:

- проверяемый или его представители оказывают противодействие проведению процедуры изъятия документов и предметов;
- в отношении объектов изъятия создана реальная угроза их уничтожения, сокрытия и т.п.

Проведение выемки документов и предметов не допускается в ночное время (п. 2 ст. 94 НК РФ).

До начала выемки должностное лицо налогового органа (п. 3 ст. 94 НК РФ):

- предъявляет постановление о производстве выемки;

- разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности.

Затем указанное должностное лицо предлагает лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно выдать их. В случае отказа выемка производится принудительно (п. 4 ст. 94 НК РФ).

В случаях, если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документов в установленном порядке (п. 8 ст. 94 НК РФ).

При проведении изъятия оригиналов документов с них изготавливаются копии, которые заверяются проверяющим и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов проверяющий передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после их изъятия.

По результатам выемки документов и предметов составляется соответствующий протокол.

В протоколе (или в прилагаемых к нему описях) дополнительно перечисляются и описываются все изъятые в ходе выемки документы и предметы. При этом в отношении изъятых предметов в протоколе (или прилагаемой к нему описи) должны быть обязательно указаны (п. 7 ст. 94 НК РФ):

точное наименование;

количество;

индивидуальные признаки.

Дополнительно в случае возможности определения таковой в Протокол (опись) вносится и стоимость изъятых предметов. К протоколу могут прилагаться выполненные при производстве выемки документов и предметов (п. 5 ст. 99 НК РФ):

фотографические снимки и негативы;

киноленты;
видеозаписи;
другие материалы.

В протокол заносятся замечания понятых по про изведенным в процессе выемки действиям. Они обязаны удостоверить своими подписями в протоколе факт, содержание и результаты действий, осуществляемых во время выемки (п. 5 ст. 98 НК РФ). После составления протокола он должен быть прочитан всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его про ведении. Указанные лица вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу (п. 3 ст. 99 НК РФ).

Оформление протокола завершается подписанием его должностным лицом проверяющего органа, составившего протокол, а также всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при этом. Копия протокола о выемке документов и предметов должна быть вручена под расписку или выслана по почте лицу, у. которого эти документы или предметы были изъяты (п. 10 ст. 94 НК РФ). Оригинал протокола может быть приложен к акту налоговой проверки.

Экспертиза. Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле (п. 1 ст. 95 НК РФ). Предмет проведения экспертизы должен находиться в пределах специальных познаний эксперта. Поставленные ему вопросы не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта. Нормами НК РФ определена возможность проведения в рамках налоговой проверки трех форм экспертизы (ст. 95 НК РФ):

первичная;
дополнительная;
повторная.

Первичной является экспертиза, назначаемая впервые по поводу разъяснения определенных вопросов.

Дополнительной признается экспертиза, назначаемая по окончании проведения первичной экспертизы при недостаточной ясности или полноте данного экспертом первоначального заключения (п. 10 ст. 95 НК РФ).

Дополнительная экспертиза может быть назначена в случаях, если: форма ответов эксперта на поставленные вопросы при производстве первичной экспертизы подразумевает возможность неоднозначного понимания их сущности и смысла;

ответы эксперта на поставленные вопросы не являются исчерпывающими и в связи с этим объем первоначального заключения не может быть признан полным;

в рамках одной и той же налоговой проверки после проведения первичной экспертизы возникают новые вопросы, для разъяснения которых необходимо привлечение к участию в деле эксперта.

Дополнительная экспертиза, как правило, поручается тому же эксперту, который проводил первичную экспертизу, но может быть привлечен и другой эксперт.

Повторная экспертиза назначается в случаях (п. 10 ст. 95 НК РФ):

необоснованности или ошибочности заключения эксперта;

сомнений в правильности заключения.

Проведение повторной экспертизы всегда поручается другому эксперту.

Экспертиза назначается соответствующим постановлением должностного лица, проводящего выездную налоговую проверку (п. 3 ст. 95 НК РФ). В нем должны быть указаны:

основания для назначения экспертизы;

фамилия эксперта;

наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза;

перечень вопросов, поставленных перед экспертом;

перечень материалов, предоставляемых в распоряжение эксперта.

Постановление о назначении экспертизы подлежит включению в состав приложений к акту налоговой проверки. По факту ознакомления проверяемого лица с постановлением о назначении экспертизы и разъяснением ему в связи с этим его прав составляется отдельный протокол (п. 6 ст. 95 НК).

Право заявлять отвод эксперту как при назначении, так и в ходе Производства экспертизы предоставлено проверяемому лицу (п. 7 ст. 95 НК РФ).

По результатам экспертизы эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. В заключении эксперта излагаются (п. 8 ст. 95 НК РФ):

проведенные им исследования;

сделанные в результате их выводы;

обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение.

Заключение эксперта по окончании проверки подлежит обязательному приложению к акту налоговой проверки. Эксперт может отказаться от дачи заключения по результатам проведенной экспертизы в случаях, если:

предоставленные ему материалы являются недостаточными для проведения экспертизы;

эксперт не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы (п. 5,9 ст. 95 НК РФ).

Отказ эксперта имеет форму сообщения о невозможности дать заключение.

Привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля. В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, может быть привлечен специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела.

Привлечение лица в качестве специалиста осуществляется на договорной основе (п. 2 ст. 96 НК РФ).

Участие лица в качестве специалиста не исключает возможности его опроса по этим же обстоятельствам как свидетеля (п. 3 ст. 96 НК РФ).

Участие переводчика. Перевод может быть поручен только тому специалисту, который обладает статусом переводчика (п. 1 ст. 97 НК РФ).

Переводчиком является не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода, в том числе и лицо, понимающее знаки немого или глухого физического лица (п. 2 ст. 97 НК РФ). Инициатива назначения проведения перевода согласно НК РФ может принадлежать только должностному лицу со стороны проверяющего. При проведении налоговой проверки лицо в качестве переводчика может быть привлечено только на договорной основе. Обязанности переводчика заключаются в обязательстве: явиться по вызову назначившего его должностного лица для проведения процедуры перевода (п. 3 ст. 97 НК РФ); точно выполнить порученный ему перевод (п. 3 ст. 97 НК РФ).

Обязанность точно выполнить перевод предполагает осуществление по возможности дословного перевода, а если таковая процедура не возможна в силу особенностей языка, с которого осуществляется перевод, то основным требованием к переводу является точная передача смысла сказанного (написанного, если речь идет о переводе документа). По результатам проведения перевода оформляется

соответствующий протокол, в котором должен быть отмечен факт предупреждения переводчика об ответственности за отказ или уклонение от выполнения своих обязанностей либо за заведомо ложный перевод. Указанная запись должна быть удостоверена подписью переводчика (п. 4 ст. 97 НК РФ).

Участие понятых. При проведении действий по осуществлению налогового контроля в случаях, предусмотренных НК РФ, как уже рассматривалось ранее, вызываются понятые. Понятые вызываются в количестве не менее двух человек (п. 2 ст. 98 НК РФ). В качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица. Не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов. Понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии. Они вправе делать по поводу произведенных действий замечания, которые подлежат внесению в протокол (п. 5 ст. 98 НК РФ). В случае необходимости понятые могут быть опрошены по указанным обстоятельствам. Инвентаризация имущества налогоплательщика. Инвентаризация проводится с целью:

- выявления фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению;
- сопоставления фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверки полноты отражения в учете обязательств.

Инвентаризация имущества, принадлежащего налогоплательщику, осуществляется в рамках выездной налоговой проверки уполномоченными должностными лицами налоговых органов.

В составе имущества налогоплательщика, подлежащего инвентаризации, названы:

- основные средства;
- нематериальные активы;
- финансовые вложения;

производственные запасы;
готовая продукция;
товары;
прочие запасы;
денежные средства;
кредиторская задолженность;
иные финансовые активы.

В рамках налоговой проверки инвентаризация проводится в отношении имущества, внесенного в соответствующий перечень. При этом инвентаризации может быть подвергнуто любое имущество налогоплательщика независимо от места его нахождения. Основанием для проведения инвентаризации имущества является письменное распоряжение о проведении инвентаризации имущества налогоплательщика.

Оно может быть принято руководителем или заместителем руководителя налоговой инспекции по месту нахождения:

проверяемого налогоплательщика;
принадлежащего проверяемому лицу недвижимого имущества;
принадлежащих проверяемому лицу транспортных средств.

Перечень имущества, подлежащего инвентаризации в ходе налоговой проверки, устанавливается руководителем или заместителем руководителя налогового органа. Если этого требуют обстоятельства, то представители налоговых органов имеют право при проведении инвентаризации воспользоваться профессиональной помощью:

переводчиков;
экспертов;
иных специалистов.

Привлечение экспертов в ходе проведения инвентаризации обязательно в случаях необходимости:

оценки выявленных инвентаризацией неучтенных объектов;

определения суммы увеличения или снижения балансовой стоимости объекта.

Все полученные в ходе инвентаризации результаты заносятся в инвентаризационные описи. Они составляются не менее чем в двух экземплярах. Наименования инвентаризируемых ценностей и объектов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете. Составленные инвентаризационные описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи последние дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии и отсутствие у них каких -либо претензий к членам комиссии.

Акт инвентаризации по окончании налоговой проверки подлежит приложению к акту налоговой проверки. Акт инвентаризации составляется не менее чем в двух экземплярах.

Оформление результатов выездной налоговой проверки. В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить *справку о проведенной проверке*, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю.

По итогам выездной налоговой проверки составляется *акт налоговой проверки* не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке (п. 1 ст. 100 НК РФ).

Акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителями). Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

В акте налоговой проверки в обязательном порядке указываются:

- дата акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;
- полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица. В случае проведения проверки организации по месту нахождения ее обособленного подразделения помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения;
- фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;
- дата и номер решения руководителя (заместителя руководителя)
- налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (для выездной налоговой проверки);
- перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;
- период, за который проведена проверка;
- наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;
- даты начала и окончания налоговой проверки;
- адрес местонахождения организации или места жительства физического лица;
- сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;
- документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;
- выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, в случае если НК РФ предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах.

Акт налоговой проверки вручается лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передается иным способом, 'свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем).

В случае, если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняются от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте налоговой проверки, и акт налоговой проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта *считается шестой день*, считая с даты отправки заказного письма.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение 15 рабочих дней со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Заключительным этапом организации и проведения выездной налоговой проверки является *реализация ее результатов*. По своему содержанию этап отличается повышенной ответственностью со стороны налоговых органов с точки зрения соблюдения процедурных действий, поскольку их нарушение или несоблюдение, в случае обжалования решения налогового органа налогоплательщиком в арбитражном суде последний в большинстве случаев занимает сторону налогоплательщика.

В соответствии со ст. 101 НК РФ акт налоговой проверки и другие материалы налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения срока, в который налогоплательщик, плательщик сборов, налоговый агент вправе были в течение 15 рабочих дней со дня получения акта налоговой проверки представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. Необходимо отметить, что представление письменных возражений, в указанный срок, является правом налогоплательщика, а не его обязанностью. Непредставление в указанные сроки письменных возражений не лишает права налогоплательщика давать свои объяснения уже непосредственно на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки.

Законодатель обязал налоговый орган надлежащим образом известить налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки. Поэтому неявка налогоплательщика, извещенного надлежащим образом, не будет являться препятствием для рассмотрения материалов налоговой проверки, за исключением случая, когда участие этого лица будет признано руководителем налогового органа обязательным для рассмотрения этих материалов. В этом случае уполномоченное должностное лицо налогового органа вправе вынести *решение об отложении* рассмотрения материалов налоговой проверки.

Перед рассмотрением материалов налоговой проверки по существу руководитель налогового органа должен произвести ряд установленных законодателем действий:

объявить, кто рассматривает дело и материалы какой налоговой про верки подлежат рассмотрению;

установить факт явки лиц, приглашенных для участия в рассмотрении;

в случае участия представителя лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, проверить полномочия этого представителя;

разъяснить лицам, участвующим в процедуре рассмотрения, их права и обязанности.

При рассмотрении материалов налоговой проверки исследуются представленные доказательства. В ходе рассмотрения может быть принято решение о привлечении в случае необходимости к участию в этом рассмотрении свидетеля, эксперта, специалиста.

В этом случае руководитель налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий один месяц, дополнительных мероприятий налогового контроля.

В качестве дополнительных мероприятий налогового контроля может проводиться:

- истребование документов;
- допрос свидетеля;
- проведение экспертизы.

По результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки руководитель налогового органа выносит решение, которое вступает в силу по истечении 10 дней со дня вручения лицу, в отношении которого оно было вынесено:

- о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налогоплательщик вправе обжаловать решение руководителя налогового органа в *административном* или в *судебном порядке*.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе (п. 5 ст. 101.2 НК РФ).

Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц регламентируется гл. 19 и 20 НК РФ.

После вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель налогового органа вправе принять *обеспечительные меры*, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении.

Законодатель предусмотрел следующие *обеспечительные меры*:

1) *запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика* без согласия налогового органа.

2) *приостановление операций по счетам в банке.*

Приостановление операций по счетам в банке в порядке принятия *обеспечительных мер* может применяться только после наложения запрета на отчуждение (передачу в залог) имущества и только в том случае, если совокупная стоимость такого имущества по данным бухгалтерского учета меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате.

По просьбе лица, в отношении которого было вынесено решение о принятии *обеспечительных мер*, налоговый орган *вправе заменить*, *обеспечительные меры* на:

- *банковскую гарантию* подтверждающую, что банк обязуется уплатить указанную в решении сумму недоимки, а также суммы соответствующих пеней и штрафов в случае неуплаты этих сумм налогоплательщиком в установленный налоговым органом срок;
- *залог ценных бумаг*, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, или залог иного имущества;
- *поручительство* третьего лица.

Налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику только в одном случае, в случае замены обеспечительных мер на банковскую гарантию, банка с инвестиционным рейтингом рейтингового агентства, включенного в перечень, утверждаемый Минфином России.

Одним из важных направлений контрольной работы налоговых органов является государственная регистрация юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Юридическое лицо считается созданным с момента его государственной регистрации (ст. 51 Гражданского кодекса Российской Федерации - далее ГК РФ). Таким образом, с формально-юридической точки зрения именно благодаря государственной регистрации «рождается» новый субъект гражданского права - юридическое лицо.

Вплоть до середины 2002 г. юридические лица подлежали государственной регистрации в органах юстиции - в регистрационных палатах и в органах местного самоуправления.

Всего насчитывалось около 4,5 тыс. регистрирующих органов, не имевших каких-либо единых стандартов и процедур регистрации.

В соответствии с Федеральным законом от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (далее - Закон) с 1 июля 2002 г. государственная регистрация осуществляется федеральным органом исполнительной власти.

Указанный закон регулирует отношения, возникающие в связи с государственной регистрацией юридических лиц и физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей при их создании, реорганизации и ликвидации, при внесении изменений в их учредительные документы, а также в связи с ведением государственных реестров - Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ) и Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП).

В соответствии с нормами закона постановлением Правительства Российской Федерации от 17 мая 2002 г. № 319 «Об уполномоченном органе исполнительной власти, осуществляющем государственную регистрацию юридических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей в качестве федерального органа исполнительной власти, уполномоченного осуществлять государственную регистрацию, было определено Министерство РФ по налогам и сборам.

Как правопреемник МНС России (в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 506 «Об утверждении положения о Федеральной налоговой службе») ФНС России является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств.

В Российской Федерации ведутся государственные реестры, содержащие соответственно сведения о создании, реорганизации и ликвидации юридических лиц, приобретении физическими лицами статуса индивидуального предпринимателя, прекращении физическими лицами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей,

иные сведения о юридических лицах, об индивидуальных предпринимателях.

Единство и сопоставимость указанных сведений обеспечиваются за счет соблюдения единства принципов, методов и форм ведения государственных реестров. Государственные реестры являются федеральными информационными ресурсами.

Государственные реестры ведутся на бумажных и электронных носителях. Законодатель предусмотрел, что в случае несоответствия между записями на бумажных и электронных носителях приоритет имеют записи на бумажных носителях, если не установлен иной порядок ведения государственных реестров.

Ведение государственных реестров на электронных носителях осуществляется в соответствии с едиными организационными, методологическими и программно-техническими принципами, обеспечивающими совместимость и взаимодействие государственных реестров с иными федеральными информационными системами и сетями.

В *Едином государственном реестре юридических лиц* содержатся следующие сведения и документы о юридическом лице:

полное и (в случае, если имеется) сокращенное наименование, в том числе фирменное наименование, для коммерческих организаций на русском языке. В случае, если в учредительных документах юридического лица его наименование указано на одном из языков народов Российской Федерации и (или) на иностранном языке, в ЕГРЮЛ указывается также наименование юридического лица на этих языках;

организационно-правовая форма;

адрес (место нахождения) постоянно действующего исполнительного органа юридического лица (в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа юридического лица - иного органа или лица, имеющих право действовать от

имени юридического лица без доверенности), по которому осуществляется связь с юридическим лицом;

способ образования юридического лица (создание или реорганизация);

сведения об учредителях (участниках) юридического лица, в отношении акционерных обществ также сведения о держателях реестров их акционеров;

подлинники или засвидетельствованные в нотариальном порядке копии учредительных документов юридического лица;

сведения о правопреемстве - для юридических лиц, созданных в результате реорганизации иных юридических лиц, для юридических лиц, в учредительные документы которых вносятся изменения в связи с реорганизацией, а также для юридических лиц, прекративших свою деятельность в результате реорганизации;

дата регистрации изменений, внесенных в учредительные документы Юридического лица, или в случаях, установленных законом, дата получения регистрирующим органом уведомления об изменениях, внесенных в учредительные документы;

способ прекращения деятельности юридического лица (путем реорганизации, ликвидации или путем исключения из ЕГРЮЛ по решению регистрирующего органа);

адрес квартиры, - по которому предприниматель зарегистрирован по месту жительства в установленном законодательством Российской Федерации порядке;

данные основного документа, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации на территории Российской Федерации (в случае, если индивидуальный предприниматель является гражданином Российской Федерации);

вид и данные документа, установленного федеральным законом или признаваемого в соответствии с международным договором Российской Федерации в качестве документа, удостоверяющего

личность иностранного гражданина (в случае, если индивидуальный предприниматель является иностранным гражданином);

вид и данные документа, предусмотренного федеральным законом или признаваемого в соответствии с международным договором Российской Федерации в качестве документа, удостоверяющего личность лица без гражданства (в случае, если индивидуальный предприниматель является лицом без гражданства);

вид, данные и срок действия документа, подтверждающего право индивидуального предпринимателя временно или постоянно проживать в Российской Федерации (в случае, если индивидуальный предприниматель является иностранным гражданином или лицом без гражданства);

дата государственной регистрации физического лица в качестве Индивидуального предпринимателя и данные документа, подтверждающего факт внесения в ЕГРИП записи об указанной государственной регистрации;

дата и способ прекращения физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя (по заявлению, либо в связи со смертью, либо в связи с принятием судом решения о признании несостоятельным (банкротом) или о прекращении деятельности в качестве индивидуального предпринимателя в Принудительном порядке, либо в связи с вступлением в силу приговора суда, которым назначено наказание в виде лишения права заниматься предпринимательской деятельностью на определенный срок, либо в связи с аннулированием документа, подтверждающего право временно или постоянно проживать в Российской Федерации, или окончанием срока действия указанного документа);

размер указанного в учредительных документах коммерческой организации уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда, паевых взносов или другого);

фамилия, имя, отчество и должность лица, имеющего право без доверенности действовать от имени юридического лица, а также паспортные данные такого лица или данные иных документов, удостоверяющих личность в соответствии с законодательством Российской Федерации, и идентификационный номер налогоплательщика при его наличии;

сведения о лицензиях, полученных юридическим лицом;

сведения о филиалах и представительствах юридического лица;

идентификационный номер налогоплательщика, код причины и дата постановки на учет юридического лица в налоговом органе;

коды по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности;

номер и дата регистрации юридического лица в качестве страхователя:

в территориальном органе Пенсионного фонда Российской Федерации;

в исполнительном органе Фонда социального страхования Российской Федерации;

в территориальном фонде обязательного медицинского страхования;

сведения о банковских счетах юридического лица.

В ЕГРИП содержатся следующие сведения об индивидуальном предпринимателе:

фамилия, имя и (в случае, если имеется) отчество на русском языке (для иностранных граждан и лиц без гражданства такие сведения дополнительно указываются с помощью букв латинского алфавита на основании сведений, содержащихся в документе, удостоверяющем личность в соответствии с законодательством Российской Федерации);

пол;

дата и место рождения;

гражданство (при отсутствии у индивидуального предпринимателя гражданства указывается: «лицо без гражданства»);

место жительства в Российской Федерации (указывается адрес - наименование субъекта Российской Федерации, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры);

сведения о лицензиях, полученных индивидуальным предпринимателем;

идентификационный номер налогоплательщика, дата постановки на учет индивидуального предпринимателя в налоговом органе;

коды по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности;

номер и дата регистрации индивидуального предпринимателя в качестве страхователя:

в территориальном органе Пенсионного фонда Российской Федерации;

в исполнительном органе Фонда социального страхования Российской Федерации;

в территориальном фонде обязательного медицинского страхования;

сведения о банковских счетах индивидуального предпринимателя.

В случае изменения содержащихся в государственных реестрах сведений ранее внесенные сведения сохраняются.

Записи вносятся в государственные реестры на основании документов, представленных при государственной регистрации. Каждой записи присваивается государственный регистрационный номер и для каждой записи указывается дата внесения ее в соответствующий государственный реестр.

В регистрационном деле юридического лица или индивидуального предпринимателя, сведения о государственной регистрации которых внесены в соответствующий государственный реестр, должны содержаться все документы, представленные в регистрирующий орган в соответствии с Законом.

Регистрационные дела юридических лиц и индивидуальных предпринимателей являются частью соответственно ЕГРЮЛ и ЕГРИП.

Содержащиеся в государственных реестрах сведения и документы являются открытыми и общедоступными, за исключением сведений, доступ к которым ограничен.

Сведения о номере, дате выдачи и об органе, выдавшем документ, удостоверяющий личность физического лица, сведения о банковских счетах юридических лиц и индивидуальных предпринимателей могут быть предоставлены исключительно органам государственной власти, органам государственных внебюджетных фондов в случаях и в порядке, которые установлены Правительством Российской Федерации. Данное ограничение не применяется при предоставлении содержащих указанные сведения копий учредительных документов юридических лиц, а также сведений о месте жительства индивидуальных предпринимателей.

Содержащиеся в государственных реестрах сведения и документы о конкретном юридическом лице или индивидуальном предпринимателе предоставляются в виде:

выписки из соответствующего государственного реестра;

копии документа (документов), содержащегося в соответствующем государственном реестре;

справки об отсутствии запрашиваемой информации.

Срок предоставления содержащихся в государственных реестрах сведений и документов устанавливается Правительством Российской Федерации и не может составлять более пяти дней со дня получения регистрирующим органом соответствующего запроса.

Отказ в предоставлении содержащихся в государственных реестрах сведений и документов, за исключением сведений, доступ к которым ограничен, не допускается.

Содержащиеся в ЕГРИП сведения о месте жительства конкретного индивидуального предпринимателя могут быть предоставлены регистрирующим органом только на основании запроса, представленного непосредственно в регистрирующий орган

физическим лицом, предъявившим документ, удостоверяющий его личность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Регистрирующий орган по запросу индивидуального предпринимателя обязан предоставить ему информацию о лицах, получивших сведения о его месте жительства.

По представленному непосредственно в регистрирующий орган запросу любого физического лица, предъявившего документ, удостоверяющий его личность в соответствии с законодательством Российской Федерации, регистрирующий орган вправе сопоставить содержащиеся в государственных реестрах сведения о персональных данных конкретного физического лица с изложенными в указанном запросе сведениями. В этом случае регистрирующим органом предоставляется справка о соответствии или несоответствии изложенных в запросе сведений сведениям, содержащимся в государственных реестрах.

Государственная регистрация осуществляется в срок не более пяти рабочих дней со дня представления документов в налоговый орган.

Государственная регистрация индивидуального предпринимателя осуществляется по месту его жительства.

Документы представляются в регистрирующий орган непосредственно или направляются почтовым отправлением с объявленной ценностью при его пересылке и описью вложения.

Заявление, представляемое в регистрирующий орган, удостоверяется подписью уполномоченного лица (далее - заявитель), подлинность которой должна быть нотариально засвидетельствована. При этом заявитель указывает свои паспортные данные или в соответствии с законодательством Российской Федерации данные иного удостоверяющего личность документа и идентификационный номер налогоплательщика (при его наличии).

При государственной регистрации юридического лица *заявителями могут являться следующие физические лица:*

руководитель постоянно действующего исполнительного органа регистрируемого юридического лица или иное лицо, имеющие право без доверенности действовать от имени этого юридического лица;

учредитель (учредители) юридического лица при его создании;

руководитель юридического лица, выступающего учредителем регистрируемого юридического лица;

конкурсный управляющий или руководитель ликвидационной комиссии (ликвидатор) при ликвидации юридического лица;

иное лицо, действующее на основании полномочия, предусмотренного федеральным законом или актом специально уполномоченного на то государственного органа, или актом органа местного самоуправления.

При государственной регистрации индивидуального предпринимателя заявителем может являться физическое лицо, обращающееся за государственной регистрацией или зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя.

Датой представления документов при осуществлении государственной регистрации является день их получения регистрирующим органом.

Заявителю выдается расписка в получении документов с указанием перечня и даты их получения регистрирующим органом, в случае, если документы представляются в регистрирующий орган непосредственно заявителем. Расписка должна быть выдана в день получения документов регистрирующим органом.

В ином случае, в том числе при поступлении в регистрирующий орган документов, направленных по почте, расписка высылается в течение рабочего дня, следующего за днем получения документов регистрирующим органом, по указанному заявителем почтовому адресу с уведомлением о вручении.

Законодатель установил следующее ограничение для регистрирующего органа: последний *не вправе требовать* представления других документов кроме тех, что предусмотрены законом.

Решение о государственной регистрации, принятое регистрирующим органом, является основанием внесения соответствующей записи в государственный реестр.

Моментом государственной регистрации признается внесение регистрирующим органом соответствующей записи в государственный реестр.

Регистрирующий орган не позднее одного рабочего дня с момента государственной регистрации выдает (направляет) заявителю документ, подтверждающий факт внесения записи в соответствующий государственный реестр.

Регистрирующий орган в срок не более пяти рабочих дней с момента государственной регистрации представляет в порядке, установленном Правительством Российской Федерации, сведения, содержащиеся соответственно в ЕГРЮЛ, ЕГРИП, в государственные внебюджетные фонды для регистрации юридических лиц, индивидуальных предпринимателей в качестве страхователей.

Регистрирующий орган в срок не более пяти рабочих дней с момента государственной регистрации представляет сведения о регистрации в государственные органы, определенные Правительством Российской Федерации.

При государственной регистрации создаваемого юридического лица в регистрирующий орган представляются:

подписанное заявителем заявление о государственной регистрации .

В заявлении подтверждается, что представленные учредительные документы соответствуют установленным законодательством Российской Федерации требованиям к учредительным документам юридического лица данной организационно-правовой формы, что

сведения, содержащиеся в этих учредительных документах, иных представленных для государственной регистрации документах, заявлении о государственной регистрации, достоверны, что при создании юридического лица соблюден установленный для юридических лиц данной организационно-правовой формы порядок их учреждения, в том числе оплаты уставного капитала (уставного фонда, складочного капитала, паевых взносов) на момент государственной регистрации, и в установленных законом случаях согласованы с соответствующими государственными органами и (или) органами местного самоуправления вопросы создания юридического лица;

решение о создании юридического лица в виде протокола, договора или иного документа;

учредительные документы юридического лица (подлинники или нотариально засвидетельствованные копии);

выписка из реестра иностранных юридических лиц соответствующей страны происхождения или иное равное по юридической силе доказательство юридического статуса иностранного юридического лица - учредителя;

документ об уплате государственной пошлины.

При государственной регистрации юридического лица, создаваемого путем реорганизации (преобразования, слияния, разделения, выделения), в регистрирующий орган представляются следующие документы:

подписанное заявителем заявление о государственной регистрации каждого вновь возникающего юридического лица, создаваемого путем реорганизации.

В заявлении подтверждается, что учредительные документы созданных путем реорганизации юридических лиц соответствуют установленным законодательством Российской Федерации требованиям к учредительным документам юридического лица данной организационно-правовой формы, что сведения, содержащиеся в

этих учредительных документах и заявлении о государственной регистрации, достоверны, что передаточный акт или разделительный баланс содержит положения о правопреемстве по всем обязательствам вновь возникшего юридического лица в отношении всех его кредиторов, что все кредиторы реорганизуемого лица уведомлены в письменной форме о реорганизации и в установленных законом случаях вопросы реорганизации юридического лица согласованы с соответствующими государственными органами и (или) органами местного самоуправления;

учредительные документы каждого вновь возникающего юридического лица, создаваемого путем реорганизации (подлинники или нотариально засвидетельствованные копии);

решение о реорганизации юридического лица;

договор о слиянии в случаях, предусмотренных федеральными законами;

передаточный акт или разделительный баланс;

документ об уплате государственной пошлины.

Государственная регистрация юридических лиц, создаваемых путем реорганизации, осуществляется регистрирующими органами по месту нахождения реорганизуемых юридических лиц.

В случае, если реорганизация влечет за собой прекращение деятельности одного или нескольких юридических лиц, регистрирующий орган вносит в ЕГРЮЛ запись о прекращении деятельности таких юридических лиц по получении информации от соответствующего регистрирующего органа о государственной регистрации вновь возникших юридических лиц.

Реорганизация юридического лица в форме преобразования считается завершенной с момента государственной регистрации вновь возникшего юридического лица, а преобразованное юридическое лицо - прекратившим свою деятельность.

Реорганизация юридических лиц в форме слияния считается завершенной с момента государственной регистрации вновь возникшего юридического лица, а юридические лица, реорганизованные в форме слияния, считаются прекратившими свою деятельность.

Реорганизация юридического лица в форме разделения с момента государственной регистрации последнего из вновь возникших юридических лиц считается завершенной, а юридическое лицо, реорганизованное в форме разделения, считается прекратившим свою деятельность.

Реорганизация юридического лица в форме выделения с момента государственной регистрации последнего из вновь возникших юридических лиц считается завершенной.

Реорганизация юридического лица в форме присоединения с момента внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности последнего из присоединенных юридических лиц считается завершенной.

Для государственной регистрации изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица, в регистрирующий орган представляются:

подписанное заявителем заявление о государственной регистрации;

В заявлении подтверждается, что изменения, вносимые в учредительные документы юридического лица, соответствуют установленным законодательством Российской Федерации требованиям, что сведения, содержащиеся в этих учредительных документах и в заявлении, достоверны и соблюден установленный федеральным законом порядок принятия решения о внесении изменений в учредительные документы юридического лица;

решение о внесении изменений в учредительные документы юридического лица;

изменения, вносимые в учредительные документы юридического лица;

документ об уплате государственной пошлины.

Для внесения в ЕГРЮЛ изменений, касающихся сведений о юридическом лице, но не связанных с внесением изменений в учредительные документы юридического лица, в регистрирующий орган представляется подписанное заявителем заявление о внесении изменений в ЕГРЮЛ.

В заявлении подтверждается, что вносимые изменения соответствуют установленным законодательством Российской Федерации требованиям и содержащиеся в заявлении сведения достоверны.

При реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица в регистрирующий орган по месту нахождения юридического лица, к которому осуществляется присоединение, представляются заявление о внесении записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица.

Государственная регистрация изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица, и (или) внесение в ЕГРЮЛ изменений, касающихся сведений о юридическом лице, но не связанных с внесением изменений в учредительные документы юридического лица, осуществляются регистрирующим органом по месту нахождения юридического лица.

В случае внесения изменений в сведения о юридическом лице в связи с переменой места нахождения юридического лица регистрирующий орган вносит в ЕГРЮЛ соответствующую запись и пересылает регистрационное дело в регистрирующий орган по новому месту нахождения юридического лица.

В случае государственной регистрации учредительных документов в новой редакции и (или) внесения в ЕГРЮЛ изменений, касающихся сведений о юридическом лице, но не связанных с изменениями, вносимыми в учредительные документы юридического лица, в ЕГРЮЛ вносится соответствующая запись.

В случаях, установленных федеральными законами, юридическое лицо представляет в регистрирующий орган по месту своего нахождения подписанное заявителем уведомление.

При внесении изменений в учредительные документы юридического лица регистрирующий орган в срок не более пяти дней с момента получения указанного уведомления вносит соответствующую запись в ЕГРЮЛ, о чем в письменной форме сообщает юридическому лицу.

В случаях, предусмотренных федеральными законами, изменения, внесенные в учредительные документы, приобретают силу для третьих лиц с момента уведомления регистрирующего органа о таких изменениях.

Учредители (участники) юридического лица или орган, принявшие решение о ликвидации юридического лица, обязаны в трехдневный срок в письменной форме уведомить об этом регистрирующий орган по месту нахождения ликвидируемого юридического лица с приложением решения о ликвидации юридического лица.

Регистрирующий орган вносит в ЕГРЮЛ запись о том, что юридическое лицо находится в процессе ликвидации. С этого момента не допускается государственная регистрация изменений, вносимых в учредительные документы ликвидируемого юридического лица, а также государственная регистрация юридических лиц, учредителем которых выступает указанное юридическое лицо, или государственная регистрация юридических лиц, которые возникают в результате его реорганизации.

Учредители (участники) юридического лица или орган, принявшие решение о ликвидации юридического лица, уведомляют регистрирующий орган о формировании ликвидационной комиссии или о назначении ликвидатора, а также о составлении промежуточного ликвидационного баланса.

Для государственной регистрации в связи с ликвидацией юридического лица в регистрирующий орган представляются следующие документы:

заявление о государственной регистрации юридического лица и индивидуального предпринимателя.

В заявлении подтверждается, что соблюден установленный федеральным законом порядок ликвидации юридического лица, расчеты с его кредиторами завершены и вопросы ликвидации юридического лица согласованы с соответствующими государственными органами и (или) муниципальными органами в установленных федеральным законом случаях;

ликвидационный баланс;

документ об уплате государственной пошлины.

При ликвидации юридического лица в случае применения процедуры банкротства в регистрирующий орган представляется определение арбитражного суда о завершении конкурсного производства.

Юридическое лицо, которое в течение последних двенадцати месяцев, предшествующих моменту принятия регистрирующим органом соответствующего решения, не представляло документы отчетности, предусмотренные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, и не осуществляло операций хотя бы по одному банковскому счету, признается фактически прекратившим свою деятельность.

Такое юридическое лицо может быть исключено из ЕГРЮЛ в порядке, предусмотренном законом.

При наличии одновременно всех указанных признаков недействующего юридического лица регистрирующий орган принимает

решение о предстоящем исключении юридического лица из Единого государственного реестра юридических лиц.

Решение о предстоящем исключении должно быть опубликовано в органах печати.

Одновременно с решением о предстоящем исключении должны быть опубликованы сведения о порядке и сроках направления заявлений недееспособным юридическим лицом, кредиторами или иными лицами, чьи права и законные интересы затрагиваются в связи с исключением недееспособного юридического лица из ЕГРЮЛ, с указанием адреса, по которому могут быть направлены заявления.

Заявления могут быть направлены в срок не позднее чем три месяца со дня опубликования решения о предстоящем исключении. В случае направления заявлений решение об исключении недееспособного юридического лица из ЕГРЮЛ не принимается и такое юридическое лицо может быть ликвидировано в установленном гражданским законодательством порядке.

Государственная регистрация при ликвидации юридического лица осуществляется регистрирующим органом по месту нахождения ликвидируемого юридического лица.

Ликвидационная комиссия (ликвидатор) уведомляет регистрирующий орган о завершении процесса ликвидации юридического лица не ранее чем через два месяца с момента помещения в органах печати ликвидационной комиссией (ликвидатором) публикации о ликвидации юридического лица.

Необходимые документы представляются в регистрирующий орган после завершения процесса ликвидации юридического лица.

Ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо - прекратившим свою деятельность после внесения об этом записи в ЕГРЮЛ. Регистрирующий орган публикует информацию о ликвидации юридического лица.

Если, не позднее чем три месяца со дня опубликования решения о предстоящем исключении, заявления не направлены, регистрирующий

орган исключает недействующее юридическое лицо из ЕГРЮЛ путем внесения в него соответствующей записи,

Исключение недействующего юридического лица из ЕГРЮЛ может быть обжаловано кредиторами или иными лицами, чьи права и законные интересы затрагиваются в связи с исключением недействующего юридического лица из ЕГРЮЛ, в течение года со дня, когда

они узнали или должны были узнать о нарушении своих прав.

Споры, возникающие в связи с исключением недействующего юридического лица из ЕГРЮЛ, рассматриваются арбитражными судами в соответствии с Арбитражным процессуальным кодексом Российской Федерации.

При государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя в регистрирующий налоговый орган представляются:

подписанное заявителем заявление о государственной регистрации ;
копия основного документа физического лица, регистрируемого в качестве индивидуального предпринимателя;

копия документа, установленного федеральным законом или признаваемого в соответствии с международным договором Российской Федерации в качестве документа, удостоверяющего личность иностранного гражданина, регистрируемого в качестве индивидуального предпринимателя;

копия документа, предусмотренного федеральным законом или признаваемого в соответствии с международным договором Российской Федерации в качестве документа, удостоверяющего личность лица без гражданства, регистрируемого в качестве индивидуального предпринимателя;

копия свидетельства о рождении физического лица, регистрируемого в качестве индивидуального предпринимателя, или копия иного документа, подтверждающего дату и место рождения

указанного лица в соответствии с законодательством Российской Федерации или международным договором Российской Федерации;

копия документа, подтверждающего право физического лица, регистрируемого в качестве индивидуального предпринимателя, временно или постоянно проживать в Российской Федерации;

подлинник или копия документа, подтверждающего адрес места жительства физического лица, регистрируемого в качестве индивидуального предпринимателя, в Российской Федерации;

нотариально удостоверенное согласие родителей, усыновителей или попечителя на осуществление предпринимательской деятельности физическим лицом, регистрируемым в качестве индивидуального предпринимателя, либо копия свидетельства о заключении брака физическим лицом, регистрируемым в качестве индивидуального предпринимателя, либо копия решения органа опеки и попечительства или копия решения суда об объявлении физического лица, регистрируемого в качестве индивидуального предпринимателя, полностью дееспособным (в случае, если физическое лицо, регистрируемое в качестве индивидуального предпринимателя, является несовершеннолетним);

документ об уплате государственной пошлины.

Не допускается государственная регистрация физического лица в качестве индивидуального предпринимателя, если не утратила силу его государственная регистрация в таком качестве либо не истек год со дня принятия судом решения о признании его несостоятельным (банкротом) в связи с невозможностью удовлетворить требования кредиторов, связанные с ранее осуществляемой им предпринимательской деятельностью, или решения о прекращении в принудительном порядке его деятельности в качестве индивидуального предпринимателя, либо не истек срок, на который данное лицо по приговору суда лишено права заниматься предпринимательской деятельностью.

Для внесения изменений в сведения об индивидуальном предпринимателе, содержащиеся в ЕГРИП, в регистрирующий орган представляются:

подписанное заявителем заявление о внесении в ЕГРИП;

копия документа, подтверждающего изменение ранее внесенных в ЕГРИП сведений об индивидуальном предпринимателе. В случае внесения изменений в сведения об индивидуальном предпринимателе в связи с пере меной им места жительства регистрирующий орган вносит в ЕГРИП соответствующую запись и пересылает регистрационное дело в регистрирующий орган по новому месту жительства индивидуального предпринимателя.

Государственная регистрация при прекращении физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя в связи с принятием им решения о прекращении данной деятельности осуществляется на основании представляемых в регистрирующий орган следующих документов:

подписанного заявителем заявления о государственной регистрации;

документа об уплате государственной пошлины.

По другим основаниям государственная регистрация при прекращении деятельности физического лица в качестве индивидуального предпринимателя осуществляется в следующем порядке:

1) в связи со смертью данного лица осуществляется на основании поступивших в регистрирующий орган в установленном законодательством Российской Федерации порядке сведений о государственной регистрации смерти данного лица;

2) в связи с принятием судом решения о признании его несостоятельным (банкротом) - на основании копии решения суда о признании его несостоятельным (банкротом), поступившей в регистрирующий орган в установленном законодательством Российской Федерации порядке;

- 3) в принудительном порядке по решению суда - на основании поступившей в регистрирующий орган в установленном законодательством Российской Федерации порядке копии решения суда о прекращении деятельности данного лица в качестве индивидуального предпринимателя в принудительном порядке;
- 4) в связи с вступлением в силу приговора суда, которым ему назначено наказание в виде лишения права заниматься предпринимательской деятельностью на определенный срок, - на основании поступившей в регистрирующий орган в установленном Правительством Российской Федерации порядке информации о вступлении в силу указанного приговора суда;
- 5) в связи с аннулированием документа, подтверждающего право данного лица временно или постоянно проживать в Российской Федерации, или окончанием срока действия указанного документа - на основании поступившей в регистрирующий орган в установленном Правительством Российской Федерации порядке информации об аннулировании указанного документа или на основании окончания срока его действия с учетом содержащихся в государственном реестре сведений о таком сроке.

В случае смерти физического лица, зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, признания его судом несостоятельным (банкротом), прекращения в принудительном порядке по решению суда его деятельности в качестве индивидуального предпринимателя, вступления в силу приговора суда, которым ему назначено наказание в виде лишения права заниматься предпринимательской деятельностью на определенный срок, государственная регистрация такого лица в качестве индивидуального предпринимателя утрачивает силу с момента соответственно его смерти, принятия судом решения о признании его несостоятельным (банкротом) или о прекращении в принудительном по-

рядке его деятельности в качестве индивидуального предпринимателя, вступления в силу указанного приговора суда.

В случае аннулирования документа, подтверждающего право иностранного гражданина либо лица без гражданства временно или постоянно проживать в Российской Федерации, или окончания срока действия указанного документа государственная регистрация данных гражданина либо лица в качестве индивидуального предпринимателя утрачивает силу со дня аннулирования указанного документа или окончания срока его действия.

Отказ в государственной регистрации допускается в случае:

- непредставления определенных законом необходимых для государственной регистрации документов;
- представления документов в не надлежащий регистрирующий орган;
- в случае, если регистрирующим органом внесена запись о том, что юридическое лицо находится в процессе ликвидации;
- в случае, если государственная регистрация физического лица в качестве индивидуального предпринимателя не утратила силу, либо не истек год со дня принятия судом решения о признании его несостоятельным (банкротом) в связи с невозможностью удовлетворить требования кредиторов, связанные с ранее осуществляемой им предпринимательской деятельностью, или решения о прекращении в принудительном порядке его деятельности в качестве индивидуального предпринимателя, либо не истек срок, на который данное лицо по приговору суда лишено права заниматься предпринимательской деятельностью.

Решение об отказе в государственной регистрации должно содержать основания отказа с обязательной ссылкой на нарушения и должно быть принято не позднее общеустановленного срока, т.е. в срок не более пяти рабочих дней со дня представления документов в регистрирующий орган.

Решение об отказе в государственной регистрации направляется лицу, указанному в заявлении о государственной регистрации, с уведомлением о вручении такого решения.

Решение об отказе в государственной регистрации может быть обжаловано в судебном порядке.

За необоснованный отказ в государственной регистрации, неосуществление государственной регистрации в установленные сроки или иное нарушение порядка государственной регистрации, а также незаконный отказ в предоставлении или за несвоевременное предоставление содержащихся в государственных реестрах сведений и документов должностные лица регистрирующих органов несут ответственность, установленную законодательством Российской Федерации.

Регистрирующий орган возмещает ущерб, причиненный отказом в государственной регистрации, уклонением от государственной регистрации или нарушением порядка государственной регистрации, допущенным по его вине.

За непредставление или несвоевременное представление необходимых для включения в государственные реестры сведений, а также за представление недостоверных сведений заявителя, юридические лица и (или) индивидуальные предприниматели несут ответственность, установленную законодательством Российской Федерации.

Регистрирующий орган вправе обратиться в суд с требованием о ликвидации юридического лица в случае допущенных при создании такого юридического лица грубых нарушений закона или иных правовых актов, если эти нарушения носят неустранимый характер, а также в случае неоднократных либо грубых нарушений законов или иных нормативных правовых актов государственной регистрации юридических лиц.

Регистрирующий орган вправе обратиться в суд с требованием о прекращении деятельности физического лица в качестве индивидуального предпринимателя в принудительном порядке в случае неоднократных либо грубых нарушений им законов или иных нормативных правовых актов, регулирующих отношения, возникающие в связи с государственной регистрацией индивидуальных предпринимателей.

Всесторонний учет организаций и физических лиц как налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов является исходной основой обеспечения эффективной организации налогового контроля.

Согласно ст. 32 НК РФ, налоговые органы обязаны вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц. Постановка на учет в налоговом органе организаций и физических лиц осуществляется независимо от обстоятельств, с которыми закон связывает возникновение обязанности по уплате налога или сбора. Налогоплательщики (плательщики сборов) в свою очередь обязаны встать на учет в налоговых органах. Налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели обязаны письменно сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя:

обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях - в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;

обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации, - в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения или прекращения деятельности организации через обособленное подразделение (закрытия обособленного подразделения). Указанное сообщение представляется в налоговый орган по месту нахождения организации;

о реорганизации или ликвидации организации - в течение трех дней со дня принятия такого решения.

Согласно п. 3 ст. 23 НК РФ нотариусы, занимающиеся частной практикой, и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту своего жительства об открытии (закрытии) счетов, предназначенных для осуществления ими профессиональной деятельности.

Согласно п. 1 ст. 83 НК РФ, для организаций определены следующие критерии постановки на учет:

по месту нахождения организации;

по месту нахождения ее обособленных подразделений;

по месту нахождения принадлежащего недвижимого имущества и транспортных средств;

по иным основаниям.

Постановка на учет по месту нахождения организации. Местом нахождения юридического лица является место нахождения постоянно действующего исполнительного органа, а в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа - место нахождения иного органа или лица, имеющих право действовать от имени юридического лица без доверенности.

В соответствии с п. 3 ст. 83 НК РФ постановка организации и индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе по месту нахождения или по месту жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ и ЕГРИП, в порядке, установленном Правительством РФ.

Постановка на учет (снятие организации с учета) подтверждается документом, который выдается вместе с документом, подтверждающим внесение записи в ЕГРЮЛ и в ЕГРИП.

Постановка на учет по месту нахождения обособленных подразделений организации. В соответствии со ст. 11 НК РФ местом нахождения обособленного подразделения российской организации признается место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение. Обособленное подразделение

организации - это любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места.

Обособленное подразделение организации признается таковым независимо от того, отражено ли его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных Документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца. Формулировка ст. 11 НК РФ позволяет противопоставить стационарному рабочему месту временное. Видимо, можно выделить также передвижные рабочие места, которые вряд ли можно назвать стационарными.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет по месту нахождения обособленного подразделения в течение 5 дней со дня представления организацией всех необходимых документов и выдать соответствующее уведомление.

Кодекс разделяет обязанность организации по сообщению в налоговый орган сведений о создании обособленного подразделения (п. 2 ст. 23 НК РФ) и обязанность о постановке на учет по месту нахождения обособленного подразделения (п. 4 СТ. 83 НК РФ).

Постановка на учет по месту нахождения имущества, принадлежащего организации. Согласно ст. 130 ГК РФ, к недвижимому имуществу относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, т. е. объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению, невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения.

В соответствии с НК РФ местом нахождения недвижимого имущества для целей налогообложения признается:

в отношении морских, речных и воздушных транспортных средств - место (порт) приписки или место государственной

регистрации, а при отсутствии таковых - место нахождения (жительства) собственника имущества;

для прочих транспортных средств - место государственной регистрации, а при отсутствии такового - место нахождения (жительства) собственника имущества;

для иного недвижимого имущества - место фактического нахождения имущества.

Постановка на учет (снятие с учета) по месту нахождения принадлежащих организации недвижимости и транспортных средств осуществляется на основании сведений, сообщаемых:

органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним;

органами, осуществляющими регистрацию транспортных средств.

Указанные органы обязаны в течение 10 дней со дня регистрации недвижимого имущества и транспортных средств сообщать сведения в налоговую инспекцию по месту своего нахождения. В течение 5 дней со дня получения сведений от этих органов налоговый орган выдает организации уведомление о постановке на учет по месту нахождения недвижимости и транспортных средств, принадлежащих организации. Процедура постановки на учет осуществляется без участия организации.

В соответствии с п. 3 ст. 84 НК РФ изменения в сведениях об организации подлежат учету налоговым органом по месту нахождения организации на основании сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ, и вносятся в ЕГРН не позднее рабочего дня, следующего за днем внесения записи в ЕГРЮЛ.

Физические лица встают на учет по месту жительства, месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств и иным основаниям.

Если для организаций и индивидуальных предпринимателей постановка на учет является обязанностью, то в отношении граждан, не

являющихся индивидуальными предпринимателями, постановка их на учет возложена, прежде всего, на налоговые органы и другие органы, обязанные представлять в установленном порядке сведения. В отношении граждан, не являющихся индивидуальными предпринимателями, постановка на учет связана с наличием обстоятельств, с которыми закон связывает уплату налогов.

Место жительства физического лица - адрес, по которому физическое лицо зарегистрировано по месту жительства в порядке, установленном законодательством (ст. 1 НК РФ).

Помимо учета по месту жительства, физические лица подлежат постановке на учет по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств. О постановке на учет гражданина по данному основанию налоговые органы обязаны его уведомить.

Постановка на учет индивидуальных предпринимателей в налоговом органе по месту жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся в ЕГРИП, не позднее 5 рабочих дней со дня представления документов для государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя.

Для постановки на учет индивидуального предпринимателя и внесения сведений в ЕГРН используется выписка из ЕГРИП по форме, установленной Правилами ведения ЕГРИП.

Налоговый орган по месту жительства физического лица, зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, обязан осуществить постановку его на учет с присвоением ИНН и внести сведения в ЕГРН не позднее 5 дней со дня представления документов для государственной регистрации. В тот же срок индивидуальному предпринимателю выдаются следующие документы: «О Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, правилах хранения в единых государственных реестрах юридических лиц и индивидуальных предпринимателей

документов (сведений) и передачи их на постоянное хранение в государственные архивы;

свидетельство о постановке на учет в налоговом органе по месту жительства на территории РФ;

уведомление о постановке на учет в налоговом органе по месту жительства одновременно со свидетельством о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя.

Свидетельство о постановке на учет физического лица в налоговом органе по месту жительства на территории РФ является документом, подтверждающим присвоение ИНН. Уведомление является документом, подтверждающим постановку на учет физического лица в налоговом органе по месту жительства в качестве налогоплательщика - индивидуального предпринимателя.

В случае прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя снятие с учета осуществляется на основании сведений, содержащихся в ЕГРИП, не позднее рабочего дня, следующего за днем внесения записи в ЕГРИП, с последующим уведомлением физического лица о снятии его с учета.

Частные (занимающиеся частной практикой) нотариусы, а также адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, отнесены к индивидуальным предпринимателям. Постановка на учет этих лиц осуществляется налоговым органом по месту их жительства на основании сведений, сообщаемых органами юстиции, выдающими лицензии на право осуществления нотариальной деятельности, и советами адвокатских палат субъектов РФ в течение 5 дней со дня поступления сведений в налоговый орган.

Налоговый орган по месту жительства частного нотариуса, а также адвоката, учредившего адвокатский кабинет, в этот же срок выдает свидетельство о постановке на учет физического лица в налоговом органе по месту жительства на территории РФ и

уведомление о постановке на учет физического лица в налоговом органе по месту жительства, которое подтверждает его постановку на учет в качестве налогоплательщика - частного нотариуса или адвоката.

Снятие с учета частного нотариуса и адвоката также осуществляется на основании сведений от указанных органов о прекращении полномочий частного нотариуса, статуса адвоката путем внесения изменений в сведения, содержащиеся в ЕГРН.

Остальные физические лица (не относящиеся к индивидуальным предпринимателям) ставятся на учет налоговыми органами по месту жительства на основе имеющейся у них информации, получаемой от различных органов, указанных в ст. 85 НК РФ (органами, осуществляющими регистрацию физических лиц по месту жительства либо регистрацию актов гражданского состояния). Постановка на учет осуществляется в течение 5 дней со дня поступления сведений в налоговый орган.

Постановка на учет (снятие с учета) по месту нахождения принадлежащих физическому лицу недвижимости и транспортных средств осуществляется на основании сведений, сообщаемых органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним; органами, осуществляющими регистрацию транспортных средств, и органами, уполномоченными совершать нотариальные действия, а также частными нотариусами о нотариальном удостоверении права на наследство и договоров дарения - в течение 5 дней со дня поступления сведений в налоговый орган, с последующей выдачей уведомления о постановке на учет физического лица в налоговом органе.

Сложившийся в 90-е годы административно-территориальный принцип построения налоговых органов не обеспечивал в должной мере эффективность налогового контроля отдельных категорий

налогоплательщиков, что потребовало создания межрегиональных (МРИ) и межрайонных налоговых инспекций (МРНИ).

Особый порядок постановки на учет действует в настоящее время в отношении иностранных организаций и крупнейших налогоплательщиков.

Особенности постановки на учет иностранных организаций и иностранных граждан в налоговых органах определяются Минфином России (ст. 83 НК РФ).

Порядок постановки на учет иностранных организаций определяется особенностями деятельности этих организаций, в первую очередь способами извлечения доходов от российского источника (на основе деятельности через постоянное представительство или получение доходов от источников в РФ).

Особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков определяются Минфином России (ст. 83 НК РФ). Концентрация налогоплательщиков в специализированных по видам экономической деятельности (отраслям) вызвана необходимостью повышения эффективности налогового администрирования крупнейших организаций той или иной отрасли экономики.

Крупнейший налогоплательщик подлежит переводу (постановке на учет) в межрегиональную (межрайонную) инспекцию по крупнейшим налогоплательщикам - МРИ ФНС России. Постановка на учет крупнейшего налогоплательщика по месту нахождения обособленных подразделений, недвижимого имущества и транспортных средств производится в общеустановленном порядке по месту их нахождения.

Контрольные вопросы.

1. Дайте определение налогового контроля.
2. Назовите формы налогового контроля.
3. Назовите виды проверок, проводимых налоговыми органами.

4. Какие различия существуют между видами налоговых проверок?
5. Дайте характеристику такой форме налогового контроля как истребование документов.
6. Определите основные объекты и этапы камеральной проверки.
7. Назовите критерии отбора налогоплательщиков для проведения выездной проверки.
8. Определите основные объекты и этапы выездной проверки.
9. На основании какого документа проводится выездная проверка?
10. Назовите возможные сроки и причины приостановления выездной проверки.
11. Перечислите иные, возможные действия при проведении выездной проверки.
12. Какие действия (бездействие) налогоплательщика может послужить основанием для проведения налоговым органом выемки документов?
13. В каких случаях обязательно присутствие понятых?
14. Что должен составить проверяющий в последний день выездной проверки?
15. Не позднее какого срока должен быть составлен акт выездной налоговой проверки?
16. Назовите обеспечительные меры, которые может наложить налоговый орган, для исполнения своего решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.
17. Назовите орган исполнительной власти, уполномоченный в области государственной регистрации юридических и физических лиц.
18. Перечислите виды государственных реестров.
19. Назовите основания постановки на учет в налоговых органах организаций и физических лиц.

4.3. Обязанности организаций и физических лиц по уплате налогов и их исполнение.

Категория «обязанность по уплате законно установленных налогов и сборов» нашла свое правовое воплощение в Конституции России (ст. 57) и НК РФ (ст. 3).

Обязанность по уплате налога (сбора), представляя собой конституционную обязанность лиц, формирует их налоговые отношения.

Налоговую обязанность можно рассматривать в узком смысле, как обязанность налогоплательщика уплатить государству соответствующую сумму в порядке и сроки, определенные законодательством о налогах и сборах. В широком смысле налоговая обязанность включает определенную совокупность обязанностей, в том числе:

обязанность по постановке на учет налогоплательщика в налоговом органе;

обязанность по ведению налогового учета;

обязанность по уплате налогов и сборов;

обязанность по составлению, представлению и хранению налоговой отчетности.

Обязанность по уплате налогов и сборов носит публично-правовой характер и представляет собой правоотношение между налогоплательщиками и государством как субъектом суверенной власти.

Налоговая обязанность - урегулированные нормами права отношения, в рамках которых происходит исполнение конституционной обязанности по уплате налогов и сборов.

Налог может уплачиваться долями в установленные сроки либо предусматриваются авансовые платежи за отчетный период, которые учитываются при уплате налога после окончания налогового периода. Уплата налогов и сборов производится в наличной или безналичной форме, в валюте Российской Федерации. При отсутствии кредитной организации налогоплательщик (плательщик сборов) или

налоговый агент, являющиеся физическими лицами, могут уплачивать налоги наличными средствами через кассу местной администрации муниципального образования либо в местное отделение почтовой связи.

Неисполнение обязанности по уплате налога (сбора) является основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога.

Правовой основой налоговой обязанности является законодательство о налогах и сборах: обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах.

Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора. Таким образом, основанием возникновения налоговой обязанности выступает юридический факт в виде наличия у определенного лица объекта налогообложения.

Обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается (ст. 44 НК РФ):

с уплатой налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;

со смертью физического лица - налогоплательщика или с признанием его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации.

Задолженность по поимущественным налогам умершего лица (либо лица, признанного умершим) погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества, в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации для оплаты наследниками долгов наследодателя;

с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации в соответствии со ст. 49 НК РФ.

Если денежных средств ликвидируемой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, недостаточно для исполнения в полном объеме обязанности по уплате налогов и сборов, причитающихся пеней и штрафов, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора.

Исполнение налоговой обязанности заключается в совершении налогоплательщиком тех действий, которые составляют обязанность данного субъекта, т.е. прежде всего в передаче в бюджетную систему Российской Федерации определенной суммы денежных средств.

Налоговая обязанность должна быть исполнена:

- надлежащим субъектом;
- в надлежащем полном объеме;
- в установленные сроки;
- в определенном месте;

определенным способом;
в установленной форме.

Надлежащим субъектом при исполнении налоговой обязанности признается организация или физическое лицо, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги или сборы.

Налоговый кодекс устанавливает, что исполнение налоговой обязанности осуществляется налогоплательщиком самостоятельно (п. 1 ст. 45 НК РФ). Таким образом, субъектом исполнения налоговой обязанности является сам налогоплательщик, за исключением тех случаев, когда налоговым законодательством исполнение налоговой обязанности полностью или частично возложено на третьих лиц. В установленных случаях обязанность по уплате налога возлагается на налогового агента: при выплате работодателями доходов физическим лицам, при расчетах с иностранными юридическими лицами, не состоящими на учете в налоговом органе Российской Федерации, и др. Обязанность по исчислению транспортного налога, налога на имущество физических лиц и земельного налога возложена на налоговые органы. Налогоплательщики вправе возложить исполнение своей налоговой обязанности на уполномоченного представителя (п. 1 ст. 29 НК РФ). Однако в последнем случае субъектом налоговой обязанности является сам налогоплательщик, и при решении вопроса о привлечении налогоплательщика к ответственности за то или иное нарушение законодательства о налогах и сборах, действия (бездействие) его представителя расцениваются как действия (бездействие) самого налогоплательщика.

В целях исполнения налоговой обязанности налогоплательщик либо иное ответственное лицо встает на учет в налоговых органах, ведет в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, представляет в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем

налогам, которые они обязаны уплачивать, а также бухгалтерскую отчетность.

В законодательстве о налогах и сборах предусмотрены различные *способы исполнения обязанности по уплате налога:*

по декларации;

по источнику дохода;

кадастровый способ.

При первом способе, по декларации, налогоплательщик самостоятельно определяет налоговую базу, рассчитывает сумму налога, подлежащую перечислению в бюджетную систему Российской Федерации, и самостоятельно уплачивает налог. При этом налогоплательщик заполняет и подает в налоговый орган налоговую декларацию по установленной форме. Данный способ используется в отношении большинства налогов, которые уплачивают юридические лица.

Второй способ, по источнику дохода, заключается в том, что определение налоговой базы, суммы налога и перечисление ее в бюджетную систему Российской Федерации осуществляется налоговым агентом за счет доходов налогоплательщика. Таким способом исполняется обязанность по уплате налога на доходы физических лиц, лиц, выплачивающих доходы в форме заработной платы, платы по договорам гражданско-правового характера, дивидендов и др.

При использовании *кадастрового способа* исчисление суммы налога производится налоговым органом на основании имеющихся у него сведений об объектах налогообложения - земельных участках, недвижимости, транспортных средствах, находящихся в собственности налогоплательщика - физического лица. Налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление, на основании которого и производится уплата налога. Кадастровый способ используется при

уплате земельного налога, транспортного налога и налога на имущество физических лиц.

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

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

Расчет авансового платежа - это письменное заявление налогоплательщика о базе исчисления, об используемых льготах, исчисленной сумме авансового платежа.

Налоговый агент представляет в налоговые органы расчеты, предусмотренные НК РФ. Указанные расчеты представляются в порядке, установленном применительно к конкретному налогу.

Налоговая декларация (расчет) представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки. Не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации (расчеты) по тем налогам, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов.

При отсутствии финансово-хозяйственной деятельности, а также в иных случаях, предусмотренных НК РФ, налогоплательщик представляет налоговую декларацию по упрощенной форме, утверждаемой Министерством финансов Российской Федерации.

Налоговая декларация (расчет) может быть представлена в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) по установленной форме:

на бумажном носителе;

в электронном виде.

Налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган:

лично;

через представителя;

направлена в виде почтового отправления с описью вложения;

передана по телекоммуникационным каналам связи, в том числе с использованием личного кабинета налогоплательщика.

Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета) и обязан по просьбе налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) проставить отметку на копии налоговой декларации (копии расчета) о принятии и дату ее получения.

При получении налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи налоговый орган обязан передать налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) квитанцию о приеме в электронном виде.

При отправке налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

Налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) или его представитель подписывает налоговую декларацию (расчет), подтверждая достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете).

Если достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете), подтверждает уполномоченный представитель налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговой декларации (расчете) указывается основание представительства (наименование документа, подтверждающего

наличие полномочий на подписание налоговой декларации (расчета). При этом к налоговой декларации (расчету) прилагается копия документа, подтверждающего полномочия представителя на подписание налоговой декларации (расчета).

Формы налоговых деклараций (расчетов) и порядок их заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Министерство финансов Российской Федерации не вправе включать в форму налоговой декларации (расчета), а налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) включения в налоговую декларацию (расчет) сведений, не связанных с исчислением и (или) уплатой налогов и сборов, за исключением:

вида документа: первичный (корректирующий);

наименования налогового органа;

места нахождения организации (ее обособленного подразделения) или места жительства физического лица;

фамилии, имени, отчества физического лица или полного наименования организации (ее обособленного подразделения);

номера контактного телефона налогоплательщика.

Бланки налоговых деклараций (расчетов) предоставляются налоговыми органами бесплатно.

Налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в случае обнаружения в поданной им налоговой декларации следующих фактов:

неотражения сведений;

неполноты отражения сведений;

ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате.

В случае, если указанные факты не привели к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в

налоговый орган *уточненную итоговую декларацию*. При этом уточненная налоговая декларация, представленная после истечения установленного срока подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока.

Если уточненная налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган:

- до истечения срока подачи налоговой декларации, она считается поданной в день подачи уточненной налоговой декларации;
- после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности только в том случае, если уточненная налоговая декларация была представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом факта не отражения или неполноты отражения сведений и налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки.

Если уточненная налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности в случаях:

- представления уточненной налоговой декларации до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом не отражения или неполноты отражения сведений в новой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки поданному налогу заданный период, при условии что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени;
- представления уточненной налоговой декларации после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, но результатам которой не были обнаружены

неотражения или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

Уточненная налоговая декларация (расчет) представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту учета.

Уточненная налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения.

При обнаружении налоговым агентом в поданном им в налоговый орган расчете факта не отражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению или завышению суммы налога, подлежащей перечислению, налоговый агент обязан внести необходимые изменения и представить в налоговый орган уточненный расчет.

Уточненный расчет, представляемый налоговым агентом в налоговый орган, должен содержать данные только в отношении тех налогоплательщиков, в отношении которых обнаружены факты не отражения или неполноты отражения сведений, а также ошибки, приводящие к занижению суммы налога.

Указанный порядок применяется также в отношении уточненных расчетов сборов и распространяются на плательщиков сборов.

Некоторые исключения из общих правил зачета излишне уплаченных или взысканных налогов, сборов, а также пеней и штрафов, предусмотренных для организаций в случае их:

- ликвидации (ст. 49 НК РФ);
- реорганизации (ст. 50 НК РФ).

Общая организация зачета или возврата сумм излишне уплаченных (взысканных) налога, сбора, пеней, штрафа. Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату налогоплательщику либо часть в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным

налогам, погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения.

Зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам. Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика.

Налоговый орган *обязан сообщить* налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта.

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика поэтому или иным налогам осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика по решению налогового органа.

Решение о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения заявления налогоплательщика или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась.

Решение о зачете суммы излишне уплаченного налога принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня обнаружения им факта излишней уплаты налога или со дня подписания налоговым органом и налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась, либо со дня вступления в силу решения суда.

Налогоплательщик вправе представить в налоговый орган письменное заявление о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности по пеням, штрафам).

В этом случае решение налогового органа о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки и задолженности по пеням, штрафам принимается в течение 10 дней со дня получения указанного заявления налогоплательщика.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления.

Возврат налогоплательщику суммы излишне уплаченного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам, подлежащим взысканию, производится только после зачета суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности).

Заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

Поручение на возврат суммы излишне уплаченного налога, оформленное на основании решения налогового органа о возврате этой суммы налога, подлежит направлению налоговым органом в территориальный орган Федерального казначейства для осуществления возврата налогоплательщику в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Налоговый орган обязан сообщить в письменной форме налогоплательщику о принятом решении о зачете (возврате) сумм излишне уплаченного налога или решении об отказе в осуществлении зачета (возврата) в течение пяти дней со дня принятия соответствующего решения.

Указанное сообщение передается руководителю организации физическому лицу, их представителям лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения.

В случае, если возврат суммы излишне уплаченного налога осуществляется с нарушением срока, налоговым органом на сумму уже уплаченного налога, начисляются проценты, подлежащие налогоплательщику, за каждый календарный день нарушения срока возврата процентная ставка принимается равной ключевой ставке ЦБ РФ Российской Федерации, действовавшей в дни нарушения срока возврата.

Территориальный орган Федерального казначейства, осуществивший возврат суммы излишне уплаченного налога, уведомляет налоговый орган о дате возврата и сумме возвращенных налогоплательщику денежных средств.

Указанный порядок применяется также в отношении зачета или возврата сумм излишне уплаченных авансовых платежей, сборов, пеней и штрафов и распространяется на налоговых агентов и плательщиков сборов.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом налогоплательщику требования об уплате налога. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится принудительное взыскание налога.

В соответствии с п. 2 ст. 45 НК РФ взыскание налога в судебном порядке производится:

- с организации, которой открыт лицевой счет;
- в целях взыскания недоимки, числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий) в случаях, когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий), а также за организациями, являющимися в соответствии с гражданским

законодательством Российской Федерации основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), с зависимых (дочерних) (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий);

- с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика.

Обязанность по уплате налога считается погашенной налогоплательщиком:

- с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на счета территориальных органов Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточной» денежного остатка на день платежа;

- с момента отражения на лицевом счете организации, которой открыт лицевой счет, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;

- со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации или муниципального образования либо в местное отделение федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства;

со дня вынесения налоговым органом решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налог пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;

со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена на налогового агента.

Вместе с тем в НК РФ предусмотрено, что обязанность при уплате налога *не признается исполненной* в следующих случаях:

- отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику неисполненного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;
- отзыва налогоплательщиком организацией, которой открыт лицевой счет, или возврата органом Федерального казначейства (иным уполномоченным органом, осуществляющим открытие и ведение лицевых счетов) налогоплательщику неисполненного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;
- возврата местной администрацией либо организацией федеральной почтовой связи налогоплательщику - физическому лицу наличных денежных средств, принятых для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации;
- неправильного указания налогоплательщиком в поручении на перечисление суммы налога номера счета Федерального казначейства и наименования банка получателя, повлекшего не перечислений этой суммы в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства;
- если на день предъявления налогоплательщиком в банк (орган Федерального казначейства, иной уполномоченный орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов) поручения на перечисление денежных средств в счет уплаты налога налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, которые предъявлены к его счету (лицевому счету) и в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации исполняются в

первоочередном порядке, и если на этом счете (лицевом счете) нет достаточного остатка для удовлетворения неисполненных требований.

При обнаружении налогоплательщиком ошибки в оформлении поручения на перечисление налога, не повлекшей перечисления этого налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, налогоплательщик вправе подать в налоговый орган по месту своего учета заявление о допущенной ошибке с приложением документов, подтверждающих уплату им указанного налога и его перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, с просьбой уточнить основание, тип и принадлежность платежа, налоговый период или статус плательщика.

Но предложению налогового органа или налогоплательщика может быть проведена совместная сверка уплаченных налогоплательщиком налогов. Результаты сверки оформляются актом, который подписывается налогоплательщиком и уполномоченным должностным лицом налогового органа.

Необходимо отметить, что такой же порядок предусмотрен НК РФ и в отношении сборов, пеней, штрафов и распространяются также на плательщиков сборов и налоговых агентов.

В соответствии с п 3 ст. 61 11К РФ *изменение срока уплаты налога и сбора* осуществляется в следующих формах: в форме отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита.

Отсрочка или *рассрочка* по уплате налога и сбора представляет собой изменение срока их уплаты на следующие сроки:

- не более одного года;
- более одного года и не более трех лет (по решению Правительства РФ)

Отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена заинтересованному лицу при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

- 1) причинения этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- 2) задержки этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного данным лицом государственного заказа;
- 3) угрозы банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога, утверждения арбитражным судом мирового соглашения либо графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления;
- 4) если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога.
- 5) если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носит сезонный характер. Перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, утверждается Правительством Российской Федерации;
- б) при наличии оснований для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации установленных Таможенным кодексом Российской Федерации;
- 7) невозможность единовременной уплаты сумм налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации по результатам налоговой проверки, до истечения срока исполнения требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов. При этом необходимо соблюдение следующих условий:
 - есть финансовые проблемы, из-за которых налогоплательщик не может рассчитаться по суммам, доначисленных налоговой проверкой, до истечения срока исполнения требования об уплате. При этом есть возможность погасить задолженность в течение времени, на которое предоставляется рассрочка;
 - доначисления составляют от 30 до 70% выручки от реализации за год,

предшествующий году, когда вступило в силу решение по итогам проверки;

- со дня создания организации (регистрации в качестве индивидуального предпринимателя) до дня подачи заявления о рассрочке прошло не менее одного года;
- в отношении организации (индивидуального предпринимателя) не возбуждено дело о банкротстве;
- юридическое лицо не реорганизуется и не ликвидируется;
- решение инспекции по проверке не обжалуется в суде;
- налогоплательщиком, претендующим на рассрочку, предоставлена банковская гарантия.

Рассрочка может быть дана на сумму, не превышающую стоимость чистых активов организации.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена по одному или нескольким налогам.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставлена по вышеперечисленным основаниям (подп. 3, 4, 5, 7) на сумму задолженности начисляются проценты исходя из ставки, равной одной второй ставки рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшей за период отсрочки или рассрочки, если иное не предусмотрено таможенным законодательством РФ в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налогов предоставлено основаниям, указанным в подп. 1, 2 п. 5 ст. 64 НК РФ, на сумму задолженности проценты не начисляются.

Заявление о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога с указанием оснований подается в соответствующий уполномоченный орган. К этому заявлению прилагаются документы, подтверждающие наличие предусмотренных НК РФ оснований. Копия

указанного заявления направляется заинтересованным лицом в пятидневный срок в налоговый орган по месту его учета.

По требованию уполномоченного органа заинтересованное лицо представляет уполномоченному органу документы об имуществе, которое может быть предметом залога, либо поручитель.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в се предоставлении принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами (органами государственных внебюджетных фондов) в течение одного месяца со дня получения зачтения заинтересованного лица.

По ходатайству заинтересованного лица уполномоченный орган вправе принять решение о временном (на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки) приостановлении уплаты суммы задолженности заинтересованным лицом. Копия такого решения представляется заинтересованным лицом в налоговый орган по месту его учета в пятидневный срок со дня принятия решения.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога должно содержать указание на сумму задолженности, налог по уплате которого предоставляется отсрочка или рассрочка, сроки и порядок уплаты суммы задолженности и начисляемых процентов, а также в соответствующих случаях документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога вступает в действие со дня, установленного в этом решении. При этом причитающиеся пени за вес время со дня, установленного для уплаты налога, до дня вступления в силу этого решения включаются в сумму задолженности, если указанный срок уплаты предшествует дню вступления этого решения в силу.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставляется пол залог имущества, решение о ее предоставлении вступает н действие только после заключения договора о залоге имущества.

В случае расторжения мирового соглашения и возобновления производства по делу о банкротстве либо в случае прекращения процедуры финансового оздоровления решение о предоставлении отсрочки или рассрочки, утрачивает силу со дня расторжения мирового соглашения либо со дня прекращения процедуры финансового оздоровления.

Копия решения о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении направляется уполномоченным органом в трехдневный срок со дня принятия такого решения заинтересованному лицу и в налоговый орган по месту учета этого лица.

Законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут быть установлены дополнительные основания и иные условия предоставления отсрочки и рассрочки уплаты соответственно региональных и местных налогов.

Указанный порядок предоставления отсрочки или рассрочки по уплате применяется и в отношении сборов.

Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога и сбора может быть обжаловано заинтересованным лицом в административном и судебном порядке.

Инвестиционный налоговый кредит в соответствии со ст. 66 НК РФ представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии соответствующих оснований предоставляется возможность в течение определенного срока (от 1 года до 5 лет) и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

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

В соответствии со ст. 67 НК РФ инвестиционный налоговый кредит предоставляется организации, являющейся плательщиком соответствующего налога, при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

- проведение этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технической перевооружения собственного производства, в том числе направленной на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами;
- осуществление этой организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;
- выполнение этой организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению.

Сумма инвестиционного кредита, предоставленного для проведения научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технической перевооружения собственного производства, составляет 30% от стоимости приобретенного заинтересованной организацией оборудования, используемого для указанных целей. В остальных случаях суммы кредита определяются соглашением между уполномоченным органом и заинтересованной организацией.

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

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на *основании заявления организации и оформляется договором установленной формы.*

Решение о организации такого кредита принимается налоговым органом по согласованию с финансовыми органами в течение одного месяца со дня получения заявления.

Наличие у организации одного или нескольких договоров об инвестиционном налоговом кредите не может служить препятствием для заключения с этой организацией другого договора об инвестиционном налоговом кредите на других основаниях.

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен предусматривать порядок уменьшения налоговых платежей, сумму кредита (с указанием налога, по которому организации предоставлен инвестиционный налоговый кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму кредита проценты, порядок погашения суммы кредита и начисленных процентов, документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство, ответственность сторон.

Не допускается устанавливать проценты на сумму кредита по ставке ниже одной второй и выше трех четвертых ключевой ставки Центрального банка РФ.

Копия договора представляется организацией в налоговый орган по месту ее учета в пятидневный срок со дня заключения договора.

В НК РФ предусмотрены условия прекращения действия отсрочки, рассрочки, договора об инвестиционном налоговом кредите. Так, действие отсрочки и рассрочки прекращается по истечении срока действия соответствующего решения либо может быть прекращено до истечения такого срока в случаях, предусмотренных ст. 68 НК РФ.

Действие отсрочки и рассрочки или инвестиционного кредита прекращается досрочно в случае уплаты налогоплательщиком (плательщиком сбора) всей причитающейся суммы налога и сбора и соответствующих процентов до истечения установленного срока.

При нарушении заинтересованным лицом условий предоставления отсрочки, рассрочки действие отсрочки, рассрочки может быть

досрочно прекращено по решению уполномоченного органа, принявшего решение о соответствующем изменении срока исполнения обязанности по уплате налога и сбора.

При досрочном прекращении действия отсрочки налогоплательщик (или иное обязанное лицо) должен в течение 30 дней после получения им соответствующего решения уплатить оставшуюся сумму задолженности, а также пени за каждый день, начиная со дня следующего за днем получения такого решения, по день уплаты этой суммы включительно. При этом оставшаяся сумма задолженности определяется как разница между суммой задолженности, определенной в решении о предоставлении отсрочки (рассрочки), увеличенной на сумму процентов, исчисленную в соответствии с решением об отсрочке (рассрочке) за период действия отсрочки (рассрочки), и фактически уплаченными суммами и процентами.

Извещение об отмене решения об отсрочке или рассрочке на принявшим это решение уполномоченным органом налогоплательщику, плательщику сбора по почте заказным письмом в течение пяти дней со дня принятия решения. Извещение об отмене решения об отсрочке или рассрочке считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Копия такого решения в те же сроки направляется в налоговый орган по месту учета этих лиц.

Решение уполномоченного органа досрочном прекращении действия отсрочки, рассрочки может быть обжаловано налогоплательщиком или плательщиком сборов в суд в порядке, установленном законодательством РФ.

Действие инвестиционного налогового кредита прекращается досрочно в случае уплаты налогоплательщиком или иным обязанным лицом всей причитающейся суммы налога и сбора и соответствующих процентов до истечения установленного срока.

Действие договора об инвестиционном налоговом кредите может быть досрочно прекращено по соглашению сторон или по решению суда.

Если в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите заключившая его организация нарушит предусмотренные договором условия реализации либо передачи во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого явилось основанием предоставления инвестиционного налогового кредита, эта организация в течение одного месяца со дня расторжения договора об инвестиционном налоговом кредите обязана уплатить все неуплаченные ранее в соответствии с договором суммы налога, а также соответствующие пени и проценты на неуплаченные суммы налога, начисленные за каждый календарный день действия договора об инвестиционном налоговом кредите исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей за период от заключения до расторжения указанного договора.

Если организация, получившая инвестиционный налоговый кредит для выполнения особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставления *особо* важных услуг населению, нарушает свои обязательства, в связи с исполнением которых получен инвестиционный налоговый кредит в течение установленного договором срока, то не позднее трех месяцев со дня расторжения договора она обязана уплатить в сумму неуплаченного налога и проценты на эту сумму, которые начисляются за каждый календарный день действия договора исходя из ставки, равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Недоимка, числящаяся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами, уплата и (или) взыскание которой оказались невозможными в силу причин эконо-

номического, социального или юридического характера, признается безнадежной и списывается в порядке, установленном:

- Правительством Российской Федерации по федеральным налогам и сборам;
- исполнительными органами государственной власти субъектов Российской Федерации — по региональным налогам;
- местными администрациями — по местным налогам.

Списания безнадежной к взысканию недоимки и задолженности по пеням и штрафам по федеральным налогам и сборам может происходить в случае:

- ликвидации организации в соответствии с законодательством Российской Федерации;

признания банкротом индивидуального предпринимателя в соответствии с Федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)» — в части задолженности, не погашенной по причине недостаточности имущества должника;

- смерти или объявления судом умершим физического лица — по всем налогам и сборам, а в части поимущественных итогов — в размере, превышающем стоимость его наследственного имущества, либо в случае перехода наследства к государству. Решение о признании безнадежной к взысканию к списанию задолженности принимается при наличии следующих документов:

- выписки из ЕГРЮЛ о ликвидации юридического лица;
- копии определения арбитражного суда о завершении конкурсного производства (в случае признания должника банкротом), заверенной гербовой печатью соответствующего арбитражного суда;
- копии свидетельства о смерти физического лица или копии судебного решения об объявлении физического лица умершим;
- документа, подтверждающего переход наследственного имущества физического лица, умершего или объявленного судом умершим, к государству;

- иных документов, определяемых Министерством финансов Российской Федерации и государственными социальными внебюджетными фондами.

Решение о признании безнадежной к взысканию и списанию задолженности принимается налоговым органом по месту нахождения налогоплательщика.

Порядок принятия решения о признании безнадежной к взысканию и списанию задолженности определяется Министерством финансов Российской Федерации, а в случае задолженности по страховым взносам государственными внебюджетными фондами.

Правительство Российской Федерации рекомендовало также исполнительным органам государственной власти субъектов Российской Федерации и местным администрациям решать вопросы признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням и штрафам по региональным и местным итогам применительно к порядку, определенному данным постановлением.

НК РФ закрепляет как основные гражданско-правовые способы обеспечения исполнения обязательств (залог, пени, поручительство), так и специфические способы обеспечения, характерные для властных отношений, какими являются налоговые отношения (приостановление операций по счетам в банке и наложение ареста на имущество налогоплательщика).

В соответствии со ст. 72 НК РФ предусмотрены следующие способы обеспечения уплаты налогов и сборов:

- залог имущества (ст. 73 НК РФ);
- поручительство (ст. 74 НК РФ);
- пеня (ст. 75 НК РФ);
- приостановление операций по счетам в банках организаций индивидуальных предпринимателей (ст. 76 НК РФ);
- арест имущества (ст. 77 НК РФ)

Залогом имущества обеспечивается обязанность по уплате налогов и сборов в случае предоставления налогоплательщику отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита. Залог имущества оформляется договором в письменной форме между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть, как сам налогоплательщик или плательщик сбора, так и третье лицо.

При неисполнении налогоплательщиком или плательщиком сбора обязанности по уплате причитающихся сумм налога или сбора и соответствующих пеней налоговый орган обеспечивает исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством РФ.

В соответствии со ст. 336 ГК РФ предметом залога может быть всякое имущество, в том числе вещи и имущественные права (требования), за исключением имущества, изъятого из оборота и требований, неразрывно связанных с личностью кредитора. Последующий залог, предусмотренный ст. 342 ГК РФ, в налоговых правоотношениях не применяется. Согласно ст. 73 ГК РФ предметом залога по договору между налоговым органом и залогодателем не может быть предмет залога по другому договору

В соответствии с НК РФ при залоге имущество может оставаться у залогодателя либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю) с возложением на последнего обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества.

Совершение каких-либо сделок в отношении заложенного имущества, в том числе сделок, совершаемых в целях погашения сумм задолженности, может осуществляться только по согласованию с залогодержателем.

При неисполнении налогоплательщиком, плательщиком сбора обязанности по уплате причитающихся сумм налога или сбора и соответствующих пеней налоговый орган осуществляет исполнение

этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством РФ.

В соответствии со ст. 349 ГК РФ требования залогодержателя (кредитора) удовлетворяются из стоимости заложенного недвижимого имущества по решению суда. За счет заложенного движимого имущества требования залогодержателя удовлетворяются по решению суда, если иное не предусмотрено соглашением залогодателя с залогодержателем. Однако на предмет залога, переданный залогодержателю, взыскание может быть обращено в порядке, установленном договором о залоге, если законом не установлен иной порядок.

В соответствии со ст. 74 НК РФ в случае изменения сроков исполнения обязанности по уплате налогов обязанность по уплате налогов может быть обеспечена поручительством. В силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налоговых платежей.

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

При неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога и сбора, обеспеченных поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Поручитель отвечает перед кредитором в том же объеме, как и должник, включая уплату процентов и убытков кредитора, вызванных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательства должником.

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

По исполнении поручителем своих обязанностей, предусмотренных договором, к нему переходит право требовать от налогоплательщика уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением поручительства при уплате сборов.

Пеней признается установленная ст. 75 НК РФ денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

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

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора.

Не начисляются пени на «сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налогоплательщика. В этом случае пени не начисляются за весь период действия указанных обстоятельств. Подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки) или инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате.

Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора.

Процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ключевой ставки Центрального банка Российской Федерации.

Пени могут быть взысканы принудительно за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика. Принудительное взыскание пеней с организаций производится в бесспорном порядке, а с физических лиц — в судебном порядке.

Принудительное взыскание пеней с организаций и индивидуальных предпринимателей в случаях взыскания недоимки, числящейся более трех месяцев, производится в судебном порядке.

Указанный порядок распространяется также на плательщиков сборов и налоговых агентов.

Не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (отчетным) периодам, по которым образовалась недоимка, независимо от даты издания такого документа).

Приостановление операций по счетам в банке применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора. Начало этой процедуры означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету за исключением платежей, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации предшествует исполнению обязанности по

уплате налогов и сборов, а также на операции по списанию денежных средств в счет уплаты налогов (авансовых платежей), сборов, соответствующих пеней и штрафов и по их перечислению в бюджетную систему Российской Федерации, а также в пределах суммы, указанной в решении о приостановлении операций.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика организации по его счетам в банке принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, направившим требование об уплате налога, пеней или штрафа в случае не пополнения налогоплательщиком-организацией этого требования.

При этом решение о приостановлении операции налогоплательщика-организации по его счетам в банке может быть принято не ранее вынесения решения о взыскании налога.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке передается налоговым органом в банк на бумажном носителе или в электронном виде, в то же время решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке вручается представителю банка должностным лицом налогового органа под расписку или направляется в банк в электронном виде.

Копия решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке или решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации к банку передается налогоплательщику-организации под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком-организацией копии соответствующего решения.

Банк обязан сообщить в налоговый орган об остатках денежных средств налогоплательщика-организации на счетах в банке, операции по которым приостановлены, не позднее следующего дня после дня получения банком решения налогового органа.

В случае если общая сумма денежных средств налогоплательщика-организации, находящихся на счетах, операции по которым приостановлены на основании решения налогового органа, превышает указанную в этом решении сумму, этот налогоплательщик вправе подать в налоговый орган заявление об отмене приостановления операций по своим счетам в банке с указанием счетов на которых имеется достаточно денежных средств для исполнения решения о взыскании налога.

Налоговый орган обязан в двухдневный срок со дня получения указанного заявления от налогоплательщика принять решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в части превышения суммы денежных средств указанной в решении налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке.

В случае если к указанному заявлению налогоплательщиком не приложены документы, подтверждающие наличие денежных средств на счетах, указанных в этом заявлении, налоговый орган вправе до принятия решения об отмене приостановления операций по счетам в течение дня, следующего за днем получения такого заявления налогоплательщика, направить в банк, в котором открыты указанные налогоплательщиком счета, запрос об остатках денежных средств на этих счетах.

После получения от банка информации о наличии денежных средств на счетах налогоплательщика в банке в размере, достаточном для исполнения решения о взыскании, налоговый орган обязан в течение двух дней принять решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в части превышения суммы денежных средств, указанной в решении налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке.

Указанный порядок применяется также в отношении приостановления операций по счетам в банках налогового агента организации и плательщика сбора — организации, по счетам в банках индивидуальных предпринимателей — налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов, а также налоговых агентов.

Необходимо также отметить, что при наличии решения о приостановлении операций по счетам организации банк не вправе открывать этой организации новые счета.

Арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога признается санкционированное прокурором действие налогового органа по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества. Арест имущества производится в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога, пеней и штрафов и при наличии у налоговых органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество.

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

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

Вместе с тем аресту подлежит только его имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога, пеней и штрафов.

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

Арест имущества налогоплательщика-организации производится с участием понятых. Необходимо также учитывать, что орган, производящий арест имущества, не вправе отказать налогоплательщику-организации (его законному и (или) уполномоченному представителю) присутствовать при аресте имущества.

Перед арестом имущества должностные лица, производящие арест, обязаны предъявить налогоплательщику-организации (его представителю) решение о наложении ареста, санкцию прокурора и документы, удостоверяющие их полномочия.

При производстве ареста составляется протокол об аресте имущества. В этом либо в прилагаемой к нему описи перечисляется и описывается имущество, подлежащее аресту, с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а при возможности — их стоимости.

Все предметы, подлежащие аресту, предъявляются понятым и налогоплательщику-организации (его представителю).

Руководитель (его заместитель) налогового органа, вынесший постановление о наложении ареста на имущество, определяет место, где должно находиться имущество, на которое наложен арест.

Отчуждение (за исключением производимого под контролем либо с разрешения налогового или таможенного органа, применившего арест), растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест, не допускаются. Несоблюдение установленного порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест, является основанием для привлечения виновных лиц к ответственности, предусмотренной ст. 125 НК РФ.

Решение об аресте имущества отменяется уполномоченным должностным лицом налогового органа при прекращении обязанности по уплате налога, пеней и штрафов.

Указанный порядок применяется также в отношении ареста имущества налогового агента — организации и плательщика сбора — организации.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счета налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в банках (п. 1 ст. 46 ПК РФ).

Взыскание налога производится путем направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) организации или индивидуального предпринимателя, поручения налоговой органа на списание и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации необходимых денежных средств со счетов указанных лиц.

Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Это срок является пресекательным и решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суде иском о взыскании с налогоплательщика причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Данное решение налогового органа должно быть доведено до сведения налогоплательщика (налогового агента) организации или индивидуального предпринимателя в течение шести дней после вынесения указанного решения.

В случае невозможности вручения решения о взыскании налогоплательщику (налоговому агенту) под расписку или передачи иным способом, свидетельствующим о дате его получения, решение о взыскании направляется налоговым органом по почте письмом и считается полученным по истечении шести дней со дня направления заказного письма.

Не производится взыскание налога с депозитного счета налогоплательщика (налогового агента), если не истек срок действия депозитного договора. При наличии указанного договора налоговый орган вправе дать банку поручение на перечисление по истечении срока действия депозитного договора денежных средств с депозитного счета на расчетный (текущий) счет налогоплательщика (налогового агента), если к этому времени не будет исполнено направленное в этот банк поручение налогового органа на перечисление налога.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) — организации или предпринимателя или при отсутствии информации о счетах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя налоговый орган вправе взыскать за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации, индивидуального предпринимателя в соответствии со ст. 47 НК РФ.

Взыскание налога за счет имущества производится по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа путем направления в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу исполнения в порядке, предусмотренном законом «Об исполнительном производстве». Данное постановление содержит:

- фамилию, имя, отчество должностного лица и наименование налогового органа, выдавшего указанное постановление;

- дату принятия и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика или налогового агента;
- наименование и адрес налогоплательщика-организации или налогового агента — организации либо фамилию, имя, отчество, паспортные данные, адрес постоянного места жительства налогоплательщика — индивидуального предпринимателя или налогового индивидуального предпринимателя, на чье имущество обращается взыскание;
- резолютивную часть решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя;
- дату вступления в силу решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя;
- дату выдачи указанного постановления.

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

В соответствии с требованиями Федерального закона «Об исполнительном производстве» исполнительные действия должны быть совершены судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему указанного постановления.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя производится последовательно в отношении:

- наличных денежных средств и денежных средств в банках, на которые не было обращено взыскание;

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

В случае взыскания налога за счет иного имущества, не являющегося денежными средствами, обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации иного имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя и погашения задолженности налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя за счет вырученных сумм.

Необходимо отметить, что указанный порядок применяется так же при взыскании пеней за несвоевременную уплату налога, штрафов, а также при взыскании сбора за счет имущества плательщика сбора — организации или индивидуального предпринимателя.

Взыскание налога с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится в порядке, предусмотренном ст. 48 НК РФ.

В случае неисполнения налогоплательщиком — физическим лицом в установленный срок обязанности по уплате налога налоговый орган вправе обратиться в суд с иском о взыскании налога за счет имущества, в том числе денежных средств на счетах в банке и наличных денежных средств, данного физического лица в пределах суммы задолженности.

Исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица может быть подано налоговым органом в суд общей юрисдикции в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

К исковому заявлению о взыскании налога за счет имущество налогоплательщика - физического лица может прилагать ходатайство налогового органа о наложении ареста на имущество ответчика в порядке обеспечения требования.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика физического лица производится последовательно в отношении:

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

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица на основании вступившего в законную силу решения суда производится судебным приставом-исполнителем на основании исполнительного листа и в соответствии с Федеральным законом «Об исполнительном производстве».

В случае взыскания налога за счет имущества, не являющегося денежными средствами налогоплательщика — физического лица, обязанность по уплате налога считается исполненной с момента его реализации и погашения задолженности за счет вырученных сумм. С момента наложения ареста на имущество и до перечисления вырученных сумм в бюджетную систему Российской Федерации пени за несвоевременное перечисление налогов не начисляются.

Указанный порядок налоговые органы вправе применить также при взыскании пеней за несвоевременную уплату налога, сбора и штрафов.

Обязанность по уплате налогов (сборов), пеней, штрафов реорганизованной организации исполняется ее правопреемником.

Обязанность по уплате налогов (сборов), пеней, штрафов ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализации ее имущества (ст. 49 НК РФ).

В надлежащем объеме налог (сбор) считается уплаченным в таком размере, который определен в соответствии с правилами, установленными законом для уплаты данного вида налога (сбора) налогоплательщиком с учетом имеющихся у него льгот. Налогоплательщики, как правило, самостоятельно исчисляют сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы (стоимостной, физической или иной характеристики объекта налогообложения), налоговой ставки (величины начислений на единицу измерения налоговой базы) и налоговых льгот.

Обязанность по исчислению суммы налога в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах может

быть возложена на налоговый орган (например, при уплате земельного налога, налога на имущество физических лиц) или на налогового агента (например, при уплате работниками налога на доходы физических лиц). В соответствии со ст. 52 НК РФ налоговый орган не позднее 30 дней до наступления срока платежа направляет налогоплательщику налоговое уведомление, форма которого устанавливается Министерством финансов Российской Федерации. В случаях уклонения налогоплательщика или его законного (уполномоченного) представителя от получения налогового уведомления (налоговое уведомление должно быть вручено под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения) налоговое уведомление направляется по почте заказным письмом. По истечении шести дней с даты направления заказного письма считается, что оно получено.

Обязанность по уплате налога (сбора) должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Этот срок определяется календарной датой или истечением периода времени, который исчисляется годами, кварталами, месяцами, неделями или днями. Срок может определяться также указанием на событие, которое должно неизбежно наступить. Ст. 57 НК РФ установлено, какими способами определяется срок исполнения обязанности уплаты налога. Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налоговому и сбору.

При уплате налога и сбора с нарушением срока уплаты налогоплательщик (плательщик сбора) уплачивает пени в порядке и на условиях, предусмотренных НК РФ. В соответствии со ст. 45 НК РФ налогоплательщик (плательщик сборов) вправе исполнить обязанность по уплате налогов досрочно. Изменение установленного срока уплаты налога и сбора допускается только в порядке, предусмотренном НК РФ.

В случаях, когда расчет налоговой базы производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления.

Установленный срок может быть изменен, изменением срока уплаты налога и сбора признается перенос его на более поздний срок. Изменение срока уплаты налога и сбора допускается исключительно в порядке, предусмотренном НК РФ,

Срок уплаты налога может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога либо ее части с начислением процентов на неуплаченную сумму налога и сбора, если иное не предусмотрено НК РФ. Изменение срока уплаты налога и сбора не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога и сбора.

Срок уплаты налога не может быть изменен, если в отношении лица, претендующего на такое изменение:

- возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;
- проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении, связанном с нарушением законодательства о налогах и сборах;
- 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.

При наличии перечисленных обстоятельств решение об изменении срока уплаты налога не может быть вынесено, а вынесенное решение подлежит отмене. Об отмене вынесенного решения в трехдневный срок письменно уведомляются заинтересованное лицо и налоговый орган по месту учета этого лица.

Заинтересованное лицо вправе обжаловать такое решение в порядке, установленном НК РФ.

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

- по федеральным налогам и сборам ФНС России как федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов;
- по региональным и местным налогам — налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица. Решения об изменении сроков уплаты налогов принимаются по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов РФ, муниципальных образований;
- по государственной пошлине уполномоченные органы, осуществляющие юридически значимые действия, за которые подлежит уплате государственная пошлина;

Контрольные вопросы.

1. Дайте определение содержания налоговой обязанности по уплате налогов и сборов.
2. Назовите основания для возникновения налоговой обязанности.
7. Что является основанием для изменения и (или) прекращения налоговой обязанности?
8. Назовите способы исполнения налоговой обязанности.
9. Дайте определение налоговой декларации.
10. В какой форме и каким образом налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сборов), налоговым агентом в налоговый орган?
11. Какой орган исполнительной власти устанавливает формы налоговых деклараций и определяет порядок их заполнения?
12. Что такое уточненная налоговая декларация?

10. Назовите порядок зачета и возврата излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога (сбора).
11. Назовите формы изменения срока уплаты налога (сбора).
12. Назовите способы обеспечения уплаты налога (сбора).
13. Перечислите меры принудительного исполнения обязанности по уплате налогов.

Глава 5. Федеральные налоги и сборы.

5.1. Налог на добавленную стоимость.

Налог на добавленную стоимость (НДС) является сравнительно молодым налогом. Большинство из ныне действующих налогов были введены в практику в XIX веке. Некоторые налоги, такие как акцизы, земельный налог, известны еще с древних времен. НДС стал применяться лишь в XX веке. В то же время добавленная стоимость начала использоваться в статистических и аналитических целях еще с конца XIX века. Конкретная схема обложения НДС была разработана в 1954 году французским экономистом Морисом Лоре (министр экономики, финансов и промышленности Франции), впервые он и был введен во Франции в 1958 году. В течение более чем десяти лет НДС применялся в экспериментальном варианте и апробировался в зависимом от Франции африканском государстве Кот- д Ивуаре.

НДС относится к группе налогов на потребление. В настоящее время он взимается почти во всех европейских странах, в Латинской Америке, Турции, Индонезии, ряде стран Южной Америки, странах СНГ, Китае, в 20 из 24 стран ОЭСР. В настоящее время НДС

функционирует в налоговых системах 137-и стран мира. Таким образом, НДС является основным налогом на потребление.

Широкому распространению НДС способствовало подписание в 1957 году в Риме договора о создании Европейского экономического сообщества, согласно которому члены ЕЭС согласовали свои налоговые системы. Шестая директива Совета ЕЭС 1977 года окончательно утвердила и унифицировала базу современной европейской системы обложения НДС.

В Российской Федерации НДС был введен в действие с 1 января 1992 года в ходе проведения налоговой реформы. С 2001 года НДС полностью поступает в федеральный бюджет РФ. Посредством НДС перераспределяется более 6% ВВП, а его доля в доходах консолидированного бюджета Российской Федерации составила 25%.

Формирование доходов бюджета посредством взимания НДС имеет следующие преимущества:

- стабильный источник доходов;
- регулярный источник доходов;
- сложен для плательщика с точки зрения легитимного уклонения от его уплаты.

С момента введения НДС стал одним из основных налоговых доходов бюджетной системы РФ. НДС занимает первое место в налоговых доходах федерального бюджета.

С 1 января 2001 года элементы налогообложения по НДС установлены в главе 21 второй части НК РФ.

Налогоплательщиками НДС являются организации, индивидуальные предприниматели и лица, признаваемые налогоплательщиками НДС, в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ. Они определяются в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Обязанности налоговых агентов по уплате НДС возникают в следующих случаях:

- приобретения товаров, работ, услуг и имущественных прав у иностранной организации;
- при аренде имущества, находящегося в федеральной собственности, собственности субъектов РФ, собственности местных муниципальных образований и казенных учреждений;
- при реализации бесхозного или конфискованного имущества;
- при покупке государственного или муниципального имущества, не закрепленного за государственными и муниципальными предприятиями и учреждениями, а составляющего государственную казну РФ (субъекта РФ) или муниципальную казну;
- при реализации имущества по решению суда, в том числе при проведении процедуры банкротства.

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от обязанностей налогоплательщика при малых объемах выручки (ст. 145 НК РФ). Освобождение выдается на двенадцать календарных месяцев в случае, когда за три последовательных месяца совокупная сумма выручки (то есть, выручка от всей деятельности, как облагаемой, так и необлагаемой НДС) этих организаций и индивидуальных предпринимателей не превысила двух миллионов рублей. Налогоплательщик, использующий право на освобождение от уплаты НДС, не вправе отказаться от него, пока не истекнут 12 месяцев. Данное освобождение не применяется при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также для организаций и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные товары.

Вместе с тем, лица, осуществляющие одновременно реализацию подакцизных и неподакцизных товаров, имеют право получить освобождение от исполнения обязанностей плательщика налога на добавленную стоимость по операциям с неподакцизными товарами.

В НК РФ предусмотрен уведомительный порядок получения освобождения от обязанностей налогоплательщика НДС. С этой целью не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого налогоплательщик претендует на получение права на освобождение, он обязан представить в налоговый орган уведомление об использовании такого права. Форма уведомления об использовании права на освобождение от уплаты НДС утверждается Министерством финансов РФ. К уведомлению прилагаются все необходимые документы, подтверждающие обоснованность права налогоплательщика на освобождение от уплаты НДС.

Пример: налогоплательщик НДС за октябрь, ноябрь и декабрь получил выручку от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС в сумме 500 000 руб.

Поскольку полученный доход в совокупности за три месяца не превысил 2 000 000 руб., налогоплательщик вправе, не позднее 20 января следующего года подать в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение от уплаты НДС с 1 января. К уведомлению прилагаются:

1. Выписка из бухгалтерского баланса, подтверждающая сумму выручки от реализации товаров (работ, услуг).
2. Выписка из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций (для индивидуальных предпринимателей).
3. Выписка из книги продаж.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, перешедших с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения, документом, подтверждающим право на освобождение от уплаты налога, является выписка из книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Для индивидуальных предпринимателей, перешедших на общий режим налогообложения с системы налогообложения для

сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога), документом, подтверждающим право на освобождение от уплаты налога, является выписка из книги учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

Уведомление и подтверждающие документы можно направить по почте заказным письмом. В этом случае днем их предоставления будет считаться шестой день со дня направления заказного письма.

Если в течение периода освобождения от уплаты налога выручка от реализации товаров (работ, услуг) превысила ограничения, ставшие основанием для получения права на освобождение от уплаты НДС, либо была реализация подакцизных товаров, то с 1 числа месяца, в котором имело место подобное превышение до окончания периода освобождения организация или индивидуальный предприниматель утрачивает право на освобождение от уплаты НДС.

Пример: организация получила право на освобождение от уплаты НДС с 1 января текущего года. Выручка от реализации товаров без учета НДС распределилась в первом полугодии по месяцам в следующих размерах: январь – 450 000 руб., февраль – 200 000 руб., март – 300 000 руб., апрель – 400 000 руб., май – 1 350 000 руб., июнь – 100 000 руб.

Как видно, организация получила превышение установленного ограничения, так как в данном периоде имеется три последовательных месяца (март, апрель, май), в которых совокупная выручка от реализации товаров превысила установленный порог в 2 000 000 руб.

Следовательно, уже в мае организация утратила право на освобождение от уплаты НДС вплоть до 1 января следующего года (месяц, в котором заканчивается срок действия права на освобождение), даже, если в последующие месяцы года ежемесячная выручка будет значительно меньше установленного предела.

Утрата права на освобождение от уплаты налога автоматически влечет за собой возникновение соответствующих налоговых обязательств. С первого числа месяца, в котором произошла утрата права на освобождение от уплаты налога, НДС должен быть восстановлен и уплачен в бюджет.

В нашем примере при ставке 20 % организация должна в мае перечислить в бюджет НДС в сумме 270 000 руб. ($1\ 350\ 000\ \text{руб.} \times 20\%$).

Если по истечении 12 месяцев налогоплательщик не потерял право на освобождение от уплаты налога, то в налоговый орган следует представить те же документы, что и тогда, когда он начал пользоваться этой льготой (только уже за 12 месяцев). Дополнительно необходимо представить уведомление о продлении срока освобождения или об отказе использования права на освобождение. В том случае, если налогоплательщик до 20-го числа 13-го месяца с начала пользования освобождением от уплаты НДС не представил все эти документы, сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет с взысканием соответствующих сумм налоговых санкций и пеней. То же самое произойдет при сдаче налогоплательщиком документов, которые содержат недостоверные сведения, а также, если налоговый орган установил, что тот, потеряв право на освобождение, тем не менее, продолжает им пользоваться.

Объектом налогообложения признаются следующие операции (ст. 146 НК РФ):

1. Реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. Территория РФ включает в себя континентальный шельф и морскую экономическую зону. Если территория РФ не признается местом

реализации товаров (работ, услуг), то не возникает объект для исчисления НДС.

При реализации товаров (работ, услуг) налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ услуг) без учета НДС.

При определении налоговой базы величина выручки от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. При реализации подакцизных товаров в налоговую базу следует включать величину акциза.

Пример: организация реализовала в данный налоговый период 20 тонн дизельного топлива на сумму 120 000 руб. Ставка акциза на дизельное топливо установлена, например, в размере 1 080 руб. за тонну.

Таким образом, налоговая база по НДС составит 141 600 руб. (120 000 руб. + 20 тонн × 1 080 руб.). При товарообменных операциях, при реализации на безвозмездной основе и при передаче товаров при оплате труда налоговая база рассчитывается в стоимостном выражении аналогично.

Момент определения налоговой базы считается исходя из наиболее ранней из двух дат:

- день отгрузки;
- день полной или частичной оплаты в счет будущих поставок.

Если длительность производственного цикла налогоплательщика составляет свыше 6 месяцев, то он вправе определять налоговую базу только на дату отгрузки.

В налоговую базу включается частичная оплата в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг. В этом случае в налоговую базу следует включать сумму налога.

В налоговую базу не включается оплата, частичная оплата, полученная налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг):

- при определении налогоплательщиком налоговой базы по мере отгрузки (передачи) таких товаров (выполнения работ, оказания услуг) если длительность производственного цикла составляет свыше шести месяцев;
- облагаемых по налоговой ставке 0 процентов;
- не подлежащих налогообложению.

Имеются особенности и в определении налоговой базы при реализации:

- имущества, сельскохозяйственной продукции, закупленной у физических лиц;
- при договорах финансирования под уступку денежного требования или уступки требования (цессии);
- при комиссионных, агентских и поручительских договорах;
- при реализации автомобилей;
- при осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг международной связи;
- при продаже предприятия в целом, как имущественного комплекса.

2. Передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций. К таким операциям относятся, например, содержание объектов здравоохранения, домов престарелых и инвалидов, объектов культуры и спорта, оздоровительных лагерей, работы по благоустройству городов и поселков, содержание учебных заведений и профессионально-технических училищ, состоящих на балансе организации.

При передаче налогоплательщиком товаров (выполнении работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, налоговая база определяется по ценам реализации идентичных или однородных товаров (работ, услуг), действующих в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии – исходя из рыночных цен без учета НДС, но с включением акцизов.

К идентичным относят товары, одинаковые во всех отношениях с оцениваемыми, включая физические характеристики, качество и репутацию на рынке, производителя и страну происхождения.

Однородными считаются товары, не являющиеся одинаковыми во всех отношениях, но имеющие сходные характеристики, состоящие из схожих компонентов, что позволяет им выполнять такие же функции и быть взаимозаменяемыми. Для однородных товаров идентифицируют страну происхождения, производителя, качество, наличие товарного знака и репутацию на рынке.

3. Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления. Строительно-монтажные работы, выполненные индивидуальными предпринимателями на объектах, предназначенных для своего личного потребления, не являются объектом обложения НДС. При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение.

Налоговая база определяется в последний день каждого налогового периода.

Пример: налогоплательщик – индивидуальный предприниматель в налоговый период выполнил собственными силами строительство подсобного цеха и пристройки к загородному дому. Фактическая стоимость затрат на строительство подсобного цеха составила 100 000 руб., на пристройку – 20 000 руб.

В налоговую базу на последний день данного налогового периода следует включить 100 000 руб.

4. Ввоз товаров территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. При ввозе товаров территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в налоговую базу следует включать таможенную стоимость ввозимых товаров, подлежащих уплате таможенной пошлины и акциза.

Пример: на территорию РФ ввезен подакцизный товар стоимостью 150 000 руб. Стоимость транспортировки товара до таможенной границы составила 30 000 руб. Ставка таможенной пошлины определена в размере 20%. Сумма таможенного акциза составила 10 000 руб.

Тогда:

Таможенная стоимость товара составит 180 000 руб. (150 000 руб. + 30 000 руб.).

Таможенная пошлина – 36 000 руб. (180 000 руб. × 20%).

Налоговая база по НДС составит 226 000 руб. (180 000 руб. + 36 000 руб. + 10 000 руб.).

При ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в зависимости от избранной таможенной процедуры налогообложение производится в следующем порядке:

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

2) при помещении товаров под таможенную процедуру реимпорта налогоплательщиком уплачиваются суммы налога, от уплаты которых он был освобожден, либо суммы, которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с настоящим Кодексом, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле;

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

4) при помещении товаров под таможенную процедуру переработки на таможенной территории налог не уплачивается при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории Таможенного союза в определенный срок;

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

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

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

В целях налогообложения НДС в налоговую базу включаются:

- суммы финансовой помощи или иные доходы, связанные с оплатой за реализованные товары (работы, услуги), средства, полученные на пополнение фондов специального назначения;

- проценты по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) вексям и облигациям, дисконт по товарному кредиту в части, превышающей ставку рефинансирования Центрального банка РФ;

- суммы страховых выплат по договорам страхования риска, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения.

При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг) рассчитывается исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате как в денежной, так и в натуральной форме, включая оплату ценными бумагами.

При применении налогоплательщиком различных налоговых ставок, налоговая база устанавливается отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок налоговая база рассчитывается суммарно по всем видам операций.

В настоящее время применяются три ставки НДС (ст. 164 НК РФ).

По ставке 0 процентов производится обложение товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также услуг по международной перевозке товаров.

Перечень этих услуг установлен в НК РФ.

Ставка 0 процентов применяется также при реализации работ, выполняемых в космическом пространстве, при реализации драгоценных металлов из лома и отходов Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ (и соответствующим фондам субъектов РФ) и банкам, и на взаимных условиях при поставке товаров для официального пользования иностранными дипломатическими представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей, а также в иных случаях, предусмотренных НК РФ.

Установление ставки в размере 0 процентов означает, что для налогоплательщика законодательно определены все элементы налогообложения, и, соответственно, для него сохраняются

обязанности налогоплательщика НДС, в том числе и обязанности подачи в налоговые органы соответствующих форм налоговой отчетности по НДС.

Право на использование ставки 0% налогоплательщик должен доказать, представив в налоговый орган документы, установленные НК РФ.

По ставке 10 процентов облагается реализация продовольственных товаров и товаров для детей по наименованиям, изложенным в ст.164 НК РФ.

Пример: налогоплательщик НДС реализовал в налоговом периоде НДС – не ясно детской обуви на сумму 200 000 руб. Поскольку детская обувь прописана в ст. 164 НК РФ, как товар, реализация которого облагается по ставке 10 процентов, то сумма НДС, подлежащего уплате в бюджет, составит 20 000 руб. (200 000 руб. × 10%).

Кроме того, по ставке 10 процентов облагается реализация:

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

- книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера;

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

- изделий медицинского назначения;

- племенного скота.

По ставке 20 процентов производится обложение объема реализации товаров в остальных случаях.

Пример: в налоговый период налогоплательщик реализовал металлоконструкции без учета НДС на сумму 200 000 руб.

Тогда сумма НДС, подлежащего уплате в бюджет, составит **40 000 руб.** ($200\,000 \text{ руб.} \times 20\%$).

При получении полной или частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), финансовой помощи, процентов по векселям и облигациям, страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств, при реализации сельхозпродукции и продуктов ее переработки, при реализации имущества (если оно приобретено на стороне и учтено с НДС), а также при удержании налога налоговыми агентами применяют расчетный метод определения НДС.

Ставка налога определяется как процентное отношение налоговой ставки (10 или 20 процентов) к налоговой базе, которая принимается за 100 и увеличивается на соответствующий размер налоговой ставки ($10 : 110 \times 100\%$, $20 : 120 \times 100\%$).

Пример: налогоплательщик получил аванс в счет предстоящих поставок сахара в сумме **120 000 руб.**

В этом случае размер НДС, исчисленный налогоплательщиком из собственной налоговой базы, составит **20 000 руб.** ($120\,000 \text{ руб.} \times 20 : 120 \times 100\%$).

Наличие нескольких налоговых ставок по НДС характерно не только для российского законодательства. Такой порядок соответствует международной практике. Любопытный факт: В Германии продукты питания и некоторые другие категории товаров облагаются не обычным НДС — 19%, а льготным — 7%. Налоговые органы страны пытались доказать, что игрушка, находящаяся внутри каждого киндер-сюрприза под шоколадной оболочкой, и есть основная их часть, а потому к ним должен применяться обычный налог, что заметно отразилось бы на цене. Однако существующую ставку налога удалось отстоять и киндер-сюрприз по-прежнему считается продуктом питания и облагается по льготной ставке.

Законодательством РФ определено большое количество операций, освобождаемых от налогообложения НДС (ст.149 НК РФ). По своему назначению эти освобождения можно классифицировать на три группы:

- социальные;
- экономические;
- прочие.

Значение освобождений социального характера состоит в том, что они призваны способствовать развитию отдельных социальных услуг, относительно низкому уровню цен на социальные товары и услуги, обеспечению налоговых преимуществ для определенных, нуждающихся в государственной поддержке групп населения. Например, не подлежит налогообложению реализация важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники и некоторых медицинских услуг, услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, ритуальных услуг и работ, отдельных образовательных услуг и услуг учреждений культуры и искусства. Не облагаются операции по реализации предметов религиозного назначения, реализация отдельных товаров, работ и услуг общественными организациями инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов и т.п.

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

В группу прочих освобождений входят такие льготы, как освобождение от НДС различных денежных, страховых операций, а

также операций связанных с обращением ценных бумаг, и некоторые другие освобождения.

Освобождения вправе использовать производители товаров, работ и услуг. При комиссионных и агентских договорах освобождения от уплаты НДС распространяются при таких сделках по реализации некоторых медицинских услуг, ритуальных услуг и продукции традиционных народных промыслов.

При исчислении НДС, подлежащего внесению в бюджет, следует учитывать налоговые вычеты (ст. 171 НК РФ). Методология предоставления налоговых вычетов основана на необходимости избежать повторного счета при уплате налога.

Рассмотрим порядок налогообложения НДС при движении продукции до конечного потребителя. Итак, организация – налогоплательщик НДС в целях осуществления производственной деятельности осуществляет закупки сырья, материалов, основных средств и т.д. Для поставщиков соответственно данные продажи являются реализацией и облагаются НДС. Таким образом, поставщики выставляют счета покупателям с учетом НДС, однако налог не включается в расходы организации, учитываемые при налогообложении прибыли.

Предположим, организация закупила материалы и сырье на сумму 590 единиц, в том числе НДС – 90 единиц. Тогда непосредственно в расходах будет отражено 500 единиц (рис. 5.1.1).

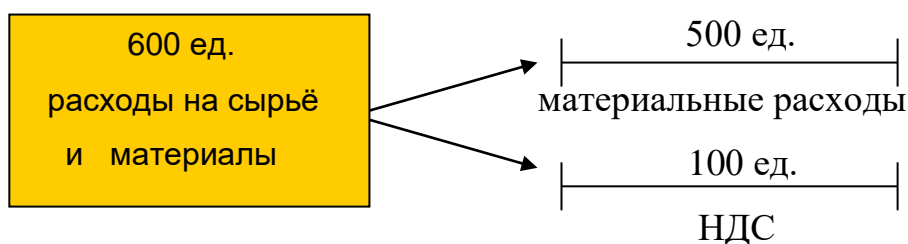


Рис. 5.1.1. Порядок отражения в расходах материальных затрат

Далее происходит формирование цены производимой продукции, и к расходам добавляются другие составляющие конечной цены, например амортизационные отчисления, расходы на оплату труда, единый социальный налог, имущественные налоги, прибыль и пр., предположим еще на 300 единиц (рис 5.1.2.).

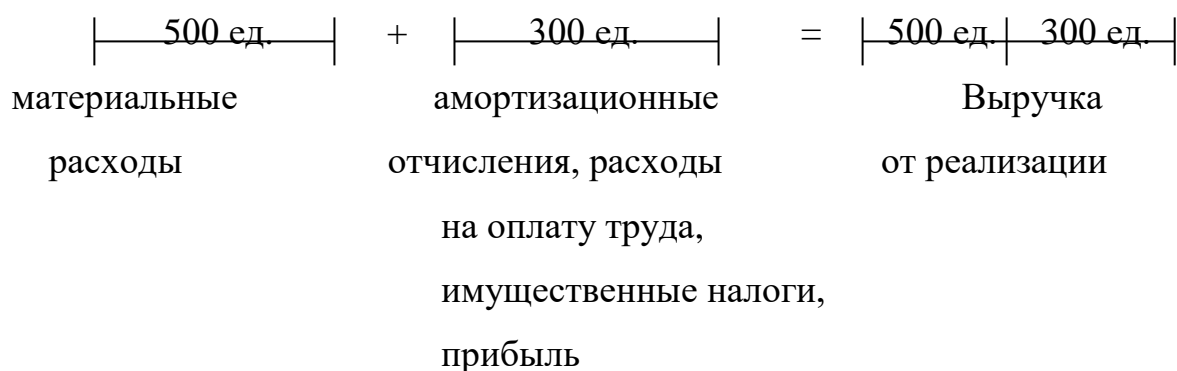


Рис. 5.1.2. Формирование выручки от реализации

Таким образом, можно считать, что налоговая база для НДС сформирована, и остается лишь рассчитать сумму налога, то есть умножить налоговую базу на налоговую ставку (рис. 5.1.3).

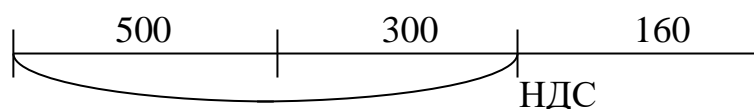
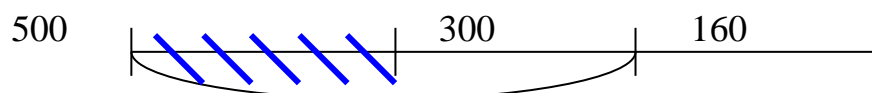
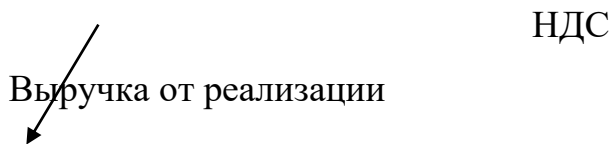


Рис. 5.1.3. Порядок расчета НДС

Как видим, облагая налогом выручку от реализации, мы облагаем и материальные затраты, входящие в ее состав, а они уже были обложены у поставщика, и продавец несет соответствующее налоговое обязательство (рис. 5.1.4).





100 НДС

Рис. 5.1.4. Образование налогового вычета по НДС

Поэтому налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на суммы налога, предъявленные ему при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией, для осуществления производственной деятельности. Следовательно, конечное налоговое обязательство налогоплательщика **составит 60 ед. (160 – 100).**

Также к уменьшению НДС следует принимать суммы налога по товарам, приобретенным для перепродажи, налога, уплаченного налоговыми агентами, налога с сумм авансовых платежей и др.

Пример: В налоговом периоде организация реализовала неподакцизную продукцию на сумму 1 000 000 руб. В этом же периоде закуплено и оприходовано материалов для производства на сумму 200 000 руб. За предыдущий налоговый период был начислен НДС с аванса, полученного по договору на изготовление данной продукции в размере 44 000 руб. Стоимостные показатели приведены без учета НДС. Все закупки оформлены счетами-фактурами. Ставка НДС - **20** процентов. Следует рассчитать сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет.

Решение:

- 1) $1\,000\,000 \text{ руб.} \times 20\% = 200\,000 \text{ руб.}$ – НДС, подлежащий уплате в бюджет.
- 2) $200\,000 \text{ руб.} \times 20\% = 40\,000 \text{ руб.}$ – НДС, который следует принять к вычету по оприходованным материалам.
- 3) $40\,000 \text{ руб.} + 44\,000 \text{ руб.} = 84\,000 \text{ руб.}$ – НДС, который следует принять к вычету по материалам и исчисленный ранее с аванса.

4) 200 000 руб. – 84 000 руб. = 116 000 руб. – итого к уплате.

Для получения права на налоговый вычет должно быть реализовано одновременно три условия:

- товары, работы и услуги должны приобретаться для облагаемых операций или для перепродажи;
- их следует поставить на учет;
- сумма налога должна быть выделена в счете-фактуре, полученного от поставщика.

По итогам за налоговый период может сложиться ситуация, когда сумма налоговых вычетов превысит сумму налога, подлежащего уплате в бюджет.

Пример: В налоговом периоде экспортная выручка организации составила 1 000 000 руб. Все документы, подтверждающие реальность экспорта, представлены в налоговый орган. Затраты организации на производство экспортной продукции, подтвержденные счетами-фактурами составили 200 000 руб. (без учета НДС). Поставщики организации не применяли пониженные ставки НДС.

В данной ситуации в конце налогового периода у организации не будет обязанности уплаты НДС в бюджет ($1\,000\,000\text{ руб.} \times 0\% = 0\text{ руб.}$), а, напротив, она может претендовать на возмещение НДС из бюджета в сумме 36 000 руб. ($200\,000\text{ руб.} \times 20\% = 40\,000\text{ руб.}$).

Порядок возмещения НДС установлен законодательно (ст. 176, 176.1 НК РФ). В течение трех календарных месяцев, следующих за налоговым периодом, в котором возникло право на возмещение, налоговые органы производят зачет суммы, подлежащей возмещению, в счет оплаты текущих налоговых платежей, пеней, недоимок и присужденных налоговых санкций в рамках одного бюджета, о чем в течение 10 дней после проведения зачета они информируют налогоплательщика. По истечении трех календарных месяцев сумма, которая не была зачтена, подлежит возврату налогоплательщику по его письменному заявлению. Налоговый орган в течение двух недель после

получения указанного заявления принимает решение о возврате НДС и в тот же срок направляет это решение на исполнение в соответствующий орган федерального казначейства. В свою очередь, орган федерального казначейства в течение двух недель со дня получения решения налогового органа должен осуществить возврат НДС. При нарушении сроков возврата налогоплательщику начисляются проценты, исходя из одной трехсот шестидесятой ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки.

Возмещение производится в течение трех месяцев с момента окончания камеральной проверки. Налоговый орган обязан принять решение о возмещении НДС в течение 7 рабочих дней после ее окончания.

В отдельных случаях, предусмотренных статьей 176.1 НК РФ, используется заявительный порядок возмещения налога.

Методика налогового вычета предполагает, что налогоплательщику НДС при прочих равных условиях целесообразно осуществлять закупки у налогоплательщиков НДС. Только тогда они могут воспользоваться своим правом на налоговый вычет и снизить конечное налоговое обязательство. Это при определенных условиях делает невыгодным применение специальных режимов налогообложения (там действует освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС) и занятие деятельностью, необлагаемой НДС.

Поэтому НДС является единственным налогом, законодательство по которому допускает, что по некоторым операциям (например: реализация предметов религиозного назначения, путевок, сельхозпродукции и др.) налогоплательщик вправе отказаться от освобождения от налогообложения. С этой целью налогоплательщик должен предоставить в налоговый орган по месту своей регистрации соответствующее заявление до 1 числа налогового периода, в котором он намерен отказаться от освобождения или приостановить его

использование. Такой отказ возможен в отношении всех предусмотренных льготных операций по данному виду вне зависимости от того, кто является покупателем товаров (работ, услуг). Не допускается отказ или приостановление от освобождения от налогообложения операций на срок менее одного года.

Действующее законодательство предусматривает четыре случая, в которых сумма НДС включается в стоимость товаров (работ, услуг) (ст. 170 НК РФ), а именно, когда эти товары (работы, услуги) приобретаются или ввозятся:

- 1) для использования в операциях, не подлежащих налогообложению;
- 2) для использования в операциях, если местом реализации не признается территория РФ;
- 3) для производства и реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не являются объектом налогообложения;
- 4) лицами, которые не являются плательщиками НДС либо пользуются правом на освобождение от обязанностей налогоплательщика НДС.

Пример: Организация приобрела основное средство за 120 000 руб., в том числе НДС – 20 000 руб. Это основное средство предполагается использовать для производства продукции, реализация которой не облагается НДС. Тогда сумму НДС следует включить в первоначальную стоимость основного средства, и, соответственно, сумма НДС будет в дальнейшем списываться на расходы организации по мере начисления амортизации.

В ходе хозяйственной деятельности может возникнуть ситуация, когда сырье, материалы, основные средства и нематериальные активы используются одновременно в производстве как облагаемой, так и не облагаемой НДС продукции. В этом случае необходимо вести отдельный учет по облагаемым и не облагаемым НДС операциям. При

отсутствии отдельного учета налогоплательщик не может сумму входного НДС ни принять к вычету, ни включить в расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль. То есть, налог придется заплатить из собственных средств.

Если сумма расходов по необлагаемым операциям составит менее пяти процентов к общей сумме расходов налогоплательщика, то весь входной НДС можно принять к вычету.

В остальных случаях суммы НДС, принимаемые к вычету и относимые на расходы организаций, рассчитывается по пропорции. Чтобы ее определить, нужно стоимость отгруженных товаров, реализация которых облагается НДС, разделить на общую стоимость отгруженных за налоговый период товаров.

Пример: В январе текущего года организация оприходовала материалов на сумму 1 200 000 руб., в том числе НДС – 200 000 руб. Организация занимается производством и реализацией весов различного назначения: весов медицинских (их реализация освобождена от НДС) и весов бытовых (реализация которых облагается НДС). В январе эти материалы не были списаны в производство. В этом же месяце отгружена партия медицинских весов на сумму 500 000 руб. и партия бытовых весов на сумму 1 200 000 руб., в том числе НДС – 200 000 руб.

Тогда сумму входного НДС следует разбить по следующей пропорции – $(1\,200\,000 \text{ руб.} - 200\,000 \text{ руб.}) : (1\,200\,000 \text{ руб.} - 200\,000 \text{ руб.} + 500\,000 \text{ руб.}) = 0,6666667$ Следовательно, налогоплательщик может возместить из бюджета НДС в сумме 133333 руб. $(200\,000 \text{ руб.} \times 0,666666)$. Оставшаяся часть НДС – 66667 руб. $(200\,000 \text{ руб.} - 133333 \text{ руб.})$ будет отнесена на расходы по мере списания материалов).

Плательщики налога должны выделять сумму НДС отдельной строкой во всех расчетных документах. С 1 января 1997 года в соответствии с Указом Президента РФ от 8 мая 1996 года № 685 «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и

мерах по укреплению платежной и расчетной дисциплины» при совершении операций по реализации товаров, работ и услуг все плательщики НДС обязаны составлять счета-фактуры. Счета-фактуры представляют собой важный формальный документ, служащий основанием для принятия предъявленных сумм НДС к вычету или возмещению.

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету (ст. 169 НК РФ).

Счет-фактура может быть составлен и выставлен на бумажном носителе и (или) в электронной форме. Счета-фактуры составляются в электронной форме по взаимному согласию сторон сделки и при наличии у указанных сторон совместимых технических средств и возможностей для приема и обработки этих счетов-фактур в соответствии с установленными форматами и порядком.

Корректировочный счет-фактура, выставленный продавцом покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав при изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения цены (тарифа) и (или) уменьшения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, является документом, служащим основанием для принятия продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав сумм НДС к вычету.

Ошибки в счетах-фактурах и корректировочных счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму

налога, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога.

Счета-фактуры являются обязательным документом для всех плательщиков налога на добавленную стоимость и служат инструментом дополнительного контроля налоговых органов за полнотой сбора данного налога. При реализации товаров (работ, услуг), получении авансовых платежей налогоплательщики обязаны выставить счета-фактуры на позднее пяти дней со дня отгрузки. При этом и в других расчетных документах (реестры чеков и аккредитивов, первичные учетные документы и др.) сумма налога выделяется отдельной строкой. Вместе с тем, если налогоплательщик не выписал счет-фактуру при реализации, то это не освобождает его от уплаты НДС.

Счета-фактуры не составляются при операциях с ценными бумагами, а также банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению. При реализации товаров за наличный расчет организациями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, оказывающими платные услуги непосредственно населению, счета-фактуры заменяет кассовый чек или иной документ установленной формы.

Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации, либо индивидуальным предпринимателем. Кроме того, подписать этот документ могут подписать и другие уполномоченные лица. Для этого необходимо издать соответствующий приказ по организации или выдать доверенность на право подписи от имени организации.

Счет-фактура, составленный в электронном виде, подписывается электронной цифровой подписью руководителя организации либо иных лиц, уполномоченных на это приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от

имени организации, индивидуального предпринимателя в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В случаях, если обязательства установлены в иностранной валюте, суммы, указанные в счете фактуре могут быть выражены в иностранной валюте.

Налоговый период (в том числе для налоговых агентов) по НДС составляет один квартал (ст. 163 НК РФ).

Уплата налога производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом (ст.174 НК РФ).

Иностранные организации, имеющие на территории РФ несколько обособленных подразделений, самостоятельно выбирают подразделение, по месту учета в налоговом органе которого они будут представлять налоговые декларации и уплачивать налог в целом по операциям всех находящихся на территории РФ обособленных подразделений иностранной организации. О своем выборе иностранные организации уведомляют в письменной форме налоговые органы по месту нахождения своих обособленных подразделений на территории РФ.

Налоговые агенты, приобретающие работы и услуги, перечисляют НДС в бюджет одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств иностранному партнеру. А организации и индивидуальные предприниматели, неправомерно предъявившие покупателям НДС в счетах-фактурах, уплачивают НДС по итогам каждого налогового периода не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Налогоплательщики (в том числе являющиеся налоговыми агентами) обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию по установленному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам

связи через оператора электронного документооборота в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые агенты, не являющиеся налогоплательщиками или являющиеся налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Контрольные задачи и тесты.

Контрольные задачи.

Задача 1

Исходные данные:

1. В налоговом периоде отгружено проката цветных металлов на сумму 239 770 руб.
2. В налоговом периоде поступило от потребителей на расчетный счет за ранее отгруженный прокат 200 000 руб.
4. Материальные затраты, связанные с производственной деятельностью, составили в отчетном периоде 100 000 руб. В счетах-фактурах НДС выделен.
5. Все стоимостные показатели приведены без НДС.

Задание: рассчитать НДС, подлежащий уплате в федеральный бюджет за налоговый период.

Задача 2

Исходные данные:

1. В налоговом периоде поступило на расчетный счет организации за реализованную продукцию 355 690 руб.
3. В налоговом периоде за реализованную продукцию поступило в кассу предприятия 47 798 руб.

4. Отгружено продукции тяжелой промышленности на сумму 850 000 руб.

5. Оприходовано материальных ценностей производственного назначения на сумму 350 000 руб., за которые оплачено 236 000 руб. В счетах-фактурах НДС выделен.

6. Оплачено и принято к учету амортизируемого имущества на сумму 220 000 руб. В счетах-фактурах НДС выделен.

7. Все стоимостные показатели приведены без НДС.

Задание: рассчитать НДС, подлежащий уплате в федеральный бюджет.

Задача 3

Исходные данные.

1. В налоговом периоде выполнено и сдано заказчикам строительных работ на сумму 1 450 000 руб.

2. Поступило на расчетный счет за выполненные и сданные работы 1 435 800 руб.

3. Поступило в кассу предприятия за выполненные работы 45 798 руб.

4. Получено авансов в счет финансирования по ранее заключенным договорам на изготовление металлоконструкций на сумму 544 807 руб.

5. Оприходовано товарно-материальных ценностей производственного назначения на сумму 620 500 руб. В счетах-фактурах НДС выделен.

6. Оплачено и оприходовано по счетам-фактурам без НДС — 34 500 руб.

7. Все стоимостные показатели (за исключением авансовых платежей) приведены без НДС.

Задание: рассчитать НДС, подлежащий уплате в федеральный бюджет за налоговый период.

Задача 4

Исходные данные:

1. В налоговом периоде выполнено и сдано заказчикам работ на сумму 298 006 руб.

2. Поступило на расчетный счет за выполненные и сданные работы 389 659 руб.

3. Получено предварительной оплаты в счет финансирования по ранее заключенным договорам на сумму 659 801 руб.

4. Оприходовано товарно-материальных ценностей производственного назначения на сумму 500 087 руб., из них оплачено – 200 000 руб. В счетах-фактурах НДС выделен.

5. Все стоимостные показатели приведены (за исключением авансовых платежей) без НДС.

6. Оплачено и оприходовано по счетам-фактурам без НДС — 22 900 руб.

7. Перечислено авансов субподрядным организациям, счета-фактуры выписаны — 333 000 руб.

Задание: рассчитать НДС, подлежащий уплате в федеральный бюджет за налоговый период.

Задача 5

Исходные данные:

1. В налоговом периоде отгружено продукции на сумму 222 568 руб.

2. Поступило на расчетный счет за реализованную продукцию 336 780 руб.

3. Выполнено работ для собственных нужд, расходы по которым не принимаются к вычету при уплате налога на прибыль организаций на сумму 200 000 руб.

4. Перечислено в уставный фонд на основании решения собрания учредителей 150 000 руб.

5. Получено авансов в счет финансирования по ранее заключенным договорам — 55 000 руб.

6. Оплачено по безналичному расчету и оприходовано товарно-материальных ценностей производственного назначения — 333 900 руб. В счетах-фактурах НДС выделен.

7. Приобретено и поставлено на учет основных средств — 420 900 руб., в том числе автомобиль для детского лагеря — 264 000 руб., станки — 156 900 руб. В счетах-фактурах НДС выделен.

8. Перечислено авансов поставщикам, счета-фактуры выписаны — 33 900 руб.

9. Закуплено за наличный расчет на оптовой базе и оприходовано производственных материалов — 21 000 руб. В счетах-фактурах НДС выделен.

10. Все стоимостные показатели (за исключением авансовых платежей) приведены без НДС.

Задание: рассчитать НДС, подлежащий уплате в федеральный бюджет за налоговый период.

Задача 6

Исходные данные:

1. В налоговом периоде отгружено продукции на сумму 300 988 руб.,

2. Поступило на расчетный счет за реализованную алкогольную продукцию с учетом акцизов — 555 679 руб.

3. Получено на расчетный счет денежных средств за реализацию основных фондов на сумму 50 907 руб.

4. Получено денежных средств от организаций-учредителей — 100 000 руб., в том числе взносов в уставный фонд на основании решения общего собрания — 50 000 руб., в виде финансовой помощи, связанной с оплатой товаров — 50 000 руб.

5. Получено частичной оплаты в счет финансирования по ранее заключенным договорам — 45 000 руб.

6. Оплачено по безналичному расчету и оприходовано товарно-материальных ценностей производственного назначения — 277 800 руб. В счетах-фактурах НДС выделен.

7. Перечислено авансов поставщикам, счета-фактуры выписаны — 333 908 руб.

8. Передано в муниципальную собственность имущество на сумму 2 354 785 руб.

9. Все стоимостные показатели (за исключением авансовых платежей) приведены без НДС.

Задание: рассчитать НДС, подлежащий уплате в федеральный бюджет за налоговый период.

Задача 7

Исходные данные:

1. В налоговом периоде отгружено:

мебели — на сумму 6 607 900 руб.

растительного масла — на сумму 3 350 900 руб.

кофе в зернах — на сумму 1 231 000 руб.

2. Получено денежных средств безвозмездно от иностранного фонда в виде гранта для целевой экологической программы на сумму 1 300 000 руб.

3. Получено частичной оплаты в счет финансирования по ранее заключенным договорам на поставку растительного масла на сумму 155 600 руб.

4. Оприходовано товарно-материальных ценностей производственного назначения для изготовления мебели на сумму 1 711 000 руб. В счетах-фактурах величина НДС выделена отдельной строкой.

6. Перечислено авансов поставщикам растительного масла, счета-фактуры выписаны на сумму 522 300 руб.

7. Закуплено за наличный расчет без учета НДС на оптовой базе и оприходовано книжной продукции для обучения персонала на сумму 23 109 руб. В счетах-фактурах НДС выделен.

8. Все стоимостные показатели (за исключением авансовых платежей) приведены без НДС.

Задание: рассчитать НДС, подлежащий уплате в федеральный бюджет, за налоговый период.

Задача 8

Исходные данные:

1. В налоговом периоде отгружено продукции машиностроения на сумму 2 223 908 руб.

2. Поступило на расчетный счет за реализованную продукцию машиностроения 548 900 руб.

3. Получено финансовой помощи от юридического лица, связанной с реализацией продукции, на сумму 22 300 руб.

4. Перечислено в уставный фонд по решению собрания учредителей 250 000 руб.

5. Получено авансов в счет финансирования по ранее заключенным договорам — 143 000 руб.

6. Оприходовано товарно-материальных ценностей производственного назначения — 250 900 руб. В счетах-фактурах НДС выделен.

7. Приобретено и поставлено на учет амортизируемого имущества — 2 000 200 руб. В счетах-фактурах НДС выделен.

8. Перечислено авансов поставщикам, счета-фактуры выписаны — 221 450 руб.

9. Закуплено за наличный расчет на оптовой базе и оприходовано производственных материалов — 525 477 руб. В счетах-фактурах НДС выделен.

10. Экспортная выручка составила 3 546 000 руб.

11. Все стоимостные показатели (за исключением авансовых платежей) приведены без НДС.

Задание: рассчитать НДС, подлежащий уплате в федеральный бюджет за налоговый период.

Контрольные тесты.

1. Письменное уведомление на освобождение от обязанностей налогоплательщика по начислению и уплате НДС подается в налоговый органа по месту учета налогоплательщика:

А. Не позднее 20 числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение.

Б. Не позднее 20 числа последнего месяца года, предшествующего тому, с которого предполагается освобождение от обязанностей налогоплательщика.

В. Не позднее 20 числа месяца, предшествующего месяцу, начиная с которого используется право на освобождение.

2. Кто не признается налогоплательщиком НДС:

А. Юридические лица.

Б. Налоговые резиденты.

В. Государственные и муниципальные организации.

3. Является ли объектом обложения НДС стоимость строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами организации?

А. Да.

Б. Нет.

4. В налоговую базу по НДС в отношении товаров, ввозимых на территорию РФ, включаются:

А. Таможенная стоимость.

Б. Таможенная стоимость и прибыль.

В. Таможенная стоимость, таможенная пошлина и сумма акциза, если это подакцизный товар.

5. Являются ли плательщиками НДС бюджетные организации, осуществляющие реализацию облагаемых налогом товаров, работ и услуг:

А. Да, в любом случае.

Б. Нет.

6. Не являются объектом обложения по НДС:

А. Обороты по реализации продукции, работ и услуг одним подразделением организации для промышленно-производственных нужд другим подразделениям этой же организации.

Б. Реализация посреднических услуг.

В. Реализация комиссионные услуг.

7. Включается ли сумма акцизов по подакцизным товарам в налоговую базу при исчислении НДС:

А. Да.

Б. Нет.

8. Счет-фактура является:

А. Регистром бухгалтерского учета.

Б. Дополнительным инструментом налогового контроля.

В. Документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению.

9. Освобождение организаций от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате НДС производится на период, равный:

А. Одному календарному году.

Б. Двенадцати последовательным календарным месяцам.

В. Одному налоговому периоду.

10. По какой ставке НДС облагается реализация овощей:

А. 20%.

Б. 10%.

В. 0%.

11. Уплата НДС за истекший налоговый период производится не позднее какого числа следующих трех месяцев?

- А. 10.
- Б. 15.
- В. 25.

12. Операции по страхованию:

- А. Освобождаются от уплаты НДС.
- Б. Освобождаются от уплаты НДС, если это обязательное страхование.
- В. Не освобождаются от уплаты НДС.

13. Является ли объектом налогообложения НДС передача организацией имущества в качестве вклада в уставный капитал другой организации?

- А. Да.
- Б. Нет.

14. Право на получение возмещения НДС, уплаченного при покупке сырья, использованного в производстве экспортной продукции, возникает:

А. При наличии документов, подтверждающих реальный экспорт и факт поступления средств за экспортную продукцию на счет налогоплательщика в российском банке.

Б. При наличии документов, подтверждающих реальный экспорт.

15. Комиссионные и агентские вознаграждения, получаемые от продажи путевок турагентами:

- А. Освобождены от уплаты НДС.
- Б. Не освобождены от уплаты НДС.

16. Кто является плательщиком НДС:

- А. Физические лица.
- Б. Организации и индивидуальные предприниматели, а также лица, занимающиеся перевозкой товаров через таможенную границу.
- В. Филиалы организаций.

17. Какой налоговый период установлен по НДС?

- А. Месяц.
- Б. Квартал.
- В. Год.

18. Какие операции не облагаются НДС?

- А. Операции по реализации ценных бумаг.
- Б. Реализация детских товаров.
- В. Реализация продовольственных товаров инвалидам.

19. По какой ставке облагается реализация экспортных товаров?

- А. 0%.
- Б. 10%.
- В. 18%.

20. В какой бюджет поступает НДС?

- А. Федеральный.
- Б. Бюджет субъекта федерации.
- В. Местный бюджет.

5.2. Акцизы.

Акцизом называют косвенный налог, взимаемый с налогоплательщиков, производящих и реализующих подакцизную продукцию. Слово «акциз» происходит от латинского *assidere*, т.е. налагать, устанавливать. Этимология этого слова относит его к прямым налогам, но на практике понятие акциза почти всегда применялось к косвенным налогам вообще и в частности — к налогам на обращающиеся во внутренней торговле страны предметы потребления.

В отличие от универсального косвенного налога НДС, акциз - индивидуальный налог на отдельные виды товаров, входящие в специальный перечень. Акцизы являются исторически первой формой косвенных налогов. Как правило, акцизы устанавливаются по трем группам товаров: товарам массового спроса (например, нефтепродукты), предметам роскоши и товаров, нежелательных для потребления (вредных для здоровья). Не случайно в обиходной речи британцы называют их «налогом на грехи».

Акцизы относятся к группе косвенных налогов, для которых характерен приоритет фискальной функции. Их появление связано с возрастанием потребности государства в доходах в связи с ростом расходов. Акцизы включаются в цену товаров. Как источник доходов государственного бюджета России акцизы возникли в 10-11 веках, когда акцизному обложению впервые стала подвергаться реализация спиртных напитков. Первой формой такого обложения была «медовая дань» - сведения о ней встречаются уже в источниках 10 века. Чуть позже возникла «бражная» пошлина с солода, хмеля и меда. Продажа алкоголя в России всегда служила источником доходов казны независимо от характера государственного устройства и господствующей идеологии.

Так, еще Иван Грозный запретил производить в домашних условиях спиртные напитки, что фактически означало введение государственной монополии на алкоголь. За самовольное варение пива, вина, медовухи и т.п. полагалось одно наказание - смертная казнь. Были проведены показательные массовые казни «самогонщиков».

Одновременно с этим Иван Васильевич открыл "царевы кабаки". Это были довольно специфические заведения. Там можно было пить исключительно водку. Закусывать запрещалось. В царских кабаках установили большие цены, поэтому желающих выпить было не много. Народ предпочитал скорее совсем не пить, чем пить дорогую водку. Тогда Иван Грозный назначил каждому кабаку план сбыта

спиртного. Если план не выполнялся - приказчика кабака казнили. Ради выполнения плана приказчикам приходилось избивать людей и затаскивать их в кабак силой.

В кабаке нельзя было покупать спиртное на вынос. Чтобы справить какое-нибудь событие, хозяева и гости шли в кабак, там пили, после чего возвращались домой закусывать. Не желая ходить туда-сюда, народ привык напиваться впрок. Люди работали месяцами, чтобы накопить сумму, достаточную для похода в кабак, но когда уж они туда добирались, то пропивали последнюю рубаху.

Три века спустя на 14-м съезде ВКП(б) руководитель Советского государства товарищ Сталин при обсуждении экономических вопросов сказал: «Люди, которые думают, что можно строить социализм в белых перчатках, жестоко ошибаются!», и добавил: «Ежели у нас нет займов, ежели мы бедны капиталами, и если, кроме того, мы не можем пойти в кабалу к западноевропейским капиталистам ..., то остается одно: искать источники в других областях. Тут надо выбирать между кабалой и водкой».

Не случайно любимым фильмом И.В. Сталина считается «Иван Грозный» Эйзенштейна, а на профессиональном сленге советских экономистов бюджет СССР называли «пьяным».

На протяжении последующих за эпохой Ивана Грозного столетий использование акцизного обложения с крепких напитков в России получило широкое распространение.

В 1817 году взимание акцизов со спиртного было упорядочено принятием устава о питейном сборе, который определял акцизы с водки и пива и устанавливал объемы объектов обложения. Однако в 19 веке взимание акцизов со спиртного еще не приобрело регулярного характера и периодически заменялось государственной винной монополией. Интересно, что введение винной монополии в конце 19 века внесло изменения и в народную повседневность. До монополии кабаки выделялись среди прочих строений еловой веткой или

небольшой елочкой, которая прибивалась над кабаком для своеобразной информации неграмотных, отчего на народном жаргоне кабак называли Иваном Елкиным. После установления винной монополии над кабаком помещали государственного двуглавого орла, а продаваемую там водку окрестили монополькой. И народ перестал ходить к Ивану Елкину.¹²

В 1838 году в перечень подакцизных товаров включили табак, а с 1886 года надзор за плантациями табака, контроль за его хранением и продажей был возложен на акцизное ведомство. В 1848 году в России был впервые введен акциз на спички, а с 1887 года под акцизное обложение попали нефтяные масла.

Поступление акцизов в бюджет российского государства неуклонно возрастало, и к началу 20 века они обеспечивали около 70% всех бюджетных доходов.

Акцизами облагалась реализация предметов первой необходимости (соль, сахар, чай, спички и т.д.) и товаров массового потребления (спиртные напитки, табачные изделия, солод, текстильные изделия).

Преимущество использования акцизов заключается в порядке сбора налога. Как правило, акцизы уплачиваются на производственном этапе сравнительно небольшим количеством производителей, что облегчает налоговое администрирование и обеспечивает хорошую собираемость данного налога.

С 1 января 2001 года элементы налогообложения по акцизам установлены в главе 22 Налогового Кодекса РФ.

Налогоплательщиками акцизов (ст. 179 НК РФ) являются организации и индивидуальные предприниматели, производящие и реализующие подакцизные товары. Плательщиками акцизов признаются также лица, перемещающие подакцизные товары через таможенную границу Таможенного союза, определяемую в

¹² Беловинский Л.В. «Изба и хоромы» М. 2002. С.123.

соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Налогоплательщики, производящие операции с денатурированным спиртом, прямогонным бензином, бензолом, параксилолом или ортоксилолом должны получить в налоговом органе специальное свидетельство о регистрации. Форма свидетельства, выдаваемого, форма заявления о выдаче свидетельства, представляемого налогоплательщиком, формы решений налогового органа о выдаче (об отказе в выдаче), приостановлении (возобновлении) действия свидетельства, об аннулировании свидетельства и административный регламент по предоставлению государственной услуги по выдаче свидетельства утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Налогоплательщики – участники договора о совместной деятельности без образования юридического лица (договор простого товарищества в соответствии со статьей 1041 Гражданского Кодекса РФ), который предусматривает совершение операций, подлежащих налогообложению, несут солидарную ответственность по уплате акцизов. Обязанности по исчислению и уплате акцизов возлагаются либо на участника, ведущего дела простого товарищества, либо при отсутствии такового на иного участника, которого самостоятельно определяют стороны данного договора. Это лицо имеет все права и исполняет все обязанности налогоплательщика.

Подакцизными товарами признаются (ст. 181 НК РФ):

1) этиловый спирт, произведенный из пищевого или непищевого сырья, в том числе денатурированный этиловый спирт, спирт-сырец, дистилляты винный, виноградный, плодовый, коньячный, кальвадосный, висковый;

2) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9 процентов;

3) виноматериалы, виноградное сусло, иное фруктовое сусло, пивное сусло;

4) алкогольная продукция (водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино, фруктовое вино, ликерное вино, игристое вино (шампанское), винные напитки, сидр, пуаре, медовуха, пиво, напитки, изготавливаемые на основе пива, иные напитки с объемной долей этилового спирта более 0,5 процента, за исключением пищевой продукции в соответствии с перечнем, установленным Правительством Российской Федерации;

5) табачная продукция;

6) автомобили легковые, мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.);

7) автомобильный бензин;

8) дизельное топливо;

9) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

10) прямогонный бензин. Под прямогонным бензином понимаются бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, за исключением бензина автомобильного и продукции нефтехимии.

11) топливо печное бытовое, вырабатываемое из дизельных фракций прямой перегонки и (или) вторичного происхождения, кипящих в интервале температур от 280 до 360 градусов Цельсия.

12) бензол, параксилол, ортоксилол;

13) авиационный керосин;

14) природный газ (в случаях, предусмотренных международными договорами Российской Федерации).

Не облагаются акцизами:

- лекарственные средства, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр лекарственных средств, лекарственные средства (включая гомеопатические лекарственные препараты), изготавливаемые аптечными организациями по рецептам на лекарственные препараты и требованиям медицинских организаций, разлитые в емкости в соответствии с требованиями нормативной документации, согласованной уполномоченным федеральным органом исполнительной власти.;

- препараты ветеринарного назначения, внесенные в Государственный реестр ветеринарных препаратов, и разлитые в емкости не более 100 мл и виноматериалы;

- парфюмерно-косметическая продукция не подлежит обложению акцизами в том случае, если она разлита во флаконы не более 100 мл при условии, что доля этилового спирта не превышает 80 процентов и при этом на флаконе имеется пульверизатор, а также парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90 процентов включительно, разлитая в емкости до 3 мл включительно;

- спиртосодержащие товары бытовой химии в металлической и аэрозольной упаковке, а также алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки и другая пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5 процента).

Перечень подакцизных товаров меняется. Так, в девяностые годы прошлого века акцизами облагались икра осетровых и лососевых рыб, деликатесная продукция из ценных видов рыб и морепродуктов, шоколад, автомобильные шины, высококачественные изделия из фарфора и хрусталя, ковры, одежда из меха и натуральной кожи. В

начале 21 века из подакцизных товаров были исключены ювелирные изделия, нефть, газовый конденсат.

Объекты налогообложения установлены статьей 182 НК РФ. Основными объектами налогообложения признаются операции по реализации на территории РФ произведенной подакцизной продукции ее производителями, в том числе передача прав собственности и ее использование при натуральной оплате, ввоз подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также ряд иных операций по передаче, продаже и использованию для собственных нужд подакцизных товаров. При этом к производству подакцизных товаров приравнивается их розлив, а также любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации, в результате которого получается подакцизный товар. Пример: на автозаправочной станции применяют высокооктановые добавки к низкооктановым бензинам, в результате чего вырабатывается и реализуется автомобильный бензин с новым октановым числом. Если данный бензин отвечает требованиям ГОСТ Р 511313-99 «Бензины автомобильные. Общие технические требования», то он признается подакцизным товаром, и у его производителя образуется объект налогообложения акцизами. Операции по реализации несоответствующим ГОСТу видам топлива не подлежат налогообложению акцизом.

Не подлежат налогообложению следующие операции (ст. 183 НК РФ):

1) передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;

2) реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, за пределы территории Российской Федерации с учетом потерь в пределах норм естественной убыли или ввоз

подакцизных товаров в портовую особую экономическую зону с остальной части территории Российской Федерации, а также передача подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, собственнику или по его указанию другим лицам в случае реализации указанных товаров за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта с учетом потерь (в пределах норм естественной убыли);

3) первичная реализация (передача) конфискованных и бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную или муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных или налоговых органов либо уничтожение;

4) операции по передаче в структуре одной организации: произведенного налогоплательщиком этилового спирта для дальнейшего производства спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке или спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке; ректифицированного этилового спирта, произведенного налогоплательщиком из спирта-сырца, подразделению, осуществляющему производство алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции; произведенных налогоплательщиком дистиллятов винного, виноградного, плодового, коньячного, кальвадосного, вискового для выдержки или купажирования в целях дальнейшего производства (розлива) этой же организацией алкогольной продукции;

5) ввоз на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную или муниципальную собственность, либо которые размещены в портовой особой экономической зоне.

Порядок предоставления освобождения от акцизов установлен в НК РФ.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизных товаров в зависимости от применяемых в отношении этих товаров налоговых ставок.

Налоговые ставки определены статьей 193 НК РФ по каждому виду подакцизного товара. Они установлены в основном в рублях и копейках, и только при реализации сигарет и папирос наряду со специфическими (твердыми) применяется и адвалорная (от лат. ad valorem – по стоимости, то есть в %) ставка.

Комбинированная ставка используется при реализации табачной продукции. С целью налогообложения по адвалорной ставке в НК РФ введено понятие «расчетная стоимость».

Расчетной стоимостью признается произведение максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества единиц потребительской упаковки (пачек) табачных изделий, реализованных (переданных) в течение отчетного налогового периода или ввозимых на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Максимальная розничная цена представляет собой цену, выше которой единица потребительской упаковки (пачка) табачных изделий не может быть реализована потребителям предприятиями розничной торговли, общественного питания, сферы услуг, а также индивидуальными предпринимателями. Максимальная розничная цена устанавливается налогоплательщиком самостоятельно на единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий отдельно по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий.

Под *маркой* (наименованием) понимается ассортиментная позиция табачных изделий, отличающаяся от других марок (наименований) одним или несколькими из следующих признаков - индивидуализированным обозначением (названием), присвоенным

производителем или лицензиаром, рецептурой, размерами, наличием или отсутствием фильтра, упаковкой.

Налогоплательщик обязан подать в налоговый орган по месту учета (таможенный орган по месту таможенного декларирования подакцизных товаров) уведомление о максимальных розничных ценах, и минимальных розничных ценах, исчисленных в соответствии с законодательством РФ в сфере охраны здоровья граждан от воздействия окружающего табачного дыма и последствий потребления табака, по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий не позднее чем за 10 календарных дней до начала налогового периода, начиная с которого будут наноситься указанные в уведомлении максимальные розничные цены. Форма уведомления, порядок его заполнения и представления в налоговый орган, в том числе в электронном виде, утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Форма уведомления, порядок его заполнения и представления в таможенный орган, в том числе в электронном виде, утверждаются уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим в соответствии с законодательством РФ функции по выработке государственной политики и нормативному правовому регулированию, контролю и надзору в области таможенного дела. Каждое уведомление должно содержать полный перечень марок (наименований) табачных изделий.

Информация о максимальных розничных ценах, указанная в уведомлениях, поступающих в налоговые органы (таможенные органы), подлежит опубликованию в электронно-цифровой форме в информационной системе общего пользования федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов (федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области таможенного дела). Указанная информация должна быть опубликована соответствующим

федеральным органом исполнительной власти и находиться в открытом доступе до начала календарного месяца, с которого будут применяться указанные в уведомлении максимальные розничные цены, но не ранее дня, следующего за последней датой подачи уведомления. Размещение информации, содержащейся в уведомлении, в информационной системе общего пользования осуществляется в порядке, определенном соответствующим федеральным органом исполнительной власти.

Максимальные розничные цены, заявленные в уведомлении, а также сведения о месяце и годе изготовления табачных изделий подлежат нанесению на каждую единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий, произведенную в течение срока действия уведомления. Производство в течение срока действия уведомления одной марки (одного наименования) табачных изделий с нанесением максимальной розничной цены, отличной от максимальной розничной цены, указанной в уведомлении, не допускается.

Максимальные розничные цены, заявленные в уведомлении, а также сведения о месяце и годе изготовления табачных изделий подлежат нанесению на каждую единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий начиная с 1-го числа месяца, следующего за датой подачи уведомления, и действуют не менее одного календарного месяца. Налогоплательщик имеет право изменить максимальную розничную цену на все марки (наименования) или несколько марок (наименований) табачных изделий путем подачи следующего уведомления. Максимальные розничные цены, указанные в следующем уведомлении, подлежат нанесению на каждую единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий начиная с 1-го числа месяца, следующего за датой подачи уведомления, но не ранее истечения минимального срока действия предыдущего уведомления.

В случае, если в течение одного налогового периода налогоплательщиком осуществляется реализация (передача) табачных изделий одной марки (одного наименования) с разными

максимальными розничными ценами, указанными на единице потребительской упаковки (пачке), расчетная стоимость определяется как произведение каждой максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества реализованных единиц потребительской упаковки (пачек), на которых указана соответствующая максимальная розничная цена.

При декларировании налогоплательщиком табачных изделий одной марки (одного наименования), ввозимых на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, с разными максимальными розничными ценами, указанными на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, расчетная стоимость определяется как произведение каждой максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества ввозимых единиц потребительской упаковки (пачек), на которых указаны соответствующие максимальные розничные цены.

При реализации или передаче произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров, в отношении которых установлены специфические ставки (в твердой сумме к физической характеристике объекта), налоговая база определяется, как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении. Размер акциза будет определен путем умножения налоговой базы на ставку.

Пример: налогоплательщик произвел и реализовал 10 000 литров шампанского. Предположим, что налоговая ставка при реализации данного объема составляет 10 руб. 50 коп.

Тогда величина акциза будет равна 10 500 руб. (10 000 литров × 10 руб. 50 коп.).

Если на подакцизные товары установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах), **то сумма** акциза рассчитывается как произведение

твердой налоговой ставки и объема реализованных (переданных, ввозимых) подакцизных товаров в натуральном выражении и процентная доля **стоимости товаров, соответствующих адвалорной налоговой ставке.**

Пример: Организация реализовала 100 000 штук папирос стоимостью 25 000 руб. Предположим, что специфическая налоговая ставка составляет 19 руб. на 1 000 штук, а адвалорная – 8%.

Тогда сумма акциза, исчисленная по твердой ставке, составит 1 900 руб. ($100\ 000 : 1\ 000 \times 19$ руб.), а сумма акциза, исчисленная по адвалорной ставке – 2 000 руб. ($25\ 000$ руб. $\times 8\%$).

Соответственно, общая сумма акциза составит 3 900 руб. ($1\ 900$ руб. + $2\ 000$ руб.).

Налоговая база увеличивается на суммы, **полученные за реализованные подакцизные товары, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки:**

- в виде финансовой помощи;
- авансовых и иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок;
- на пополнение фондов специального назначения;
- в счет увеличения дохода в виде процента или дисконта по векселям, процента по товарному кредиту, а также иначе связанные с оплатой за подакцизные товары.

При ввозе подакцизных товаров, в отношении которых установлены специфические налоговые ставки, на таможенную территорию РФ налоговая база определяется, как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении. По подакцизным товарам с адвалорными налоговыми ставками в налоговую базу следует включать таможенную стоимость и подлежащую уплате таможенную пошлину. Налоговая база рассчитывается отдельно по каждой ввозимой партии подакцизных товаров и в отношении каждой из групп товаров, облагаемых по разным ставкам.

Налоговый период составляет один календарный месяц (ст. 192 НК РФ).

При реализации подакцизной продукции налогоплательщик обязан предъявлять сумму налога покупателю. В расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и аккредитивов, первичных учетных документах, счетах-фактурах сумма акциза выделяется отдельной строкой за исключением случаев реализации подакцизной продукции за пределы территории Российской Федерации и при реализации нефтепродуктов лицам, не имеющим свидетельства.

Вместе с тем, продавцы подакцизных товаров, которые не являются налогоплательщиками акцизов, не обязаны выделять сумму акциза в расчетных документах и счетах-фактурах. Поэтому, если в указанных документах акциз не будет выделен, у налогоплательщика акцизов, использующих в процессе производства подакцизные товары, приобретаемые у продавцов, не являющихся их непосредственными производителями, не будет оснований для налоговых вычетов.

При уплате акцизов налогоплательщик вправе уменьшить сумму налога, подлежащую перечислению в бюджеты, на некоторые вычеты. Цель предоставления налогового вычета точно такая же, как и по НДС – устранение повторного счета. Так, например, вычетам подлежат суммы акцизов, уплаченные при приобретении или ввозе подакцизных товаров, если в дальнейшем они используются в качестве сырья для дальнейшей обработки. Вычитаются также суммы уплаченных ранее акцизов при возврате покупателями подакцизных товаров или отказа от них. Вычетам подлежат суммы акциза, начисленные при получении нефтепродуктов налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство, оптовую или розничную реализацию при их реализации налогоплательщику, имеющему свидетельство.

К вычету принимаются только суммы, фактически уплаченные налогоплательщиком при условии наличия

подтверждающих расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами подакцизной продукции. Суммы акцизов по подакцизным товарам, использованным в качестве сырья для производства других подакцизных товаров, принимаются к вычету при одновременном соблюдении двух условий: их фактической оплаты и списания стоимости использованных подакцизных товаров на затраты по производству реализованных подакцизных товаров.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превысит общую сумму акциза по реализованным подакцизным товарам, то в этом периоде акциз не уплачивается. Сумма превышения налоговых вычетов подлежит зачету в следующем налоговом периоде. Если и после зачета останется некоторая сумма превышения, то она может быть направлена на исполнение налоговых обязательств по другим налогам и сборам, на уплату пени, на погашение недоимки и присужденных санкций в рамках одного бюджета. По истечении трех налоговых периодов, следующих за отчетным периодом, сумма, которая не была зачтена, подлежит возврату налогоплательщику по его заявлению.

Уплата акцизов осуществляется исходя из фактической реализации за истекший налоговый период в сроки, установленные НК РФ в отношении видов подакцизных товаров.

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

Контрольные задачи и тесты.

Контрольные задачи.

Задача 1.

Исходные данные:

1. Организация «Урожай» отгрузила этилового спирта в размере 1 000 литров
2. Организация «Урожай» получила аванс под предстоящие поставки этилового спирта в сумме 5 320 000 руб.
3. Организация «Урожай» реализовало автомобильные шины в количестве 100 единиц по цене 820 руб. без учета НДС.

Задание: рассчитать размер акциза.

Задача 2.

Исходные данные:

1. Организация ввезла в РФ немецкое пиво с нормативным содержанием этилового спирта 7 процентов.
2. Объем ввезенного пива составил 10 000 литров.
3. Таможенная стоимость пива составила 600 000 руб.
4. Таможенная пошлина установлена в размере 20 процентов.
5. Таможенные сборы составили 20 000 руб.

Задание: рассчитать размер акциза.

Задача 3.

Исходные данные

1. Организация ввезла в РФ сигареты с фильтром в количестве 10 000 000 штук.
2. Таможенная стоимость ввезенных сигарет составила 1 500 000 руб.
3. Таможенная пошлина на сигареты с фильтром в соответствии с Таможенным кодексом РФ установлена в размере 20 процентов.
4. Таможенные сборы составили 20 000 руб.

Задание: рассчитать размер акциза.

Задача 4.

Исходные данные:

1. Организация реализовала алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта 21 процент на сумму 850 000 руб. без учета НДС.

2. В реализованной подакцизной продукции содержится 150 литров безводного этилового спирта.

Задание: рассчитать размер акциза.

Контрольные тесты.

1. Каким налогом являются акцизы:

- А. федеральным;
- Б. региональным;
- В. местным.

2. К какой группе налогов относятся акцизы:

- А. прямым налогам;
- Б. косвенным налогам;
- В. целевым налогам.

3. Кто является плательщиком акцизов?

- А. юридические лица, потребители подакцизных товаров;
- Б. физические лица, потребители подакцизных товаров;
- В. организации и индивидуальные предприниматели, производители подакцизных товаров, а также лица, которые перемещают товар через таможенную границу РФ.

4. Какие из перечисленных товаров относятся к подакцизным:

- А. спортивные товары;
- Б. пиво;
- В. морепродукты;
- Г. меховые изделия;
- Д. элитная мебель;
- Е. видеотехника;
- Ж. никакие из перечисленных выше.

5. Какие из перечисленных товаров не относятся к подакцизным:

- А. морепродукты;
- Б. легковые автомобили;
- В. ликеро-водочные изделия;
- Г. пищевой спирт;
- Д. табачные изделия;
- Е. никакие из перечисленных выше.

6. Налоговая база при реализации подакцизных товаров, по которым установлены твердые ставки, определяется как:

- А. объем реализованных товаров в натуральном выражении;
- Б. стоимость реализованных товаров, исходя из цен продажи без НДС и акцизов;
- В. стоимость реализованных товаров, исходя из цен продажи с НДС и акцизами.

7. Является ли объектом налогообложения ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ?

- А. является;
- Б. не является;
- В. это не объект налогообложения, а налоговая база.

8. Как определяется налоговая база при реализации подакцизных товаров?

- А. в совокупности по всем подакцизным товарам;
- Б. отдельно по каждому виду подакцизных товаров;
- В. в зависимости от вида налоговой ставки.

9. Какой налоговый период установлен по акцизам?

- А. десять дней;
- Б. календарный месяц;
- В. календарный год.

10. Относится ли пиво к подакцизным товарам?

- А. относится к подакцизной продукции, независимо от упаковки;
- Б. относится к подакцизной продукции, если упаковано в металлические банки;

В. не относится к подакцизной продукции.

11. Красная икра относится к подакцизным товарам?

А. относится;

Б. не относится.

12. В каком случае налогоплательщик освобождается от уплаты акциза по экспортируемым подакцизным товарам:

А. при наличии поручительства банка (банковской гарантии);

Б. при наличии залога;

В. в любом случае.

13. Подлежат ли вычетам суммы акцизов, уплаченные при приобретении подакцизных товаров, если в дальнейшем они используются в качестве сырья для производства подакцизных товаров?

А. да;

Б. нет.

14. Должна ли организация увеличивать налоговую базу по акцизам на суммы, полученные за реализованные подакцизные товары, в отношении которых установлены адвалорные ставки в виде финансовой помощи, иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок?

А. да;

Б. нет.

15. Являются ли ювелирные изделия подакцизным товаром?

А. да;

Б. нет.

В. только украшения, выполненные из золота.

5.3. Налог на прибыль организаций

Налогообложение прибыли является важнейшим направлением налоговой политики любого государства. Вместе с тем, согласно теории налогообложения объектом налогообложения результатов хозяйственной деятельности помимо прибыли, может быть, доход хозяйствующего субъекта. Выбор прибыли в качестве объекта налогообложения обусловлен следующими причинами:

- в состав дохода включается как необходимый, так и прибавочный продукт (то есть понесенные расходы и прибыль). Следовательно, при обложении дохода может возникнуть ситуация, когда придется платить налог и с расходов организации, то есть облагаться будет не только прибавочный, но и необходимый продукт, что приведет к сокращению производства и, соответственно, к нарушению воспроизводственного процесса;

- прибыль представляет собой качественно однородную величину, и при условии даже ее полного налогового изъятия гарантируется сохранение простого воспроизводства. Однородность прибыли позволяет оперативно отслеживать ее динамику и выявлять влияние на нее различных факторов, что дает возможность при необходимости быстро реагировать на происходящие изменения и использовать с максимальной эффективностью регулируемую функцию налога;

- прибыль является конечным результатом и главной целью коммерческой деятельности, ее размер выступает главной оценочной величиной эффективности производства. Это позволяет использовать налогообложение прибыли для регулирования социально-экономических отношений.

Налог на прибыль организаций является весьма существенным источником доходной части бюджетов разных уровней. Он занимает первое место среди налоговых доходов консолидированного бюджета.

С 1 января 2002 года элементы налогообложения по налогу на прибыль организаций установлены в главе 25 второй части НК РФ.

Плательщиками налога на прибыль организаций являются (ст. 246 НК РФ):

- российские организации;
- иностранные организации, которые осуществляют предпринимательскую деятельность в РФ через постоянные представительства и получают доходы от источников в Российской Федерации.

Организации, являющиеся ответственными участниками консолидированной группы налогоплательщиков, признаются налогоплательщиками в отношении налога на прибыль организаций по этой консолидированной группе налогоплательщиков.

Филиалы и территориально-обособленные подразделения организации могут исполнять обязанности по исчислению и уплате налога на прибыль организаций, что позволяет зачислять часть налога в те региональные бюджеты, на территории которых налогоплательщик ведет хозяйственную деятельность и получает от нее прибыль. Уплата налога на прибыль в бюджеты субъектов РФ производится по месту нахождения обособленных подразделений, исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения. Эта доля прибыли определяется как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников и удельного веса средней остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников и остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по налогоплательщику.

Организации, использующие нелинейный метод начисления амортизации, вправе определять остаточную стоимость амортизируемого имущества по данным бухгалтерского учета.

Сумму налога, приходящуюся на все подразделения, расположенные в одном субъекте РФ, можно рассчитать, исходя из их совокупных показателей. О том, какой филиал будет платить налог, следует уведомить все налоговые инспекции, где состоят на учете обособленные подразделения организации.

Объектом налогообложения (ст. 247 НК РФ) является прибыль налогоплательщика. Для российских организаций такой прибылью признается полученный доход, уменьшенный на величину расходов, связанных с деятельностью, направленной на получение дохода. Для иностранных организаций, осуществляющих свою деятельность в РФ через постоянные представительства, прибыль рассчитывается как полученный этим представительством доход за вычетом произведенных им расходов.

Налоговой базой (ст. 274 НК РФ) признается денежное выражение прибыли.

Доходы и расходы определяются с помощью налогового учета, представляющего собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе первичных документов.

Налогоплательщики самостоятельно разрабатывают систему налогового учета в учетной политике для целей налогообложения. Под учетной политикой понимается выбранная налогоплательщиков совокупность допускаемых законодательством способов определения доходов и расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Схема 5.3.1.

Налоговый учет



Система налогового учета

Схема 5.3.2. Система налогового учета

Доходы организации подразделяются на две группы:

1. Доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (ст. 249 НК РФ).
2. Внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ).

Доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг), имущества и имущественных прав. При определении выручки из нее исключаются суммы НДС и акцизов.

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

Пример: Организация отгрузила товаров на сумму 30 000 руб. 15 января. Оплата за отгруженную продукцию по договору произведена 10 апреля.

В этом случае датой признания доходов следует считать 15 января.

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

Пример: За четыре предшествующих квартала выручка от реализации без учета НДС не превысила одного миллиона рублей за квартал. Организация перешла на кассовый метод определения

доходов. Организация отгрузила товаров на сумму 30 000 руб. 15 января. Оплата за отгруженную продукцию по договору произведена 15 февраля.

Датой признания доходов следует считать 15 февраля.

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

К внереализационным доходам относятся доходы:

- от долевого участия в других организациях;
- от операций по купле-продаже иностранной валюты;
- в виде штрафных санкций за нарушение договорных обязательств;
- от сдачи имущества в аренду (если они не признаются, как доходы от реализации);
- процентные доходы;
- в виде безвозмездно полученного имущества (в определенных случаях);
- в виде сумм восстановленных резервов по сомнительным долгам, по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, предстоящих расходов на ремонт, на оплату отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и других резервов;
- другие доходы.

Состав доходов, которые не следует учитывать при налогообложении, определен статьей 251 НК РФ.

Расходами признаются *обоснованные и документально подтвержденные* затраты, осуществленные налогоплательщиком. Под *обоснованными расходами* понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под

документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, а также на основании любых иных документов, так или иначе подтверждающих произведенный расход.

Например, это могут быть бумаги, оформленные по обычаям делового оборота той страны, на территории которой произведены затраты. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

При определении расходов, связанных с получением дохода, в зависимости от их характера, а также от условий осуществления и направления деятельности, они группируются на расходы, связанные с производством и реализацией и на внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией продукции, подразделяются на:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие расходы.

Основными видами материальных расходов являются следующие затраты налогоплательщика (ст. 254 НК РФ):

- на приобретение сырья и материалов производственного характера;
- на приобретение запасных частей, расходных материалов комплектующих изделий и полуфабрикатов производственного назначения;
- на приобретение технологического топлива, воды и энергии;
- на приобретение работ и услуг производственного характера;

- расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения.

При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов:

- метод оценки по стоимости единицы запасов;
- метод оценки по средней стоимости;
- метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

В состав расходов налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми и коллективными договорами.

Основными видами расходов на оплату труда являются следующие затраты налогоплательщика (ст. 255 НК РФ):

- заработная плата;
- начисления стимулирующего и компенсирующего характера;
- надбавки и доплаты, предусмотренные законодательством РФ
- единовременные вознаграждения;
- суммы платежей работодателей по договорам обязательного и некоторым договорам добровольного страхования, заключенным в пользу своих работников. Совокупная сумма платежей работодателей по договорам долгосрочного страхования жизни, пенсионного

страхования и негосударственного пенсионного обеспечения работников включаются в состав расходов на оплату труда в размере, не превышающем 12 процентов от суммы расходов на оплату труда. Взносы по договорам добровольного личного страхования, при которых работодатель оплачивает медицинские расходы своих работников, и расходы по договорам на оказание медицинских услуг, заключенным в пользу работников на срок не менее одного года с медицинскими организациями, включаются в размере, не превышающем 6 процентов от суммы расходов на оплату труда.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай смерти застрахованного работника или причинения вреда его здоровью, включаются в состав расходов в размере, не превышающем пятнадцати тысяч рублей в год, рассчитанном как отношение общей суммы взносов, уплаченным по указанным договорам, к количеству застрахованных работников.

- взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, а также расходы работодателей по договорам на оказание медицинских услуг, заключенным в пользу работников на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством РФ. Они включаются в состав расходов в размере, не превышающем 6 процентов от суммы расходов на оплату труда. Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 15 000 рублей в год, рассчитанном как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанным договорам, к количеству застрахованных работников;

- расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения. Указанные расходы для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 3-х процентов суммы расходов на оплату труда.

Порядок расчета амортизации определяется статьями 256 – 259.3 НК РФ. Суммы начисленной амортизации зависят от порядка определения амортизируемого имущества и методов начисления амортизации. К амортизируемому имуществу относится имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (нематериальные активы) со сроком полезного использования более 12 месяцев и стоимостью свыше 100 000 руб., которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. К амортизируемому имуществу не относятся земля, объекты природопользования, материально-производственные запасы, товары, ценные бумаги, имущество бюджетных и некоммерческих организаций (полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для некоммерческой деятельности), имущество, приобретенное за счет бюджетных ассигнований, объекты внешнего благоустройства, продуктивный скот и некоторое другое имущество. Из состава амортизируемого имущества исключаются:

- основные средства, переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;

- основные средства, переведенные на консервацию продолжительностью свыше 3-х месяцев, а также находящиеся на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12-ти месяцев.

К нематериальным активам не относятся не давшие положительного результата НИОКР, интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

Амортизируемым имуществом признаются также капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя.

Амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной стоимости, которая определяется исходя из затрат на его приобретение, сооружение, изготовление и доведение до пригодного к использованию состояния. Первоначальная стоимость имущества может быть изменена в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации и т.п.

Налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта увеличился срок его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств срок его полезного использования не увеличился, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

В соответствии со сроками своего полезного использования амортизируемое имущество распределяется по десяти амортизационным группам:

первая группа – все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;

вторая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;

третья группа – имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;

четвертая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;

пятая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;

шестая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;

седьмая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;

восьмая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;

девятая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;

десятая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утверждается Правительством РФ. Конкретные виды основных средств по группам утверждены Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 года № 1 "О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы".

Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов

служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. *Срок полезного использования* определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества. Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями изготовителей.

Определение срока полезного использования объекта нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства и из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством Российской Федерации или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта нематериальных активов, нормы амортизации устанавливаются в расчете на срок полезного использования, равный 10 годам (но не более срока деятельности налогоплательщика).

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

Налогоплательщик имеет право самостоятельно определить один из двух методов начисления амортизации:

1. линейный метод;
2. нелинейный метод.

Кроме того, по решению руководителя организации, закрепленному в учетной политике, допускается начисление амортизации по пониженным нормам.

Линейный метод применяется в обязательном порядке при начислении амортизации к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую, девятую и десятую амортизационные группы. В отношении иных групп организация самостоятельно выбирает метод расчета амортизации. Метод начисления амортизации устанавливается налогоплательщиком самостоятельно применительно ко всем объектам амортизируемого имущества и отражается в учетной политике для целей налогообложения. Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода. При этом налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет.

При применении линейного метода сумма начисленной амортизации определяется как произведение первоначальной стоимости объекта амортизируемого имущества и нормы амортизации. Норма амортизации определяется по формуле:

$K = 1/n \times 100\%$, где

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

n – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества в месяцах.

Пример: Первоначальная стоимость токарного станка по балансу составляет 200 000 руб. Срок его полезного использования – 4 года.

Тогда ежемесячная амортизация по данному объекту составит 4 166 руб. ($200\,000 \times 1/48 \text{ мес.} \times 100\%$).

При применении нелинейного метода на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, необходимо определить для каждой амортизационной группы (подгруппы) суммарный баланс. Он рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов

амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе (подгруппе).

В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число месяца, в котором амортизируется данное имущество.

Для амортизационных групп и входящих в их состав подгрупп суммарный баланс определяется без учета объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется линейным методом.

По мере ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества первоначальная стоимость таких объектов увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы). Первоначальная стоимость таких объектов включается в суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда они были введены в эксплуатацию.

При изменении первоначальной стоимости основных средств в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость указанных объектов, также учитываются в суммарном балансе соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе (подгруппе) амортизации.

При выбытии объектов амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость таких объектов.

В случае если в результате выбытия амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) был уменьшен до достижения суммарным балансом нуля, такая амортизационная группа (подгруппа) ликвидируется.

В случае если суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) становится менее 100 000 руб. в месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто и при условии, что за это время суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) не увеличился в результате ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества, налогоплательщик вправе ликвидировать указанную группу (подгруппу), при этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода.

По истечении срока полезного использования объекта амортизируемого имущества налогоплательщик может исключить данный объект из состава амортизационной группы (подгруппы) без изменения суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы) на дату вывода этого объекта амортизируемого имущества из ее состава. При этом начисление амортизации, исходя из суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы), продолжается в прежнем порядке.

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца и норм амортизации по следующей формуле:

$$A = B \times \kappa / 100$$

где A - сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

B - суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

k - норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

В целях применения нелинейного метода начисления амортизации применяются следующие нормы амортизации (табл. 5.3.3).

Таблица 5.3.1.

Нормы амортизационных отчислений при нелинейном методе начисления амортизации

Амортизационная группа	Норма амортизации %
Первая	14,3
Вторая	8,8
Третья	5,6
Четвертая	3,8
Пятая	2,7
Шестая	1,8
Седьмая	1,3
Восьмая	1,0
Девятая	0,8
Десятая	0,7

Применение нелинейного метода начисления амортизации позволяет списать на расходы большую часть стоимости амортизируемого имущества в первые годы его эксплуатации, а при использовании **линейного** метода налогоплательщик может увеличить амортизационные расходы в последние годы полезного использования основных средств.

Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 2:

1) в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности. При применении нелинейного метода начисления амортизации указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой - третьей амортизационным группам. Данная норма применяется в отношении амортизируемых основных средств, которые были приняты на учет до 1 января 2014 года;

2) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков - сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты);

3) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков - организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны;

4) в отношении амортизируемых основных средств, относящихся к объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством РФ, или к объектам, имеющим высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством РФ предусмотрено определение классов их энергетической эффективности.

Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 3:

1) в отношении амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), налогоплательщиков, у которых данные основные средства должны

учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга).

Указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой - третьей амортизационным группам;

2) в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности;

3) в отношении амортизируемых основных средств, используемых налогоплательщиками исключительно при осуществлении деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья.

В случае, если амортизируемое основное средство, в отношении которого в соответствии с настоящим подпунктом к основной норме амортизации был применен специальный коэффициент, начинает использоваться при осуществлении деятельности, не связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья, ранее 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором отношение остаточной стоимости такого объекта основных средств к его первоначальной стоимости оказалось ниже 0,2, сумма амортизации, начисленной с применением специального коэффициента, подлежит перерасчету без применения указанного коэффициента. Разница между пересчитанной таким способом амортизацией и фактически начисленной амортизацией за каждый налоговый (отчетный) период подлежит восстановлению и включению в состав внереализационных доходов начиная с налогового периода, в котором впервые был применен указанный коэффициент.

Допускается также начисление амортизации по сниженным нормам по решению руководителя организации-налогоплательщика, закрепленному в учетной политике для целей налогообложения в порядке, установленном для выбора применяемого метода начисления амортизации.

При реализации амортизируемого имущества налогоплательщиками, использующими пониженные нормы амортизации, остаточная стоимость реализуемых объектов амортизируемого имущества определяется исходя из фактически применяемой нормы амортизации.

Одновременное применение к основной норме амортизации более одного специального коэффициента не допускается.

Если организация, установившая в своей учетной политике применение нелинейного метода амортизации, применяет к нормам амортизации повышающие (понижающие) коэффициент, то объекты амортизируемого имущества, к которым применяются такие коэффициенты, формируют подгруппу в составе амортизационной группы и учет таких амортизационных групп и подгрупп ведется отдельно. Все правила создания или ликвидации группы, увеличения или уменьшения суммарного баланса группы распространяются на такие подгруппы, и к ним применяется норма амортизации, уточненная с помощью повышающего (понижающего) коэффициента.

Применение к нормам амортизации объектов амортизируемого имущества повышающих (понижающих) коэффициентов влечет за собой соответствующее сокращение (увеличение) срока полезного использования таких объектов.

Организация имеет право единовременно списать на расходы не более 10 процентов от их стоимости, а в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам – не более 30-ти. Амортизационная премия распространяется и на суммы, истраченные на достройку, дооборудование, модернизацию и техническое перевооружение основных средств. Таким образом, амортизации подлежит только 9/10 (7/10) от первоначальной стоимости основных средств. При применении амортизационной премии следует помнить о требованиях п. 9 ст. 258 НК РФ, в соответствии с которыми ее следует восстанавливать в составе внереализационных доходов при

реализации амортизируемого имущества, если прошло менее пяти лет с момента его ввода в эксплуатацию.

Вне зависимости от установленного налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения метода начисления амортизации, линейный метод начисления амортизации применяется в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств, нематериальных активов, входящих в восьмую - десятую амортизационные группы, независимо от срока ввода в эксплуатацию соответствующих объектов, а также амортизируемых основных средств, используемых налогоплательщиками исключительно при осуществлении деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья.

В отношении других объектов амортизируемого имущества независимо от срока введения объектов в эксплуатацию применяется только метод начисления амортизации, установленный налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения.

Прочие расходы представляют собой разнохарактерные виды производственных расходов налогоплательщика. В их состав, в частности, входят:

1. Расходы на ремонт основных средств признаются в размере фактических затрат в том периоде, в котором они были произведены (ст. 260 НК РФ). Налогоплательщик вправе создавать резерв под предстоящие ремонты основных средств. Резерв формируется в течение налогового периода. Сумма отчислений в него равномерно списывается на расходы организации на последний день соответствующего отчетного (налогового) периода. Эта сумма рассчитывается исходя из норматива отчислений и совокупной стоимости основных средств, введенных в эксплуатацию на начало налогового периода. Норматив отчислений в резерв определяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом двух ограничений. Предельная сумма отчислений в резерв не может превышать сметную стоимость ремонта

основных средств исходя из его периодичности и одновременно средней величины фактических расходов на ремонт, сложившейся за последние три года.

Если налогоплательщик предусмотрел в своей учетной политике создание данного резерва, то за его счет следует проводить фактические расходы на ремонт. Если организация в течение отчетного (налогового) периода потратила на ремонт больше средств, чем зарезервировала, то разница включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода.

Если на конец налогового периода остаток средств резерва превышает сумму фактических расходов на ремонт, то сумма этого превышения на последнюю дату текущего налогового периода включается в состав доходов налогоплательщика.

2. Расходы на освоение природных ресурсов принимаются для целей налогообложения с 1 числа месяца, следующего за месяцем, в котором были завершены работы и включаются в состав прочих расходов равномерно в течение пяти лет, но не более срока эксплуатации (ст. 261 НК РФ).

3. Расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов (по обязательному страхованию) или в размере фактических затрат (ст. 263 НК РФ).

4. Прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

Отдельные виды затрат для целей налогообложения включаются в расходы в пределах установленных норм. В их состав, например, входят:

- компенсация за использование для служебных поездок личных автомобилей. Нормы компенсации утверждает Правительство РФ;

- расходы на содержание объектов жилищно-коммунального хозяйства и социальной сферы. Нормы утверждают органы местного самоуправления.

- в некоторых случаях проценты по полученным заемным средствам (при отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, предельная величина процентов, признаваемых расходом принимается равной **учетной** ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза по рублевым кредитам и кредитам, а также на 15% по валютным кредитам).

- представительские расходы. Представительские расходы включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% от фонда оплаты труда за данный отчетный (налоговый) период.

В состав внереализационных расходов включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и реализацией (ст. 265 НК РФ). К ним относятся:

- проценты по долговым обязательствам;
- расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств;
- затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов;
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- расходы по операциям с тарой;
- расходы на оплату услуг банков.

Кроме того, налогоплательщик может сформировать следующие резервы и, соответственно, уменьшить налогооблагаемую прибыль:

- резерв на ремонт основных средств;
- в резерв по сомнительным долгам;
- резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию;
- резерв предстоящих расходов на оплату отпусков;
- резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

- резерв на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов;
- резерв банка на возможные потери по ссудам;
- резервы, формируемые страховыми организациями;
- резервы под обесценение ценных бумаг у профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность.

Как видно, многие из резервов являются специфическими и применяются при определенном виде деятельности налогоплательщика. Наиболее часто используются резервы по сомнительным долгам, на оплату отпуском и выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, а также резерв на ремонт основных средств.

Резерв по сомнительным долгам имеют право образовать организации, применяющие метод начисления (ст. 266 НК РФ).

Резерв по сомнительным долгам является наиболее распространенным резервом. Он дает возможность налогоплательщику равномерно сокращать свои налоговые потери, получая страховку от неисполнения покупателями своих платежных обязательств. Использование данного резерва особенно выгодно компаниям, имеющим значительное количество контрагентов и, соответственно, дебиторов. Создание данного резерва позволяет получить отсрочку по уплате налога на прибыль и текущую экономию оборотных средств. Вместе с тем для создания этого резерва требуется регулярно проводить большой объем учетной работы.

Сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать большую из двух величин:

- 10% от выручки за предыдущий налоговый период;
- 10% от выручки за текущий отчетный период.

Резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию имеют право создавать налогоплательщики, реализующие товары или

работы, в отношении тех товаров или работ, по которым в соответствии с договорными обязательствами предусмотрено обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока (ст. 267 НК РФ). Предельный размер отчислений в резерв налогоплательщик определяет самостоятельно. Размер созданного резерва не может превышать предельного размера, определяемого как доля фактически осуществленных расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров (работ) за предыдущие три года. Расходами признаются суммы отчислений в резерв на дату реализации указанных товаров.

Формирование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию выгодно, прежде всего, компаниям, выпускающим дорогостоящую штучную или сезонную продукцию. По ним колебания расходов на ремонт могут быть наиболее значительны.

Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков и резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет образуются налогоплательщиком самостоятельно. В учетной политике следует определить предельный размер отчислений и ежемесячный процент отчислений в указанные резервы. Для этой цели составляется специальный расчет размера ежемесячных отчислений, исходя из сведений о предполагаемой сумме расходов на оплату отпусков или вознаграждения за выслугу лет с учетом сумм страховых взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование, включая взносы на травматизм. Процент отчислений определяется как отношение предполагаемой годовой суммы этих расходов к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда.

При создании резерва на оплату отпусков налоговая база может быть уменьшена даже в те месяцы, когда работникам не выдаются отпускные. Компания получает реальную возможность снизить сумму авансового платежа по налогу на прибыль организаций по итогам первого и второго кварталов. Поскольку основная масса отпусков

приходится на летнее время, в этот период максимально и возрастает сумма расходов организации. Если же по итогам полугодия компания получит убыток, то создание резерва поможет перенести часть летних расходов на зимнее время.

Порядок формирования резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет аналогичен порядку формирования резерва на оплату отпусков. Этот резерв более приспособлен к целям налогового планирования, так как его использование предполагается только в конце года, а начисления производятся ежеквартально. Особенно выгодно использование данного резерва компаниям, практикующим выплату солидных премий по итогам года.

Резерв на ремонт основных средств позволяет перенести частично уплату налога на прибыль на последний квартал года, а при использовании резерва на дорогостоящий длительный ремонт – на более длительный период.

Для создания резерва необходимо провести инвентаризацию основных средств и определить их первоначальную (восстановительную) стоимость по состоянию на начало налогового периода, в котором будет создаваться резерв. Исходя из периодичности ремонтов и их сметной стоимости, налогоплательщик рассчитывает норматив отчислений в резерв. При этом предельная сумма резерва не должна превышать среднюю величину фактических расходов на ремонты за последние три года. При выполнении всех этих условий компания получает право списывать на расходы отчисления в резерв и покрывать за его счет фактические затраты на ремонт. Если величина отчислений в резерв по итогам за год окажется больше расходов на ремонты, то сумму превышения надо включить в состав доходов на последний день календарного года. Если фактические затраты на ремонт превысят сумму резерва, то разница включается в состав прочих расходов.

При дорогостоящим и сложном ремонте рассчитываются дополнительные отчисления в резерв, исходя из стоимости ремонта по этим объектам, разделенной на количество лет, в перерывах между которыми производятся данные виды ремонта. Остаток резерва при дорогостоящих длительных ремонтах по завершении налогового периода можно не включать в состав доходов, что позволяет переносить налоговое обязательство на срок более одного года. Это правило необходимо закрепить в учетной политике налогоплательщика.

Наиболее выгодно создание резерва компаниям, обладающим значительным имуществом, и для фондоемких производств.

При реализации имущества налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на остаточную стоимость амортизируемого имущества (для амортизируемого имущества), на цену приобретения этого имущества (при реализации прочего имущества), на стоимость приобретенных товаров (при реализации покупных товаров). Кроме того, сумма доходов от реализации имущества может быть дополнительно уменьшена на расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемого имущества. При реализации амортизируемого имущества может возникнуть ситуация, когда остаточная стоимость с учетом дополнительных затрат оказалась выше выручки от его реализации. Полученный убыток следует включить в состав прочих расходов равными долями в течение срока, который остался до завершения его эксплуатации.

Пример: Организация реализовала токарный станок с четырехлетним сроком полезного использования через два года после приобретения и постановки на учет за 14 000 руб. Остаточная стоимость станка на дату реализации составила 37 000 руб. Расходы по транспортировке станка покупателю составили 1 000 руб.

Таким образом, организация получила убыток от реализации станка в сумме 24 000 руб. (37 000 руб. + 1 000 руб. – 14 000 руб.).

В течение двух лет организации следует списывать на прочие расходы убыток в размере 1 000 руб. (24 000 руб./24 мес.) ежемесячно.

При методе начисления расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникли исходя из договорных условий по сделкам с конкретным сроком исполнения и принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов по сделкам, длящимся более одного отчетного (налогового) периода.

Пример: По договору на аренду производственного здания организация должна платить арендную плату ежемесячно 20 числа каждого месяца. Арендный договор заключен с начала года. Первую оплату организация произвела 14 февраля.

Дата признания расхода – 20 января.

Если налогоплательщик определяет расходы по методу начисления, то они подразделяются на прямые и косвенные.

К *прямым расходам* могут быть отнесены:

- затраты на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве товаров или образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

- затраты на приобретение комплектующих изделий, подвергшихся монтажу, и полуфабрикатов, подвергшихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

- амортизационные отчисления по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

Полный состав прямых расходов устанавливается учетной политикой организации.

Остальные расходы признаются косвенными.

Косвенные расходы на производство и реализацию, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относятся на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода.

Сумма прямых расходов относятся на уменьшение доходов от производства и реализации частично. Исключаются суммы прямых расходов, распределенных на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной в отчетном (налоговом) периоде продукции.

Организации имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал.

При кассовом методе признаются затраты после их фактической оплаты.

Пример: По арендному договору производственного здания организация должна платить арендную плату ежемесячно 20 числа каждого месяца. Арендный договор заключен с начала года. Организация произвела первую оплату 14 февраля. Дата признания расхода – 14 января.

Тогда расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания их в производство.

Налогоплательщики, получившие в результате хозяйственной деятельности убытки, вправе осуществлять перенос убытка на будущее

(ст. 283 НК РФ). Перенос убытков полностью или частично возможен в течение десяти лет.

Расходы, не учитываемые при налогообложении, определены в статье 270 НК РФ.

Ставка налога на прибыль (ст. 284 НК РФ) равна 20%, при этом в Федеральный бюджет РФ зачисляется 3%, в бюджеты субъектов РФ – 17 %. Законодательные (представительные) органы власти субъектов РФ вправе снижать для отдельных категорий налогоплательщиков налоговую ставку в части сумм налога, зачисляемых в бюджеты субъектов РФ. Однако указанная ставка не может быть ниже 12,5 %.

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

Организации, осуществляющие образовательную и (или) медицинскую деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации, вправе применять налоговую ставку 0 процентов. Образовательной и медицинской деятельностью признается деятельность, включенная в Перечень видов образовательной и медицинской деятельности, установленный Правительством Российской Федерации. При этом деятельность, связанная с санаторно-курортным лечением, не относится к медицинской деятельности.

Организации вправе применять налоговую ставку 0 процентов, если они удовлетворяют следующим условиям:

1) организация имеет лицензию (лицензии) на осуществление образовательной и (или) медицинской деятельности, выданную (выданные) в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) доходы организации за налоговый период от осуществления образовательной и (или) медицинской деятельности, а также от

выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, учитываемые при определении налоговой базы, составляют не менее 90 процентов ее доходов, учитываемых при определении налоговой базы, либо если организация за налоговый период не имеет доходов, учитываемых при определении налоговой базы;

3) в штате организации, осуществляющей медицинскую деятельность, численность медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, в общей численности работников непрерывно в течение налогового периода составляет не менее 50 процентов;

4) в штате организации непрерывно в течение налогового периода числятся не менее 15 работников;

5) организация не совершает в налоговом периоде операций с векселями и финансовыми инструментами срочных сделок.

По доходам, полученным в виде дивидендов, от российских организаций российскими организациями и налоговыми резидентами РФ применяется ставка налога на прибыль 13%, а дивиденды, полученные от иностранных организаций или иностранными организациями от российских организаций, облагаются по ставке 15%. Дивиденды, полученные российскими организациями, облагаются по ставкам 13% и 0%.

Получение права на ставку 0% требует выполнения следующих условий:

- получатель дивидендов имеет не менее 50% долей в уставном капитале выплачивающей стороны;
- владеть такой долей на праве собственности российская организация должна не менее 365 календарных дней непрерывно.

По операциям с отдельными видами долговых обязательств в зависимости от их вида применяются ставки 15% и 0%.

Налоговым периодом (ст. 285 НК РФ) по налогу на прибыль организации признается календарный год. Отчетным периодом по налогу является первый квартал, полугодие и 9 месяцев календарного

года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

По итогам каждого отчетного периода, исходя из размера фактически полученной прибыли и ставки налога, организации исчисляют сумму авансового платежа (ст. 286, 287 НК РФ). Сумма квартальных авансовых платежей определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей. В течение квартала налогоплательщика в свою очередь уплачивают ежемесячные авансовые платежи. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в первом квартале, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале налогового периода. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате во втором квартале, принимается равной одной трети авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года.

Пример: В первом квартале организация заплатила авансовый платеж по налогу на прибыль организаций в сумме 1 000 000 руб. Фактическая прибыль за 6 месяцев составила 30 000 000 руб. Общая ставка налога на прибыль – 20%.

Тогда во втором квартале организация обязана перечислить в бюджеты разных уровней ежемесячно авансовый платеж в 333 000 руб. ($1\,000\,000 \text{ руб.} \times 1/3$).

Доплата авансового платежа за 6 месяцев составит 5 000 000 ($30\,000\,000 \text{ руб.} \times 20\% - 1\,000\,000 \text{ руб.}$).

Сумма ежемесячного авансового платежа, который следует уплатить в третьем квартале, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа рассчитанной по итогам за полугодие, и суммой авансового платежа, рассчитанной за первый квартал.

Пример: Организация уплачивает ежемесячные авансовые платежи исходя из авансовых платежей, рассчитанных за прошедший квартал. Сумма авансового платежа по налогу на прибыль за полугодие составила 720 000 руб., за первый квартал – 300 000 руб.

Для определения размера ежемесячного авансового платежа за третий квартал следует разницу между суммой платежа за полугодие и за квартал 420 000 руб. (720 000 руб. – 300 000 руб.) разделить на три месяца.

То есть, в третьем квартале ежемесячно организации следует платить по 140 000 руб. Соответственно, сумма ежемесячного авансового платежа, который следует уплатить в четвертом квартале, принимается равной одной трети от разницы между суммой авансового платежа рассчитанной по итогам за 9 месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной за полугодие.

Организация вправе перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли, уведомив об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду. В этом случае исчисление сумм авансовых платежей производится нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

Суммы авансовых платежей должны быть перечислены в соответствующие бюджеты не позднее 28 числа месяца, следующего за истекшим месяцем.

Пример: Организация получила прибыль в январе в сумме 240 000 руб. Тогда до 28-го февраля ей следует заплатить в бюджеты разных уровней месячный авансовый платеж за январь в сумме 48 000 руб. (240 000 руб. × 20%).

Организации, у которых за четыре предыдущих квартала сумма выручки от реализации не превышала в среднем 25 млн. руб. за каждый квартал, бюджетные учреждения, некоммерческие организации, иностранные организации, осуществляющие деятельность через

постоянные представительства, участники простых товариществ в отношении доходов, полученных от участия в простом товариществе, инвесторы соглашений о разделе продукции, выгодоприобретатели по договорам доверительного управления уплачивают только квартальные авансовые платежи не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий отчетный период.

Порядок уплаты налога на прибыль определяется организацией на календарный год и действует без изменения.

Контрольные задачи и тесты.

Контрольные задачи.

Задача 1

Исходные данные:

1. Выручка от реализации продукции в целях налогообложения определяется кассовым методом.

2. Стоимостные показатели приведены без учета косвенных налогов.

3. В налоговом периоде поступило денежных средств за отгруженную продукцию на сумму 157 тыс. руб.

4. Производственные затраты по реализованной продукции составили 142 тыс. руб.

5. В налоговом периоде отгружено продукции на сумму 165 тыс. руб.

6. Производственные затраты по отгруженной продукции составили 150 тыс. руб.

Задание: определить размер налога на прибыль организаций в федеральный бюджет РФ.

Задача 2

Исходные данные:

1. Учетной политикой строительной организации предусмотрен авансовый метод расчетов с бюджетами по налогу на прибыль организаций.

2. В данном регионе установлена предельная ставка по налогу на прибыль.

3. Стоимостные показатели приведены без учета косвенных налогов.

4. Выручка от реализации продукции основного производства в целях налогообложения определяется кассовым методом.

5. В 1 квартале отчетного года выполнено строительно-монтажных работ на сумму 100 тыс. руб.

6. В 1 квартале поступило денежных средств на расчетный счет за работы, выполненные в предыдущий период на сумму 250 тыс. руб.

7. Производственные затраты по оплаченной продукции — 8 тыс. руб.

8. Начислено амортизации за 1 квартал в сумме 45 тыс. руб.

9. Расходы на оплату труда составили 30 тыс. руб.

10. Перечислено в течение 1 квартала ежемесячных авансовых платежей в сумме 20080 руб.

Задание: рассчитать доплату по налогу на прибыль организаций в бюджеты разных уровней за 1 квартал.

Задача 3

Исходные данные:

1. Учетной политикой торговой фирмы «Спутница» предусмотрен расчет с бюджетом по налогу на прибыль организаций, исходя из фактически полученной прибыли.

2. За январь - август получена прибыль в размере 51 тыс. руб.

3. В сентябре получена прибыль в размере 30 тыс. руб.

4. В октябре получена прибыль в размере 40 тыс. руб.

5. В данном регионе установлена предельная ставка по налогу на прибыль организаций.

Задание: рассчитать налог на прибыль организаций в форме авансового платежа в региональный бюджет, выплаченный в сентябре, октябре и ноябре.

Задача 4

Исходные данные:

1. Учетной политикой тракторного завода «Гусеница» предусмотрен авансовый метод расчетов с бюджетом по налогу на прибыль организаций.

2. Региональная ставка налога на прибыль организаций — 13,5 %

3. Размер прибыли за полугодие составил 90 тыс. руб.

4. Размер прибыли за 9 месяцев составил 120 тыс. руб.

Задание: какой размер авансового платежа заплатил завод в ноябре?

Задача 5

Исходные данные:

1. В данном регионе установлена предельная ставка по налогу на прибыль организаций.

2. Стоимостные показатели приведены без учета косвенных налогов.

3. Доход в целях налогообложения определяется методом начислений.

4. В налоговом периоде получено на расчетный счет доходов от основной деятельности на сумму 85 тыс. руб., отгружено продукции на сумму 190 тыс. руб., получено внереализационных доходов в сумме 50 тыс. руб.

5. Сумма производственных материальных затрат, в налоговом периоде, составила 40 тыс. руб.

6. Начислено в резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию в пределах установленных ограничений – 12 тыс. руб.

7. Начислено амортизации по амортизируемому имуществу – 25 тыс. руб.

8. Начислено на оплату труда и на компенсацию за использование личного транспорта в служебных целях в пределах утвержденных нормативов – 35 тыс. руб.

Задание: определить сумму налога на прибыль организаций, подлежащую уплате в федеральный бюджет и бюджет субъекта РФ.

Задача 6

Исходные данные:

1. Учетная политика организации «Елена» предусматривает кассовый метод признания доходов.

2. Региональная ставка налога на прибыль организаций составляет 14%.

3. Торговая организация не реализует подакцизную продукцию.

4. В налоговом периоде поступило на расчетный счет за реализованную продукцию 118 тыс. руб. с учетом НДС.

5. Фактически произведенные материальные затраты составили 25 тыс. руб.

6. Прочие затраты, учитываемые в составе производственных затрат составили 10 тыс. руб.

7. Начислено амортизации в сумме 10 тыс. руб.

8. Получено взносов в уставный фонд – 50 тыс. руб.

Задание: рассчитать налог на прибыль организаций в налоговом периоде.

Задача 7

Исходные данные:

1. Промышленная организация предусмотрено определяет выручку от реализации основного производства методом начислений.

2. В данном регионе установлена ставка налога на прибыль организаций в размере 13,5%.

3. Организация не имеет лицензии на реализацию подакцизной продукции.

4. В 1 квартале отгружено потребителям продукции на сумму 240 тыс. руб. с учетом НДС.

5. Производственные затраты составили 60 тыс. руб.

6. Оплачено продукции на сумму 25 тыс. руб.

7. Поступило авансов от потребителей на сумму 8 тыс. руб.

8. Поступило на расчетный счет штрафных санкций от смежников за нарушение ими договорных обязательств в сумме 20 тыс. руб., получено доходов от сдачи имущества в аренду в сумме 60 тыс. руб.

Задание: рассчитать налог на прибыль организаций в форме авансового платежа за I квартал.

Задача 8

Исходные данные:

1. Все стоимостные показатели приведены без учета косвенных налогов.

2. Учетной политикой строительной компании «Диорит» в целях налогообложения установлено признание доходов методом начисления.

3. В налоговом периоде передано заказчикам выполненных строительно-монтажных работ на сумму 1 121 тыс. руб., в том числе оплачено 1 92 тыс. руб.

4. Производственные затраты по переданным работам составили 191 тыс. руб.

5. Поступило доходов от сдачи имущества в аренду — 1100 тыс. руб.

6. Произведена доплата в уставный фонд 1800 тыс. руб.

7. Выплачено дивидендов акционерам 200 тыс. руб.

8. Перечислен в федеральный бюджет НДС – 320 тыс. руб.

Задание: рассчитать налог на прибыль организаций в федеральный бюджет РФ.

Задача 9

Исходные данные:

1. Все стоимостные показатели приведены без учета косвенных налогов.
2. Организация в целях налогообложения определяет выручку от реализации продукции методом начисления.
3. В налоговом периоде отгружено продукции на сумму 3 600 тыс. руб.
4. На приобретение сырья и материалов производственного назначения израсходовано 600 тыс. руб.
5. На приобретение технологического топлива и энергии израсходовано 30 тыс. руб.
6. Произведена доплата в уставный фонд 200 тыс. руб.
7. Выплачено дивидендов акционерам 300 тыс. руб.
8. Перечислены в федеральный бюджет присужденные штрафные санкции за налоговые нарушения – 700 тыс. руб.

Задание: рассчитать налог на прибыль организаций.

Задача 10

Исходные данные:

1. Все стоимостные показатели приведены без учета косвенных налогов.
2. Учетной политикой промышленной организации в целях налогообложения установлен метод начисления при определении дохода.
3. В о налоговом периоде отгружено продукции на сумму 5 600 тыс. руб.
4. Производственные затраты организации составили 1 600 тыс. руб.
5. Расходы на ремонт основных средств составили 200 тыс. руб.
6. Произведены расходы по обязательному страхованию по государственным тарифам 100 тыс. руб.
7. Арбитражные сборы составили 150 тыс. руб.

Задание: рассчитать налог на прибыль организаций.

Контрольные тесты.

1. В какой бюджет поступает налог на прибыль с организаций?

- А. только в федеральный бюджет;
- Б. только в региональный бюджет;
- В. только в местный бюджет;
- Г. в федеральный и местные бюджеты;
- Д. в федеральный, региональные бюджеты и местные бюджеты;
- Е. в федеральный и региональный бюджеты.

2. К какому уровню бюджетной системы относится налог на прибыль организаций?

- А. это федеральный налог;
- Б. это региональный налог;
- В. это местный налог.

3. Кто является плательщиком налога на прибыль организаций?

- А. российские и иностранные юридические лица, ведущие коммерческую деятельность на территории РФ;
- Б. индивидуальные частные предприниматели, ведущие хозяйственную деятельность без образования юридического лица;
- В. граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства, получающие доходы на территории РФ;
- Г. все перечисленные выше категории налогоплательщиков;
- Д. российские и иностранные юридические лица, ведущие коммерческую деятельность на территории РФ, а также индивидуальные частные предприниматели, ведущие хозяйственную деятельность без образования юридического лица.

4. Являются ли плательщиками налога на прибыль организаций коммерческие банки и страховые организации?

- А. да;
- Б. нет.

В. являются по деятельности, не связанной с банковскими и страховыми операциями.

5. Что является объектом обложения по налогу на прибыль организаций?

А. выручка от реализации товаров, работ, услуг;

Б. валовая прибыль организации;

В. чистая прибыль организации;

Г. валовой доход организации.

Д. прибыль, полученная налогоплательщиком.

6. Что входит в состав прибыли, полученной налогоплательщиком?

А. прибыль от реализации товаров, работ, услуг основного производства;

Б. прибыль от реализации основных средств, нематериальных активов и имущества;

В. доходы от внереализационных операций, уменьшенные на сумму расходов по этим операциям;

Г. сумма всех перечисленных выше элементов;

Е. доходы от реализации и внереализационные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, определяемых 25 главой НК РФ.

7. Уменьшает ли налогооблагаемую прибыль убыток от реализации основных средств, нематериальных активов и имущества предприятия?

А. уменьшает;

Б. не уменьшает;

В. уменьшает, если сумма убытка составляет менее 50 процентов от валовой прибыли;

Г. уменьшает в отдельных случаях.

8. Льготируются ли затраты организации на НИОКР?

- А. льготируются, но не более 10% от налогооблагаемой прибыли;
- Б. льготируются, но не более 30% от налогооблагаемой прибыли;
- В. нет, они учитываются в составе прочих расходов;
- Г. льготируются в полном объеме.

9. Льготируются ли затраты организации на капитальные вложения производственного и социального назначения?

- А. не льготируются;
- Б. льготируются, но не более 50% от налогооблагаемой прибыли;
- В. льготируются, но не более 40% от налогооблагаемой прибыли;
- Г. льготируются в полном объеме;
- Д. льготируются, но не более 50% от налогооблагаемой прибыли, при условии, что организация относится к сфере материального производства, а также полностью израсходованы амортизационные отчисления на капитальные вложения на последнюю отчетную дату.

10. Какой метод применяется для расчетов с бюджетом по налогу на прибыль организаций?

- А. метод определяется в зависимости от размера ежемесячных платежей;
- Б. авансовый метод, исходя из прибыли за предшествующий квартал или авансовый метод расчетов, исходя из фактически полученной прибыли. за предшествующий месяц;
- В. в зависимости от фактической прибыли, полученной в отчетном периоде.
- 4. авансовый метод.

11. Какой метод амортизации вправе применять налогоплательщики при определении амортизационных отчислений.

- А. линейный;
- Б. нелинейный;

В. Линейный или нелинейный (выбирается по решению руководителя организации).

12. Какой метод начисления амортизации следует применять к зданиям, относящимся к 9 амортизационной группе.

А. линейный;

Б. нелинейный;

В. либо линейный, либо нелинейный.

13. Какой из перечисленных расходов относится к косвенным?

А. расходы на рекламу;

Б. амортизация основных средств производственного назначения;

В. заработная плата производственного персонала.

14. Какой из перечисленных расходов относится к прямым?

А. расходы на рекламу;

Б. расходы на ремонт;

В. амортизационные отчисления.

15. Какой из перечисленных расходов относится к косвенным?

А. расходы на аренду;

Б. расходы на оплату труда производственного персонала;

В. материальные расходы.

16. Какая ставка установлена по налогу на прибыль организаций?

А. 13%;

Б. 20%;

В. 18%.

17. Какой налоговый период установлен по уплате налога на прибыль организаций?

А. месяц;

Б. квартал;

В. год.

18. Имеет ли право организация формировать резервы?

А. имеет;

Б. не имеет.

19. Как называется система учета, используемая для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций?

А. бухгалтерский учет;

Б. статистический учет;

В. налоговый учет;

Г. оперативный учет.

20. Расходы на оплату труда включаются:

А. в состав расходов, связанных с производством и реализацией;

Б. в состав внереализационных расходов;

В. в состав прочих расходов.

5.4. Налог на доходы физических лиц

В ряду налогов, уплачиваемых физическими лицами, налог на доходы физических лиц является главным налогом, а для основной массы налогоплательщиков и единственным. Это один из немногих налогов, который существовал в годы советской власти, когда в стране почти отсутствовала система налогообложения.

Налогообложение доходов, получаемых физическими лицами, используется практически всеми государствами. Как правило, подоходное налогообложение строится на основе следующих базовых постулатов:

- налогообложению подлежат доходы, получаемые в течение налогового периода, независимо от их формы (денежной или натуральной);

- государство облагает налогом у налоговых резидентов доходы, полученные ими в мире, а у лиц, не являющихся налоговыми резидентами, - только доходы, полученные от источников в этом государстве.

Под *налоговыми резидентами* какого – либо государства обычно понимают лиц, имеющих тесные (как правило, экономические) связи с этим государством. Государство самостоятельно устанавливает критерии, на основании которых определяется налоговый статус того или иного лица. Обычно это делается применительно к каждому календарному году на основании формализованных признаков, включающих продолжительность присутствия физического лица в стране, наличие или отсутствие у физического лица постоянного жилья или проживание членов семьи этого лица, осуществление активной экономической деятельности и получение доходов в этом государстве. Только США в качестве критерия для признания физического лица своим налоговым резидентом ориентируются на гражданство этого лица, автоматически признавая своими налоговыми резидентами всех лиц, имеющих гражданство США, даже в тех случаях, когда эти лица постоянно проживают за пределами США;

- деловые расходы, связанные с извлечением доходов, подлежат вычету при определении налоговой базы. Например, производственные расходы индивидуального предпринимателя, расходы на приобретение ценных бумаг лицами, совершающими операции на фондовом рынке, профессиональные расходы и т.д.;

- налогообложение не должно определяться гражданством, национальной принадлежностью, социальным положением физического лица или иными подобными критериями.

Значение налога на доходы физических лиц обусловлено рядом факторов.

Во-первых, это личный налог, т.е. налог, объектом которого является доход, действительно полученный плательщиком, а не предполагаемый усредненный доход, который мог бы быть получен в данных экономических условиях, он затрагивает интересы более 80 млн. граждан.

Во-вторых, налог на доходы физических лиц позволяет в максимальной степени реализовать основные задачи (помимо фискальной), стоящие перед налогообложением физических лиц - обеспечить всеобщность и равномерность распределения налогового бремени.

Вместе с тем, в отличие от большинства развитых стран в России данный налог имеет весьма скромный удельный вес в доходах бюджетной системы - примерно 8%. Это связано с относительно низким уровнем оплаты труда в России. Очевидно, в перспективе его фискальное значение будет повышаться, в том числе и за счет роста видов облагаемых доходов.

Распределение налога между бюджетами разных уровней установлено Бюджетным Кодексом РФ. Как правило, в бюджет субъекта РФ поступает 85% сумм налога, а оставшаяся часть зачисляется в местные бюджеты. Пропорции распределения налога между местными бюджетами зависят от типа административной единицы (городской округ, городское поселение, сельское поселение, муниципальный район).

С 1 января 2001 года элементы налогообложения по налогу на доходы физических лиц установлены в главе 23 второй части Налогового Кодекса РФ.

Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников, в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации (ст. 207 НК РФ).

Налоговыми резидентами являются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы территории Российской Федерации

для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья.

Независимо от фактического времени нахождения в Российской Федерации налоговыми резидентами РФ признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации.

При применении подоходного налогообложения применяется следующая дифференциация налоговых режимов:

а) для налоговых резидентов данной страны действует режим полной (неограниченной) налоговой ответственности - при котором они подлежат обложению налогами в этой стране по всем своим доходам, из всех источников (включая зарубежные);

б) для налоговых нерезидентов, не имеющих делового учреждения в данной стране, действует режим ограниченной налоговой ответственности – при котором обложению в этой стране подлежат только доходы, получаемые из ее источников.

Для освобождения от налогообложения доходов, полученных от источников в РФ, и получения налоговых привилегий налогоплательщики, не признаваемые налоговыми резидентами РФ, должны предоставить в налоговые органы официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым РФ заключила действующий в течение соответствующего налогового (или его части) периода договор об избежании двойного налогообложения, а также документ о полученном им доходе и об уплате им налога за пределами РФ, подтвержденный налоговым органом соответствующего государства.

Объектом налогообложения (ст. 209 НК РФ) признаются доходы, полученные:

- резидентами – от всех источников, как на территории РФ, так и за ее пределами;
- нерезидентами – от источников в РФ.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение доходами, которое у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды.

Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки (ст. 210 НК РФ).

Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, *налоговая база* определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов.

Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, в отношении которых применяется ставка 13%, то применительно к данному налоговому периоду налоговая база применяется равной нулю, а разница между суммой налоговых вычетов и суммой дохода на следующий год не переносится (за исключением имущественного жилищного вычета).

У налогоплательщиков, получающих пенсии в соответствии с законодательством РФ, при отсутствии в налоговом периоде доходов, облагаемых по налоговой ставке 13%, разница между суммой налоговых вычетов и суммой доходов, в отношении которых предусмотрена данная налоговая ставка, может переноситься на предшествующие налоговые периоды.

Для доходов, в отношении которых предусмотрены иные налоговые ставки, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению.

Налоговая база исчисляется отдельно по каждому виду доходов и каждому источнику выплаты.

Основными доходами налогоплательщиков являются (ст. 208 НК РФ):

1. Вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу. Данное вознаграждение может быть выплачено в денежной или натуральной формах. Доходы, полученные в натуральной форме, пересчитываются в стоимостном выражении по ценам, установленным сторонами сделки на день получения дохода. *Налоговая база* определяется как стоимость товаров с учетом НДС и акцизов. Из нее исключается частичная оплата налогоплательщиком стоимости полученных им товаров, выполненных для него работ, оказанных ему услуг.

Доходы в натуральной форме включают оплату организациями или индивидуальными предпринимателями в интересах налогоплательщика (полностью или частично) товаров (работ, услуг), имущественных прав, например, коммунальных услуг, отдыха, питания, обучения, оплаты труда в натуральной форме, полученные им товары, оказанные услуги или выполненные работы на безвозмездной основе. Сумма налога, исчисленного с оплаты труда в натуральной форме, удерживается налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых работникам. При этом, удерживаемая сумма налога не может превышать 50% от суммы выплаты.

2. Материальная выгода. К доходам в виде материальной выгоды относят доходы, полученные:

- от экономии на процентах за пользование заемными средствами, полученными от организаций и индивидуальных предпринимателей. *Налоговая база* исчисляется, как превышение суммы процентов за

пользование заемными средствами в рублях, исчисленной исходя из двух третей ключевой ставки ЦБ РФ, установленной на дату фактического получения дохода над суммой процентов, исчисленных по условиям договора. При валютных займах налоговая база определяется, как превышение сумм процентов за пользование заемными средствами в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов по условиям договора.

Пример: Работнику организации первого января выдан беспроцентный рублевый заем в сумме 100 000 руб. Ключевая ЦБ РФ на дату выдачи заемных средств составила 12%. В течение срока пользования займом ключевая ставка не менялась. Если бы работник взял заемные средства под 8% (две третьих от ставки рефинансирования), то в течение года сумма начисленных ему процентов составила бы 8 000 руб. Однако, ссуда беспроцентная, следовательно, его материальная выгода составит 8 000 руб. (8 000 руб. – 0 руб.).

Сумма налога, исчисленная по ставке 35%, составит 2 800 руб. ($8000 \times 35\%$).

Определение налоговой базы производится налоговым агентом в день уплаты процентов по полученным заемным средствам, но не реже чем один раз в налоговый период.

Пример: Организация выдала физическому лицу беспроцентный заем на 10 лет. В таком случае налоговый агент по итогам каждого налогового периода определяет налоговую базу и производит уплату налога.

Заемные средства могут быть получены налогоплательщиком по договору займа, кредитному договору и договору товарного кредита. Определение материальной выгоды не производится по целевым жилищным ссудам, договорам коммерческого кредита, либо договорам приобретения товара в кредит или рассрочку. Не облагается материальная выгода, полученная в связи с операциями с кредитными

картами в течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении кредитной карты, при условии наличия права у налогоплательщика на получение имущественного налогового вычета.

Также освобождена от обложения НДФЛ материальная выгода от экономии на процентах за пользование заемными средствами, если кредит был получен на приобретение на территории РФ земельных участков для индивидуального жилищного строительства и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, при условии наличия права у налогоплательщика на получение имущественного налогового вычета;

- материальная выгода от приобретения товаров (услуг, работ) в соответствии с гражданско-правовым договором у взаимозависимых лиц по отношению к налогоплательщику. Взаимозависимыми лицами в целях налогообложения налогом на доходы признаются лица, состоящие в брачных отношениях, отношениях родства, свойствах усыновителя и усыновленного, попечителя и опекуна. Взаимозависимость возникает, когда одно физическое лицо находится в подчинении другому физическому лицу по должностному положению. По иным основаниям признать лица взаимозависимыми может суд. *Налоговая база* определяется как разница между ценой идентичных или однородных товаров, реализуемых в обычных условиях и ценой их фактического приобретения.

Пример: Строительная организация реализовала своему работнику квартиру по льготной цене за 1 000 000 руб. Рыночная цена квартиры (по которой аналогичные квартиры проданы другим лицам) – 5 000 000 руб. Суд признал организацию и физическое лицо взаимозависимыми лицами.

В такой ситуации возникает материальная выгода в сумме 4 000 000 руб. (5 000 000 руб. – 1 000 000 руб.), с которой следует взыскать налог по ставке 13% (для резидентов) или 30% (для нерезидентов).

- материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг, финансовых инструментов срочных сделок. *Налоговая база* исчисляется как превышение рыночной стоимости ценных бумаг над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение. Исчисление налога производится по ставке 13% (для резидентов) или 30% (для нерезидентов) и уплата налога производится при покупке ценных бумаг, финансовых инструментов срочных сделок. Если налог не взыскан, то сведения о начисленной сумме налога передается налоговым агентом в налоговый орган на взыскание. Если материальная выгода образовалась от приобретения ценных бумаг от других физических лиц, то налог следует уплатить на основании декларации.

3. Доходы по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения. При определении *налоговой базы* не учитываются:

- доходы, полученные в виде страховых выплат при наступлении соответствующих страховых случаев по договорам обязательного страхования;

- добровольного страхования в случае выплат, связанных с дожитием застрахованного лица до определенного возраста;

- по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты на случай смерти, причинению вреда здоровью и возмещения медицинских расходов застрахованного лица, добровольного пенсионного страхования и добровольного пенсионного обеспечения.

Если страховые взносы за физических лиц вносятся из средств организаций (т.е. расходы несет налоговый агент), эти суммы включаются в налоговую базу, кроме случаев, когда:

- страхование работников производится в обязательном порядке в соответствии с законодательством;

- по договорам добровольного страхования при условии, что все медицинские расходы по возмещению вреда жизни и здоровью застрахованного лица несут страховщики и оплачивают по перечислению, без выдачи денежных средств на руки физическим лицам.

Суммы страховых выплат по договорам добровольного страхования жизни, заключенным на срок менее пяти лет, не учитываются при определении налоговой базы, если суммы таких страховых выплат не превышают сумм, внесенных физическими лицами в виде страховых взносов и увеличенных на сумму, рассчитанную исходя из среднегодовой ключевой ставки ЦБ РФ. При возникновении положительной разницы, сумма превышения страховой выплаты подлежит налогообложению у источника выплаты по ставке 35%.

Пример: Физическое лицо заключило договор добровольного страхования жизни на 1 год и ежемесячно вносило равными долями сумму страхового взноса всего в размере 10 000 руб. Ключевая ставка ЦБ РФ составляет 10% и не менялась в течение года.

При наступлении страхового случая физическому лицу произведена страховая выплата в размере 20 000 руб.

В налоговую базу по ставке 35% следует включить 9 000 руб. (20 000 руб. – (10 000 руб. + 10 000 руб. × 10%).

В случае досрочного расторжения (или изменения условий) договора добровольного долгосрочного страхования жизни до истечения пятилетнего срока его действия (кроме случаев досрочного расторжения по причинам, не зависящим от воли сторон) и возврата физическому лицу денежной суммы, подлежащей выплате при досрочном расторжении (изменении условий) договоров, у источника выплаты налогообложению по ставке 13% подлежит разница между полученным доходом и суммой внесенных страховых взносов.

Пример: Физическое лицо заключило договор добровольного страхования жизни сроком на пять лет и внесло страховых платежей на сумму 30 000 руб., а затем изменило срок его действия в сторону уменьшения. Наступил страховой случай, и страховая компания выплатила страхователю 40 000 руб.

Тогда страховая компания обязана удержать налог на доходы по ставке 13% с суммы 10 000 руб. (40 000 руб. – 30 000 руб.).

Страховые выплаты не облагаются налогом только в том случае, если страховые взносы вносит само физическое лицо и суммы страховых выплат не превышают суммы страховых взносов по каждому виду страхования. В противном случае налогообложению у источника выплат подлежит разница между суммой страховой выплаты и суммой уплаченных страховых взносов.

Налогообложение страховых выплат при наступлении страхового случая по договорам добровольного имущественного страхования определяется в случае:

- гибели или уничтожении застрахованного имущества (имущества третьих лиц) как разница между полученной страховой выплатой и рыночной стоимостью застрахованного имущества, определенной на дату заключения договора (на дату наступления страхового случая при договоре страхования гражданской ответственности). При этом стоимость имущества увеличивается на сумму страховых взносов.

Пример: По договору страхования имущества наступил страховой случай. Рыночная стоимость уничтоженного имущества составила 120 000 руб., страховые взносы – 10 000 руб., а страховая выплата – 140 000 руб.

Тогда страховая компания обязана удержать налог на доходы по ставке 13% с суммы 10 000 руб. [140 000 руб. – (120 000 руб. + 10 000 руб.)];

- повреждения застрахованного имущества как разница между полученной суммой и стоимостью ремонта, также увеличенной на

сумму взносов. Стоимость ремонта необходимо подтвердить документально.

При определении *налоговой базы* по выплатам имущественного страхования не учитываются расходы, связанные с судебной процессуальной деятельностью, установлением размера ущерба и др.

4. Доходы в виде процентов, получаемые налогоплательщиками по вкладам в банках, находящихся на территории РФ. *Налоговая база* возникает, если по рублевым вкладам проценты выплачиваются сверх сумм, рассчитанных исходя из действующей ключевой ставки ЦБ РФ, увеличенной на десять процентных пунктов, в течение периода, за который начислены указанные проценты; по валютным вкладам свыше 9 процентов годовых.

Пример: Физическое лицо открыло депозитный счет в коммерческом банке сроком на 12 месяцев на сумму 10 000 руб. под 20 % годовых. Действующая ключевая ставка ЦБ РФ – 8 %.

Тогда банк обязан удержать налог на доходы по ставке 35% с 700 руб. $(10\,000\text{ руб.} \times 20\% - 10\,000\text{ руб.} \times (8 + 5\%)) \times 35\%$.

При этом депозитные доходы не облагаются, если на дату заключения договора, установленные проценты не превышали ключевую ставку ЦБ РФ и не повышались. Необходимо также, чтобы с момента превышения процентной ставки прошло не более трех лет;

5. Дивиденды и проценты, полученные от российской организации, иностранной организацией в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории РФ, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей;

6. Доходы, полученные от использования в РФ авторских и смежных прав;

7. Доходы, полученные от сдачи в аренду и иного использования имущества, находящегося на территории РФ;

8. Доходы от реализации: движимого или (и) недвижимого имущества (см. «имущественные вычеты»), акций или иных ценных

бумаг, иного имущества, принадлежащего физическому лицу, долей участия в уставном капитале организаций, прав требования к российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее представительства на территории РФ;

9. Пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, выплачиваемые в соответствии с законодательством;

10. Доходы от использования любых транспортных средств, включая морские или воздушные суда, трубопроводов, линий электропередачи (ЛЭП), линий оптико-волоконной и (или) беспроводной связи, средств связи, компьютерных сетей, доходы от предоставления их в аренду, а также штрафы за простой (задержку);

11. Доходы от долевого участия в деятельности другой организации. Если источником дохода налогоплательщика в виде дивидендов является российская организация, то она признается налоговым агентом и определяет сумму налога отдельно по каждому налогоплательщику применительно к каждой выплате по ставке 9%.

Пример: Акционерное общество определило размер дивидендов по каждой акции достоинством в 100 руб. в размере 500 руб. Акционеру, имеющему 10 акций данного достоинства, начислено дохода в виде дивидендов соответственно 5 000 руб. (10 акций × 500 руб.). Эта сумма входит в налоговую базу, облагаемую по ставке 9%.

Акционерное общество обязано удержать налог на доходы акционера в сумме 450 руб. (5 000 руб. × 9%) и выдать на руки акционеру соответственно 4 550 руб. (5 000 руб. – 450 руб.).

Налогоплательщики, получившие дивиденды от источников за пределами РФ, имеют право уменьшить сумму налога на доходы физических лиц на сумму налога на дивиденды, который налогоплательщик уплатил по месту нахождения дохода. Это правило применяется в том случае, если источник дохода находится в иностранном государстве, с которым Россия заключила договор об избежании двойного налогообложения. В случае если сумма налога,

уплаченная по месту нахождения источника дохода, превышает сумму налога, исчисленную по российскому законодательству, то полученная разница не подлежит компенсации из бюджета.

Пример: Налоговый резидент РФ получил доход по акциям в виде дивидендов в иностранном государстве, с которым у России имеется действующий на данный налоговый период договор об избежании двойного налогообложения.

Величина дохода, исчисленная в рублях по курсу ЦБ РФ на дату его получения, составила 60 000 руб., величина налога, уплаченная в бюджет иностранного государства по предоставленной в налоговый органа официальной справке – 10 000 руб.

Тогда налоговой базой по налогу на доходы будут 60 000 руб., а размер начисленного налога – 3 600 руб. Однако, поскольку с этой базы уже уплачен налог, то его следует принять к зачету.

При этом образовавшаяся разница в размере 6 400 руб. (10 000 руб. – 3 600 руб.) не подлежит возврату налогоплательщику.

12. Другие доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности.

Если доходы получены в иностранной валюте, то в целях налогообложения их следует пересчитать в рубли по соответствующему курсу ЦБ РФ на дату получения дохода.

Доходами физических лиц в целях налогообложения не признаются доходы от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи или близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ кроме доходов, полученных в результате заключения между этими лицами договоров гражданско-правового характера или трудовых соглашений.

Пример: Отец является индивидуальным предпринимателем. Дочь работает у него по найму. В январе месяце ей начислена зарплата в

сумме 5 000 руб. и в этом же месяце отец подарил ей на булавки 20 000 руб. Тогда налоговая база по налогу на доходы составит 5 000 руб.

Кроме того, не подлежат налогообложению следующие виды доходов физических лиц (ст. 217 НК РФ):

- государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством;

- пенсии по государственному пенсионному обеспечению и трудовые пенсии, назначаемые в соответствии с действующим законодательством.

Пример:

Вариант 1. Физическое лицо получает пенсию из ПФ РФ по старости. Величина этой пенсии не включается в налоговую базу.

Вариант 2. Физическое лицо, не достигшее пенсионного возраста, получает пенсию из негосударственного пенсионного фонда. В этом случае сумма пенсии включается в налоговую базу;

- социальные доплаты к пенсиям, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ и субъектов РФ;

- все виды установленных законодательством компенсационных выплат (в пределах законодательно установленных норм), связанных с:

1. возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;

2. бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения;

3. оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также выплатой денежных средств взамен этого довольствия;

4. оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых

спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;

5. увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;

6. гибелью военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими своих служебных обязанностей;

7. возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;

8. исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов). При оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки не облагается сумма выплат в пределах установленных норм. Для определения размеров суточных следует иметь в виду, что в сумму дохода, не подлежащего налогообложению включаются суточные в размере не более 700 руб. за каждый день командировки внутри страны и не более 2500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке.

Пример: Физическому лицу выплачены суточные за десять дней из расчета 800 руб. в день.

Не облагается налогом на доходы 7 000 руб. (10 дн. × 700 руб.). Соответственно облагается налогом по ставке 13% 1 000 руб. (10 дней × 800 руб. – 7 000 руб.).

- вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную донорскую помощь;

- алименты, получаемые налогоплательщиками;

- суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства международными или иностранными организациями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством Российской Федерации;

- 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, утвержденному Правительством РФ перечню;

- суммы единовременных выплат (в том числе материальной помощи), оказываемой налогоплательщикам:

1. работодателями членам семьи умершего работника, бывшего работника, вышедшего на пенсию, или работнику, бывшему работнику, вышедшему на пенсию, в связи со смертью члена его семьи;

2. налогоплательщикам из числа малоимущих и социально незащищенных категорий граждан в виде сумм адресной социальной помощи, оказываемой за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов и внебюджетных фондов в соответствии с программами, утверждаемыми ежегодно соответствующими органами государственной власти;

3. работодателями работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении (удочерении) ребенка, выплачиваемой в течение первого года после рождения (усыновления, удочерения), но не более 50 тыс. руб. на каждого ребенка;

4. вознаграждения, выплачиваемые за счет средств федерального бюджета или бюджета субъекта РФ физическим лицам за оказание ими содействия федеральным органам исполнительной власти в выявлении, предупреждении, пресечении и раскрытии террористических актов, выявлении и задержании лиц, подготавливающих, совершающих или совершивших такие акты, а также за оказание содействия органам федеральной службы безопасности и федеральным органам исполнительной власти, осуществляющим оперативно- розыскную деятельность;

5. суммы выплат в виде благотворительной помощи в денежной и натуральной форме, оказываемой в соответствии с законодательством

РФ о благотворительной деятельности зарегистрированными в установленном порядке российскими и иностранными благотворительными организациями;

6. суммы выплат, осуществляемых налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или с другим чрезвычайным обстоятельством, а также налогоплательщикам, которые являются членами семей лиц, погибших в результате стихийных бедствий или других чрезвычайных обстоятельств, независимо от источника выплаты;

7. суммы выплат, осуществляемых налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ, а также налогоплательщикам, которые являются членами семей лиц, погибших в результате террористических актов на территории Российской Федерации, независимо от источника выплаты;

8. суммы полной или частичной компенсации работодателями:

- своим работникам и (или) членам их семей;
- бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по старости;
- инвалидам, не работающим в данной организации;
- стоимости приобретаемых путевок, за исключением туристских, на основании которых указанным лицам оказываются услуги санаторно-курортными и оздоровительными организациями, находящимися на территории РФ;
- полной или частичной компенсации стоимости путевок для детей, не достигших возраста 16 лет, на основании которых, указанным лицам оказываются услуги санаторно-курортными и оздоровительными организациями, находящимися на территории РФ, предоставляемые: за счет средств организаций (индивидуальных предпринимателей), если расходы по такой компенсации не отнесены к расходам, учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций; за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ; за счет средств религиозных организаций, а также иных

некоммерческих организаций, одной из целей деятельности которых в соответствии с учредительными документами является деятельность по социальной поддержке и защите граждан, которые в силу своих физических или интеллектуальных особенностей, иных обстоятельств не способны самостоятельно реализовать свои права и законные интересы; за счет средств, получаемых от деятельности, в отношении которой организации (индивидуальные предприниматели) применяют специальные налоговые режимы.

9. суммы, уплаченные работодателями за оказание медицинских услуг своим работникам, их супругам, родителям, детям, подопечным в возрасте до 18 лет, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по старости, и оставшиеся в распоряжении работодателей после уплаты налога на прибыль организаций;

10. суммы, уплаченные общественными организациями инвалидов, за оказание медицинских услуг инвалидам;

11. суммы, уплаченные религиозными организациями, а также благотворительными организациями и иными некоммерческими организациями, одной из целей деятельности которых, является в соответствии с учредительными документами содействие охране здоровья граждан, за медицинские услуги, оказанные лицам, не состоящим с ними в трудовых отношениях, а также за приобретенные ими лекарственные средства для указанных лиц;

- стипендии учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, адъюнктов или докторантов;

- суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, получаемые физическими лицами от финансируемых из федерального бюджета государственных учреждений или организаций, направивших их на работу за границу, в пределах законодательно установленных норм;

- доходы, получаемые от продажи выращенной в личном подсобном хозяйстве продукции животноводства, растениеводства, цветоводства и пчеловодства, как в натуральном, так и в переработанном виде;

- доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства, переработки и реализации сельскохозяйственной продукции, в течение пяти лет, считая с года регистрации указанного хозяйства;

- доходы, получаемые от сбора и сдачи лекарственных растений, дикорастущей продукции организациям и (или) индивидуальным предпринимателям, имеющим разрешение на их промысловую заготовку или закупку;

- доходы, получаемые членами родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, от реализации продукции традиционных видов промысла;

- доходы охотников - любителей, получаемые от сдачи добытых животных, если добыча таких животных осуществляется по лицензиям, выданным в законодательном порядке;

- доходы в денежной и натуральной форме, получаемые от физических лиц в порядке наследования или дарения, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам авторов интеллектуальной собственности;

- доходы, полученные акционерами от переоценки основных фондов (средств) в виде дополнительно полученных ими акций или иных имущественных долей, либо в виде разницы между новой и первоначальной номинальной стоимостью акций или их имущественной доли в уставном капитале;

- призы в денежной и (или) натуральной форме, полученные спортсменами за призовые места на Олимпийских, Параолимпийских и Сурдоолимпийских играх, чемпионатах и кубках мира и Европы, а

также чемпионатах, первенствах и кубках Российской Федерации от официальных организаторов;

- суммы, выплачиваемые организациями и (или) физическими лицами детям-сиротам в возрасте до 24 лет на обучение в образовательных учреждениях, имеющих соответствующие лицензии, либо за их обучение указанными учреждениями;

- суммы оплаты за инвалидов технических средств профилактики инвалидности и реабилитацию инвалидов, а также оплата приобретения и содержания собак - проводников для инвалидов;

- вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов;

- доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями от осуществления ими тех видов деятельности, по которым они являются плательщиками единого налога на вмененный доход;

- суммы процентов по государственным (и выпущенным по решению представительных органов местного самоуправления) ценным бумагам;

- доходы, получаемые детьми-сиротами и детьми, являющимися членами семей, доходы которых на одного члена ниже прожиточного минимума, от зарегистрированных в установленном порядке благотворительных фондов и религиозных организаций;

- доходы, получаемые в виде процентов по вкладам в банках, находящихся на территории РФ, если:

1. по рублевым вкладам проценты выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на пять процентных пунктов, в течение периода, за который начислены указанные проценты;

2. по валютным вкладам не выше 9 процентов годовых;

3. по рублевым вкладам на дату заключения или продления депозитного договора проценты были установлены в размере, не превышающим ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную на пять

процентных пунктов, и с момента, когда процентная ставка превысила указанный предел прошло не более трех лет;

- доходы, не превышающие 4 000 рублей, полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период:

1. стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей;

2. стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в конкурсах, играх и других мероприятиях с целью рекламы товаров (работ, услуг);

- некоторые иные виды доходов в денежной и натуральной формах.

Освобождение от налогообложения отдельных видов доходов распространяется на соответствующие доходы физических лиц как являющихся налоговыми резидентами РФ, так и не являющихся налоговыми резидентами РФ.

При определении налоговой базы налогоплательщики имеют право на получение стандартных, социальных, инвестиционных, профессиональных, **имущественных** налоговых вычетов, налоговых вычетов при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг и с финансовыми инструментами срочных сделок, налоговых вычетов при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе.

Все налоговые вычеты предоставляются по разному, но имеется нечто, что их объединяет, а именно:

- налоговые вычеты, это право налогоплательщика;
- для получения вычетов нужно подать письменное заявление;
- сбор документов, подтверждающих право на вычеты, возлагается на самого налогоплательщика;
- право на вычеты можно реализовать в течение трех лет после его возникновения;

- на вычеты уменьшаются доходы налогоплательщика, облагаемые по ставке 13%, то есть это право дано только налоговым резидентам РФ;

- если по итогам за налоговый период сумма налогового вычета превысила величину облагаемого дохода, то налоговая база принимается равной нулю. Таким образом, налогоплательщик может претендовать лишь на возврат собственного налога. Следовательно, он заинтересован в получении легальных доходов, поскольку может получить возврат налога. Государство тем самым стимулирует вывод доходов из «тени» и одновременно увеличение поступлений отчислений в социальные внебюджетные фонды;

- неиспользованный в данном налоговом периоде налоговый вычет не переносится на последующие налоговые периоды и пропадает для налогоплательщика. Исключение составляет имущественный жилищный вычет, который можно получать вплоть до полного погашения.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщикам ежемесячно (ст. 218 НК РФ).

Право на стандартные вычеты в размере 3 000 рублей имеют следующие физические лица:

- получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС;

- получившие инвалидность вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС из числа лиц, принимавшие участие в ликвидации последствий катастрофы в пределах зоны отчуждения Чернобыльской АЭС или занятые в эксплуатации или на других работах на Чернобыльской АЭС (в т.ч. временно направленные или командированные), военнослужащие и военнообязанные, призванные на специальные сборы и привлеченные к выполнению работ, связанных

с ликвидацией последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, независимо от места дислокации указанных лиц и выполняемых ими работ, а также лица начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, проходившие (проходящие) службу в зоне отчуждения, лица, эвакуированные из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС и переселенные из зоны отселения либо выехавшие в добровольном порядке из указанных зон, лица, отдавшие костный мозг для спасения жизни людей, пострадавших вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, независимо от времени, прошедшего со дня проведения операции по трансплантации костного мозга и времени развития у этих лиц в этой связи инвалидности;

- работавшие в 1986-1987 гг. на ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС в пределах зоны отчуждения Чернобыльской АЭС или занятые в этот период на работах, связанных с эвакуацией населения, материальных ценностей, сельскохозяйственных животных, и в эксплуатации или на других работах на ЧАЭС (в т.ч. временно направленные или командированные);

- военнослужащие, граждане, уволенные с воинской службы и военнообязанные, призванные на специальные сборы и привлеченные в этот период для выполнения работ, связанных с ликвидацией последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, включая взлетно-подъемный, инженерно-технический составы гражданской авиации, независимо от места дислокации и выполняемых ими работ;

- уволившиеся со службы лица начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, проходившие в 1986-1987 годах службу в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС и бывшие военнослужащие и военнообязанные, призванные на военные сборы и принимавшие участие в 1988-1990 годах в работах по объекту «Укрытие»;

- ставшие инвалидами, получившими или перенесшими лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных от-

ходов в реку Теча, из числа лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1957-1958 гг. непосредственное участие в работах о ликвидации последствий аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк», а также занятых на работах по проведению защитных мероприятий и реабилитации радиоактивно загрязненных территорий вдоль реки Теча в 1949-1956 гг., лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1959-1961 гг. непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии на производственном объединении «Маяк» в 1957 г., лиц, эвакуированных (переселенных), а также выехавших добровольно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению 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 до 31 января 1963 г.;

- 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 на других военных объектах и зарегистрированных в установленном порядке федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области обороны;

- непосредственно участвовавшие в работах (в т.ч. военнослужащих) по сборке ядерных зарядов до 31 декабря 1961 г.;

- непосредственно участвовавшие в подземных испытаниях ядерного оружия, проведении и обеспечении работ по сбору и захоронению радиоактивных веществ;

- инвалиды Великой Отечественной войны, а также инвалидов из числа военнослужащих, ставших инвалидами 1, 2 и 3 групп вследствие

ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, РФ 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.

Данный стандартный вычет предоставляется в течение каждого месяца данного налогового периода независимо от размера совокупного дохода.

Пример: Работнику организации, инвалиду 3 группы, получившему инвалидность в результате боевых действий в Афганистане, ежемесячно начисляется заработная плата в размере 4 000 руб. Он подал заявление на стандартный вычет.

Налоговая база данного работника подлежит ежемесячному уменьшению на 3 000 руб. и составит 1 000 руб. в месяц (4 000 руб. – 3 000 руб.)

Право на стандартные вычеты в размере 500 рублей имеют следующие категории налогоплательщиков:

- Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;

- лица вольнонаемного состава Советской Армии и Военно-Морского Флота СССР, 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. Сюда относятся также лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;

- Участники Великой Отечественной войны, боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в

воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав армии и бывших партизан;

- лица, находившиеся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны с 8 сентября 1941 года по 27 января 1944 года 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;

- инвалиды с детства, а также инвалидов I и II групп;

- лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационной нагрузкой, вызванные последствиями радиационных аварий на атомных объектах гражданского или военного назначения, а также в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику;

- младший и средний медицинский персонал, врачи и др. работники лечебных учреждений (за исключением лиц, чья профессиональная деятельность связана с работой с любыми видами источников ионизирующих излучений в условиях радиационной обстановки на их рабочем месте, соответствующей профилю проводимой работы), получившие сверхнормативные дозы радиационного облучения при оказании медицинской помощи и обслуживании в период с 26 апреля по 30 июня 1986 г., а так же лица, пострадавшие в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС и являющиеся источником ионизирующих излучений;

- лица, отдавших костный мозг для спасения жизни людей;

- рабочие и служащие, а также бывшие военнослужащие и уволившиеся со службы лица начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, сотрудников учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, получившие профессиональные заболевания,

связанные с радиационным воздействием на работах в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС;

- лица, принимавшие (в т.ч. временно направленные или командированные) в 1957-1958 гг. непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк», а также занятые на работах по проведению защитных мероприятий и реабилитации радиоактивно загрязненных территорий вдоль реки Теча в 1949-1956 гг.;

- лица, эвакуированные (переселенные), а также выехавшие добровольно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, включая детей, в т. ч. детей, которые в момент эвакуации (переселения) находились в состоянии внутриутробного развития, а также бывшие военнослужащие, вольнонаемный состав войсковых частей и специального контингента, которые были эвакуированы в 1957 г. из зоны радиоактивного загрязнения;

- лица, эвакуированные (в том числе выехавшие добровольно) в 1986 г. из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС, подвергшиеся радиоактивному загрязнению вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, или переселенных (переселяемых), в т. ч., выехавших добровольно из зоны отселения в 1986 г. и последующие годы, включая детей, в т. ч. детей, которые в момент эвакуации находились в состоянии внутриутробного развития;

- родители и супруги военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, РФ или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, а также родителей и супругов государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Указанный вычет предоставляет-

ся супругам погибших военнослужащих и государственных служащих, если они не вступили в повторный брак;

- граждане, уволенные с военной службы или призывавшиеся на военные сборы, выполнявшие интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия.

Данный стандартный вычет предоставляется в течение каждого месяца данного налогового периода независимо от размера совокупного дохода.

Налогоплательщикам, имеющим право более чем на один стандартный налоговый вычет, предоставляется максимальный вычет.

Пример: Физическое лицо принимало участие в подземных испытаниях ядерного оружия, а также выполняло интернациональный долг в Республике Афганистан.

Таким образом, данный налогоплательщик имеет право на налоговые вычеты в сумме 500 руб. и 3 000 руб. одновременно, но ему будет предоставлен лишь один стандартный вычет – максимальный, в сумме 3 000 руб.

Стандартный налоговый вычет в размере 1 400 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на каждого ребенка для налогоплательщиков, являющихся родителями или супругами родителей, приемными родителями, опекунами, попечителями, и действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 350 000 руб. На третьего и последующих детей устанавливается ежемесячный вычет в размере 3 000 руб.

Вычет в размере 12 000 рублей на каждого ребенка предоставляется также в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

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

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

Налоговый вычет предоставляется родителям, супругу (супруге) родителя, усыновителям, опекунам, попечителям, приемным родителям, супругу (супруге) приемного родителя на основании их письменных заявлений и документов, подтверждающих право на данный налоговый вычет.

Налоговый вычет может предоставляться в двойном размере одному из родителей (приемных родителей) по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей (приемных родителей) от получения налогового вычета.

Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 350 000 руб., налоговый вычет не применяется. Уменьшение налоговой базы производится с месяца рождения ребенка или месяца, в котором установлена опека, и сохраняется до конца того года, в котором ребенок достиг восемнадцатилетия или в случае смерти ребенка.

Пример: Ребенку налогоплательщика исполнилось восемнадцать лет в марте текущего года. Его родители имеют право на ежемесячный вычет (каждый до месяца, в котором его доход превысит 350 000 руб.) в течение января-февраля и теряют на него право с марта текущего года.

Этот вычет распространяется также на родителей и (или) супругов родителей, опекунов или попечителей детей, учащихся очной формы обучения, аспирантов, ординаторов, студентов, курсантов в возрасте до 24 лет. При этом время нахождения в академическом отпуске

включается в период обучения. Уменьшение налоговой базы производится с месяца рождения ребенка или месяца, в котором установлена опека, и сохраняется до конца того года, в котором ребенок достиг двадцатичетырехлетия. Право на него теряется с месяца, следующего за окончанием учебного заведения, либо в случае смерти ребенка.

Стандартные налоговые вычеты на детей предоставляются дополнительно к другим стандартным вычетам.

Пример: Работнику, инвалиду второй группы ежемесячно начисляется заработная плата в размере 60 000 руб. У работника, который является единственным родителем, находится на иждивении три ребенка в возрасте до 18 лет.

Тогда стандартный налоговый вычет в размере 500 руб. ежемесячно предоставляется с января по декабрь, а стандартный вычет на детей в размере 3000 руб. ежемесячно (3 чел. × 1000 руб.) предоставляется с января по апрель, поскольку с мая доход работника, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 28 000 руб. (60000 руб. × 5 мес. = 300 000 руб.).

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику одним из работодателей по выбору налогоплательщика на основании письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие вычеты.

В случае работы налогоплательщика не с первого месяца налогового периода, налоговые вычеты на детей предоставляются по новому месту работы с учетом доходов, полученных ранее по месту предоставления налоговых вычетов на основании справки о доходах, выданных налоговым агентом (т.е. организацией, на которой он работал ранее). Кроме того, если ранее стандартные вычеты не предоставлялись, он вправе заявить о них по новому месту работы.

Если в течение налогового периода стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не предоставлялись или были

предоставлены в меньшем размере, то по окончании налогового периода на основании налоговой декларации налогоплательщика, а также документов, подтверждающих право на вычеты, налоговым органом производится перерасчет налоговой базы с учетом предоставления стандартных налоговых вычетов.

Однако для большинства налогоплательщиков стандартные налоговые вычеты не имеют существенного значения, поскольку их величина незначительна. В Европе их средний размер примерно в 45 раз больше, чем в РФ, а, например, в Германии ежемесячный необлагаемый доход составляет 638 евро (около 28 000 руб.).

Социальные налоговые вычеты (ст. 219 НК РФ) уменьшают налоговую базу на расходы на цели благотворительности, обучения, лечения. Право на получение социальных налоговых вычетов предоставляется налогоплательщику при подаче им налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода. Работодатель также может предоставить социальные вычеты на лечение и обучение своего сотрудника по его заявлению. Сотрудник должен подать работодателю письменное заявление, а также подтверждение права на получение социальных вычетов, выданное налоговой инспекцией.

Физическое лицо также может обратиться к своему работодателю за получением социального вычета по договорам негосударственного пенсионного обеспечения или добровольного пенсионного страхования. При этом следует соблюдать два условия:

- необходимо представить документы, подтверждающие фактические расходы налогоплательщика;
- взносы по указанным договорам должны быть удержаны и перечислены работодателем в соответствующие фонды.

Налоговым кодексом предусмотрено три вида социальных налоговых вычетов. К ним относятся:

- доходы, перечисляемые налогоплательщиком на благотворительные цели в виде пожертвований;

- образовательные **налоговые** вычеты;

- медицинские налоговые вычеты.

К доходам, перечисляемым налогоплательщиком на благотворительные цели в виде пожертвований относятся доходы, перечисляемые:

- благотворительным организациям;

- социально ориентированным некоммерческим организациям на осуществление ими деятельности, предусмотренной законодательством РФ о некоммерческих организациях;

- некоммерческим организациям, осуществляющим деятельность в области науки, культуры, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), образования, просвещения, здравоохранения, защиты прав и свобод человека и гражданина, социальной и правовой поддержки и защиты граждан, содействия защите граждан от чрезвычайных ситуаций, охраны окружающей среды и защиты животных;

- религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности;

- некоммерческим организациям на формирование или пополнение целевого капитала, которые осуществляются в порядке, установленном Федеральным законом от 30 декабря 2006 года N 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций".

Указанный вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов, но не более 25 процентов суммы дохода, полученного в налоговом периоде и подлежащего налогообложению.

Пример: В течение года гражданин спонсировал детскую спортивную школу, перечислив на ее расчетный счет 1 000 000 руб.

Его доход из всех источников за налоговый период составил 5 000 000 руб. Поскольку перечисленная денежная помощь составила менее 25% от годового дохода налогоплательщика ($5\,000\,000 \text{ руб.} \times 25\% = 1\,250\,000 \text{ руб.}$), он вправе заявить о предоставлении социального налогового вычета в размере 1 000 000 руб.

Образовательные вычеты предоставляются налогоплательщику в случае осуществления им затрат на обучение в образовательных учреждениях.

Они определяются в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях, - в размере фактически произведенных расходов на обучение, а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на очной форме обучения в образовательных учреждениях, - в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 000 рублей на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей.

Право на получение **образовательного** налогового вычета распространяется также на налогоплательщика - брата (сестру) обучающегося в случаях оплаты налогоплательщиком обучения брата (сестры) в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях.

Если налогоплательщик оплатил независимую оценку своей квалификации, он также может получить социальный вычет по НДФЛ.

Право на получение образовательных вычетов увязано с определенными условиями:

- социальный налоговый вычет не применяется в случае, если оплата расходов на обучение производится за счет средств материнского капитала;
- органы законодательной власти субъектов РФ имеют право уменьшать указанные пределы вычетов;

- лица, получающие услуги по образованию, должны являться непосредственно налогоплательщиками или детьми налогоплательщика в возрасте до 24 лет;

- форма обучения: для самого налогоплательщика может быть любая форма обучения, а для его детей – только очная;

- при обучении налогоплательщика льготу получает он сам, а при обучении его детей льгота может предоставляться одному или обоим родителям;

- срок применения вычетов, это - период обучения в учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в процессе обучения;

- образовательные учреждения должны иметь соответствующие лицензии на данную деятельность или иной документ, подтверждающий статус этого учебного заведения;

- право на данный вычет налогоплательщик должен подтвердить, представив документы, подтверждающие его фактические расходы на обучение.

Пример: В семье учатся мать, отец и дочь. Отец заплатил за свое обучение 40 000 руб., мать – 25 000 руб. Стоимость обучения восемнадцатилетней дочери на очном отделении финансовой академии составила 56 000 руб., из которых 28 000 руб. уплатила сама учащаяся, а 28 000 руб. заплатил отец.

Все образовательные учреждения, где обучаются члены семьи, имеют лицензии.

Доход, облагаемый налогом по ставке 13%, полученный каждым членом семьи в налоговом периоде, составил: у отца – 50 000 руб., у матери – 20 000 руб., у дочери – 30 000 руб.

Стандартные налоговые вычеты представлены в текущем налоговом периоде отцу в сумме 3 500 руб., матери – 9 000 руб.

Все члены семьи подали декларации в налоговый орган и заявили свое право на социальный налоговый вычет.

Тогда:

- отец заплатил за обучение себя и дочери 68 000 руб. (40 000 руб. + 28 000 руб.). Поскольку по обоим основаниям верхний предел вычета не превышен, то он претендует на социальный налоговый вычет на сумму 68 000 руб. Однако, налоговая база по доходу за год составила 46 500 руб. (50 000 руб. – 3 500 руб.), следовательно, и величина социального налогового вычета не может быть установлена выше. Поэтому налоговый орган примет размер налогового вычета в сумме 46 500 руб.

Налоговая база принимается равной нулю. Возврату подлежит вся сумма налога, уплаченного по ставке 13% с дохода 46 500 руб. в размере 6 045 руб. ($46\,500 \times 13\%$). Сумма разницы между полагающимися отцу налоговыми вычетами (68 000 руб.) и фактически предоставленным ему вычетом (46 500 руб.) на следующий год не переходит.

- мать заплатила за обучение себя 25 000 руб. и претендует на социальный налоговый вычет на сумму 25 000 руб. Однако, налоговая база по доходу за год составила 11 000 руб. (20 000 руб. – 9 000 руб.), следовательно, и величина социального налогового вычета не может быть установлена выше. Поэтому налоговый орган примет размер налогового вычета в сумме 11 000 руб. Налоговая база принимается равной нулю. Возврату подлежит вся сумма налога, уплаченного по ставке 13% с дохода в размере 11 000 руб.

Сумма разницы между полагающимися матери налоговыми вычетами и фактически предоставленным ему вычетом на следующий год не переходит.

- дочь заплатила за свое обучение 28 000 руб. и претендует на социальный налоговый вычет на сумму 28 000 руб. Налоговая база по доходу за год составила 30 000 руб., следовательно, и социальный налоговый вычет предоставляется в этом размере.

Медицинские налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику для компенсации части его затрат на оплату услуг по лечению в медицинских учреждениях.

Они установлены в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за медицинские услуги, оказанные медицинскими организациями, индивидуальными предпринимателями, осуществляющими медицинскую деятельность, ему, его супругу (супруге), родителям, детям (в том числе усыновленным) в возрасте до 18 лет, подопечным в возрасте до 18 лет (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утвержденным Правительством РФ), а также в размере стоимости лекарственных препаратов для медицинского применения (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утвержденным Правительством РФ), назначенных им лечащим врачом и приобретаемых налогоплательщиком за счет собственных средств.

При применении данного вычета учитываются суммы страховых взносов, уплаченные налогоплательщиком в налоговом периоде по договорам добровольного личного страхования, а также по договорам добровольного страхования своих супруга (супруги), родителей, детей (в том числе усыновленных) в возрасте до 18 лет, подопечных в возрасте до 18 лет, заключенным им со страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, предусматривающим оплату такими страховыми организациями исключительно медицинских услуг.

По дорогостоящим видам лечения (в соответствии с перечнем дорогостоящих видов лечения, который утверждается постановлением Правительства РФ) сумма вычета принимается в размере фактических затрат. Кроме этого, данный вычет можно получить при расходах на добровольное личное страхование в пользу налогоплательщика и членов его семьи, а также в отношении сумм фактически уплаченных пенсионных взносов в негосударственные пенсионные фонды или страховые компании.

Получение медицинских вычетов осуществляется при условии:

- медицинские учреждения РФ, оказывающие услуги налогоплательщику, должны иметь лицензии на осуществление медицинской деятельности;

- вычеты предоставляются как по обычному, так и дорогостоящему лечению в разрезе определенных видов затрат:

- а) в соответствии с перечнем медицинских услуг, утверждаемым Правительством РФ;

- б) в соответствии с перечнем лекарственных средств, утверждаемым Правительством РФ;

- медицинские услуги должны оказываться непосредственно налогоплательщику, его супругу (супруге), родителям, а также детям в возрасте до 18 лет.

Данный социальный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику, если оплата лечения и приобретенных медикаментов не была произведена организацией за счет средств работодателей. Медицинские вычеты предоставляются каждому налогоплательщику самостоятельно, а не в общей сумме, как по образовательным вычетам.

Пример: В календарном году налогоплательщик оплатил медицинские расходы на себя и членов своей семьи в сумме 35 000 руб. Медицинские услуги произведены в медицинских учреждениях РФ.

Доход налогоплательщика, облагаемый по ставке 13%, за налоговый период составил 80 000 руб.

Налогоплательщик вправе на основании налоговой декларации о доходах, письменного заявления и документов, подтверждающих оплату расходов на лечение на себя и близких родственников (что также должно быть подтверждено документально) уменьшить налоговую базу на 35 000 руб. и, соответственно, получить возврат налога на доходы физических лиц.

Социальные налоговые вычеты предоставляются в размере фактически произведенных расходов, но в совокупности не более 120 000 руб. в налоговом периоде. Данное положение не распространяется на расходы по образованию детей и на расходы по дорогостоящим операциям.

Имущественные налоговые вычеты (ст. 220 НК РФ) предоставляются физическим лицам в двух случаях: при продаже имущества и при приобретении имущества

При продаже имущества, состоящего из жилых домов, квартир, комнат включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находящегося в собственности налогоплательщика менее пяти лет, налоговый вычет предоставляется по выбору налогоплательщика либо в сумме расходов по приобретению этого имущества, либо в сумме дохода, полученного от его продажи, но не более 1 000 000 руб.

Пример: Физическое лицо, налоговый резидент РФ, продал свою квартиру за 1 300 000 руб. Квартира находилась в его собственности два года. Физическое лицо предоставило в налоговый орган декларацию и заявление о предоставлении ему имущественного налогового вычета.

В этом случае налоговый орган предоставит ему имущественный налоговый вычет в размере 1 000 000 руб. и взыщет налог по ставке 13% с суммы 300 000 руб. (1 300 000 руб. – 100 000 руб.)

Данный срок может быть сокращен до 3 лет, если право собственности продавца на отчуждаемый объект приобретено:

- в порядке наследования или по договору дарения от члена семьи или близкого родственника;
- в результате приватизации;
- по договору пожизненного содержания с иждивением.

В случае, когда цена продажи объекта недвижимости менее его кадастровой стоимости, умноженной на коэффициент 0,7, налоговая

база по сделке определяется равной кадастровой стоимости объекта, умноженной на коэффициент 0,7.

Субъекты РФ своими законами могут уменьшить установленный Налоговым кодексом РФ пятилетний срок владения недвижимостью. Также они вправе снижать процентную величину кадастровой стоимости объекта, с которой сравнивается полученный продавцом доход в целях обложения НДФЛ.

При продаже иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, налоговый вычет предоставляется по выбору налогоплательщика либо в сумме расходов по приобретению этого имущества, либо в сумме доходов, полученных от его продажи, но не более 250 000 руб.

*При реализации ценных бумаг налогоплательщик вправе уменьшить сумму общего дохода от их реализации на совокупную сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов на **их приобретение**. При безвозмездном получении в собственность ценных бумаг или с частичной оплатой в качестве документально подтвержденных расходов на приобретение (получение) этих ценных бумаг учитываются суммы, с которых был исчислен и уплачен налог при приобретении (получении) данных ценных бумаг.*

Пример: Физическое лицо получило в налоговом периоде по операциям купли-продажи акций через брокера 1 000 000 руб. Сведения о данной выплате представлены в налоговый орган брокером.

В налоговой декларации физическое лицо указало, что общая сумма расходов, произведенных в связи с приобретением указанных ценных бумаг, составила 800 000 руб. и подтвердило их документально.

Тогда в налоговую базу, облагаемую по ставке 13%, следует включить 200 000 руб. (1 000 000 руб. – 800 000 руб.).

Уплата налога с полученного от продажи имущества дохода производится непосредственно налогоплательщиком. В случае

получения налогоплательщиками, являющимися налоговыми резидентами РФ такого дохода, определение налоговой базы источником выплаты дохода не производится. Налоговые агенты, выплачивающие данные доходы, обязаны предоставить в налоговый орган по окончании налогового периода сведения о доходах физических лиц по форме № 2-НДФЛ с указанием общей суммы произведенных выплат по видам доходов.

При приобретении имущества налоговая база может быть уменьшена на:

- сумму, израсходованную налогоплательщиком на новое строительство или приобретение на территории РФ жилого дома, комнаты, квартиры или долей в них, в размере фактически произведенных расходов, но не более 2 000 000 руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов по целевым кредитам, полученным налогоплательщиком в кредитных и иных организациях и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, комнаты или квартиры;

- на стоимость приобретения на территории РФ земельных участков, выделенных под индивидуальное жилищное строительство, или долей в них;

- на стоимость приобретения на территории РФ земельных участков или долей в них, на которых расположены покупаемые жилые дома;

- на величину затрат по погашению процентов по целевым займам, полученным налогоплательщиком и фактически израсходованным на приобретение на территории РФ земельных участков или долей в них;

- на погашение кредитов, полученных на рефинансирование (перекредитование) кредитов на новое строительство и приобретение в России жилья, земельных участков под купленными жилыми домами либо земельных участков для индивидуального жилищного строительства или долей в них.

Следует иметь в виду, что затраты на погашение указанных займов увеличивают предельный размер налогового вычета.

Имущественный налоговый вычет предоставляется в сумме фактически произведенных налогоплательщиком расходов по уплате процентов в соответствии с договором займа (кредита), но не более 3 000 000 руб. при наличии документов, подтверждающих право на получение имущественного налогового вычета, а также документов, подтверждающих факт уплаты денежных средств налогоплательщиком в погашение процентов.

Право на получение имущественных налоговых вычетов имеют налогоплательщики, являющиеся родителями (усыновителями, приемными родителями, опекунами, попечителями) и осуществляющие новое строительство либо приобретение на территории РФ за счет собственных средств жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них, в собственность своих детей в возрасте до 18 лет (подопечных в возрасте до 18 лет).

Размер имущественных налоговых вычетов определяется исходя из фактически произведенных расходов с учетом установленных ограничений.

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

Пример: Налогоплательщик купил жилой дом в текущем налоговом периоде за 2 200 000 руб. и зарегистрировал на него право собственности. В текущем году его доходы, облагаемые по ставке 13%, составили 250 000 руб., стандартный налоговый вычет определен в размере 6000 руб.

Тогда налоговая база составит 246 000 руб. (250 000 руб. – 6 000 руб.), а сумма исчисленного и уплаченного в налоговом периоде налога – 31 980 руб. (246 000 × 13%).

По окончании налогового периода налогоплательщик предоставил в налоговый орган декларацию о доходах, заявление о предоставлении ему имущественного вычета в связи с покупкой жилого дома, документы, подтверждающие право собственности на этот дом и платежные документы, подтверждающие факт уплаты денежных средств налогоплательщиком.

В таком случае налоговый орган производит перерасчет налоговой базы истекшего налогового периода, уменьшив ее на 246 000 руб., и произведет возврат ему всей удержанной ранее суммы налога на доходы физических лиц. Неиспользованная сумма вычета в размере 175 400 руб. (2 000 000 руб. – 246 000 руб.) переносится на следующий налоговый период.

Повторное предоставление налогоплательщику имущественного налогового вычета на покупку жилья не допускается. Данный имущественный вычет предоставляется налогоплательщику в момент сдачи налоговой декларации по истечении того календарного года, в течение которого произошла дата регистрации права собственности на жилой объект.

Для получения налогового вычета в налоговый орган предоставляются следующие документы:

- налоговая декларация за год;
- справка о доходах по форме 2-НДФЛ;
- договор о приобретении квартиры или прав на квартиру в строящемся доме;
- если квартира приобретается в строящемся доме, то предоставляются акт о передаче квартиры налогоплательщику;

- документы, подтверждающие право собственности на приобретенный (построенный) жилой дом или квартиру, на земельный участок или доли в нем;

- платежные документы, подтверждающие факт уплаты денежных средств налогоплательщиком (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении денежных средств со счета покупателя на счет продавца, товарные и кассовые чеки, акты о закупке материалов у физических лиц с указанием в них адресных и паспортных данных продавца и другие документы).

Имущественный налоговый вычет не применяется:

- при оплате расходов на строительство или приобретение жилого дома, комнаты или квартиры для налогоплательщика производится за счет средств работодателей или иных лиц;

- при сделке купли-продажи жилого дома, комнаты или квартиры совершается между физическими лицами, являющимися взаимозависимыми.

Этот имущественный вычет может быть предоставлен налогоплательщику до окончания налогового периода его работодателем при условии подтверждения права на вычет налоговым органом. Налогоплательщик имеет право на получение имущественных налоговых вычетов у одного или нескольких налоговых агентов по своему выбору.

Чтобы получить вычет по месту работы, налогоплательщик предварительно должен получить разрешение налогового органа. С этой целью необходимо представить в налоговую инспекцию по месту жительства все документы о приобретении или строительстве установленных объектов недвижимого имущества. Заявление налогоплательщика должно быть рассмотрено в течение месяца, после чего ему вручается уведомление о подтверждении налоговым органом права на имущественный налоговый вычет.

В случае если после представления налогоплательщиком в установленном порядке заявления налоговому агенту о получении имущественного налогового вычета, налоговый агент неправомерно удержал налог без учета данного имущественного налогового вычета, сумма излишне удержанного после получения заявления налога подлежит возврату налогоплательщику.

В пределах установленных социальных и имущественных вычетов законодательные органы субъектов РФ с учетом своих региональных особенностей могут устанавливать иные размеры вычетов.

Профессиональные налоговые вычеты (ст. 221 НК РФ) предоставляются налогоплательщикам – налоговым резидентам РФ, как физическим лицам, так и индивидуальным предпринимателям в связи с особенностями их профессиональной деятельности.

Для индивидуальных предпринимателей, зарегистрированных в установленном законодательством порядке без образования юридического лица, нотариусов и лиц, занимающихся частной практикой, профессиональные налоговые вычеты предоставляются в размере суммы фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с получением дохода. При отсутствии документов, подтверждающих расходы, вычет индивидуальному предпринимателю предоставляется в размере 20% от полученной суммы доходов.

Данные вычеты предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика в налоговый орган при подаче налоговой декларации по завершении налогового периода.

Для лиц, получающих доходы от выполнения работ по договорам гражданско-правового характера, профессиональные налоговые вычеты предоставляются в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ.

Профессиональный вычет производится налоговым агентом на основании письменного заявления налогоплательщика. Если доходы получены от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, то вычет предоставляется налоговым органом на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче им декларации по завершении налогового периода.

Для лиц, получающих авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, издание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов, профессиональные налоговые вычеты предоставляются в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов. Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, то они принимаются к вычету в пределах установленных норм. Нормы установлены в статье 222 НК РФ в процентах к величине дохода.

Пример: Композитор Петров В.В. за создание музыки к телефильму получил гонорар в сумме 100 000 руб. Норматив профессионального налогового вычета для этого вида деятельности установлен в размере 40% к величине дохода.

Тогда в налоговую базу по расчету НДФЛ следует включить 60 000 руб. (100 000 руб. – 100 000 руб. × 40%).

При определении налоговой базы расходы, которые подтверждены документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного нормативом профессионального вычета.

Вычет предоставляется налоговым агентом на основании письменного заявления налогоплательщика.

При отсутствии налогового агента он предоставляется при подаче налоговой декларации по окончании налогового периода.

Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок предоставляются (ст. 220.1 НК РФ):

1) в размере сумм убытков, полученных от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг. Указанный налоговый вычет предоставляется в размере сумм убытков, фактически полученных налогоплательщиком от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, в предыдущих налоговых периодах в пределах размера налоговой базы по таким операциям;

2) в размере сумм убытков, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке. Указанный налоговый вычет предоставляется в размере сумм убытков, фактически полученных налогоплательщиком от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке, в предыдущих налоговых периодах в пределах размера налоговой базы по таким операциям.

Размер налогового вычета определяется исходя из сумм убытков, полученных налогоплательщиком в предыдущих налоговых периодах (в течение 10 лет считая с налогового периода, за который производится определение налоговой базы).

При этом при определении размера налогового вычета в налоговом периоде, за который производится определение налоговой базы, суммы убытков, полученных налогоплательщиком в течение более чем одного налогового периода, учитываются в той очередности, в которой понесены соответствующие убытки.

Размер налоговых вычетов, исчисленный в текущем налоговом периоде, не может превышать величину налоговой базы, определенную по соответствующим операциям в этом налоговом периоде.

При этом суммы убытков налогоплательщика, не учтенные при определении размера налогового вычета, могут быть учтены при

определении размера налогового вычета в следующих налоговых периодах.

Для подтверждения права на налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок налогоплательщик должен представить документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

Налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при представлении налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.

Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе предоставляются:

- в размере сумм убытков, полученных от операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик, с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;

- в размере сумм убытков, полученных от операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик, с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;

- в размере сумм убытков, полученных от операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик, с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;

- в размере сумм убытков, полученных от операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик, с долями участия в уставном капитале организаций; в размере сумм убытков, полученных от прочих операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик.

Указанные налоговые вычеты предоставляются в размере сумм убытков, фактически полученных налогоплательщиком от соответствующих операций инвестиционного товарищества, в предыдущих налоговых периодах в пределах величины налоговой базы по таким операциям.

Размер налоговых вычетов определяется исходя из сумм убытков, полученных налогоплательщиком в предыдущих налоговых периодах (в течение десяти лет считая с налогового периода, за который производится определение налоговой базы). При этом при определении размера налогового вычета в налоговом периоде, за который производится определение налоговой базы, суммы убытков, полученных налогоплательщиком в течение более чем одного налогового периода, учитываются в той очередности, в которой понесены соответствующие убытки.

Размер налоговых вычетов, исчисленный в текущем налоговом периоде, не может превышать величину налоговой базы, определенную по соответствующим операциям в этом налоговом периоде. При этом суммы убытков налогоплательщика, не учтенные при определении размера налогового вычета, могут быть учтены при определении размера налогового вычета в следующих налоговых периодах.

Для подтверждения права на налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе, налогоплательщик представляет документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

Налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при представлении налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.

Инвестиционные налоговые вычеты призваны стимулировать инвестиционную активность со стороны физических лиц. Они предоставляются:

- в размере положительного финансового результата, полученного от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, и находившихся в собственности налогоплательщика более трех лет;

- в сумме денежных средств, внесенных налогоплательщиком в налоговый период на индивидуальный инвестиционный счет, но не более 400 000 руб.;

- в сумме положительного финансового результата, полученного по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете при условии истечения не менее трех лет с даты заключения налогоплательщиком договора на ведение индивидуального инвестиционного счета.

Налоговым периодом (ст. 216 НК РФ) по налогу на доходы физических лиц является календарный год.

При исчислении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц датой фактического получения дохода является:

- день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц - при получении доходов в денежной форме;

- день передачи доходов в натуральной форме - при получении доходов в натуральной форме;

- день уплаты процентов по полученным заемным (кредитным) средствам, приобретения товаров, приобретения ценных бумаг - при получении доходов в виде материальной выгоды.

- последний день месяца, за который начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором – при получении дохода в виде оплаты труда;

- последний день работы, за который был начислен доход – при прекращении налогоплательщиком трудовых отношений до истечения календарного месяца.

Существует два основных типа налоговых ставок, используемых при подоходном налогообложении: *пропорциональный* и *прогрессивный*.

Суть пропорционального подоходного налога заключается в том, что налог взимается в одинаковой доле, независимо от размера дохода. При прогрессивном налоге ставка налога растет и в итоге, более богатые платят большую долю своего дохода. При этом предельная ставка может оставаться как постоянной, так и расти в зависимости от дохода.

В России установлена пропорциональная шкала налоговых ставок. Идея возможности пропорционального налогообложения была высказана еще в конце 50-х годов прошлого века лауреатом Нобелевской премии по экономике за 1976 год М. Фридманом, но реализована только в России, Украине, Словакии, Эстонии и некоторых других постсоциалистических странах. В развитых государствах налогообложение физических лиц построено на прогрессии.

Налоговые ставки (ст. 224 НК РФ) устанавливаются в размере 13% по всем видам доходов и для всех категорий плательщиков, за исключением доходов, по которым установлены иные ставки

Ставка 35% устанавливается:

- со стоимости любых выигрышей и призов, превышающих 4000 рублей, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях, проводимых в рекламных целях;

- со страховых выплат по договорам добровольного страхования с суммы, превышающей сумму внесенных страховых взносов;

- с процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной по рублевым вкладам, исходя из действующей **учетной ставки** Центрального банка РФ, в течение периода, за который

начислены проценты, по рублевым вкладам и 9 процентов годовых по валютным вкладам;

- с суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных средств, если полученная сумма превышает сумму, исчисленную исходя из **двух третьих** ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации. К указанной экономии не относится материальная выгода от пользование налогоплательщиком целевым займом на новое строительство или приобретение жилого дома или квартиры при условии целевого использование этих средств.

Налоговая ставка в размере 30 % устанавливается в отношении доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ. Так, например, физические лица высшей квалификации, чей доход превышает 2 млн. руб. в год облагаются по ставке 13%.

Налоговая ставка устанавливается в размере 9 % в отношении доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г. и по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных до 1 января 2007 г.. Нерезиденты РФ платят на доходы физических лиц с дивидендов по ставке 15%.

Любопытный факт: в некоторых странах отмечается праздник - день свободы от налогов. Именно с этого дня налогоплательщики перестают работать на государство и начинают работать исключительно на себя. Праздник имеет плавающую дату. В Великобритании, например, дата «освобождения от налогов» падает на начало лета. Поскольку в России низкая налоговая ставка, это событие отмечалось бы в России уже во вторую декаду февраля.

Российские организации, коллегии адвокатов и их учреждения, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций в РФ, в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, признаются налоговыми агентами.

Налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, представленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленных и удержанных налогов в регистрах налогового учета.

Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них данных разрабатываются налоговым агентом самостоятельно и должны содержать сведения, позволяющие идентифицировать налогоплательщика, вид его доходов и размеры предоставленных ему налоговых вычетов в соответствии с кодами, утвержденными федеральными органами исполнительной власти, уполномоченными по контролю и надзору в области налогов и сборов, сумму дохода и даты их выплаты, статус налогоплательщика, даты удержания и перечисления налога в бюджетную систему РФ, реквизиты соответствующего платежного документа.

Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами ежемесячно нарастающим итогом с начала каждого налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, облагаемым по ставке 13%. Суммы налога, удержанные в предыдущие месяцы, подлежат зачету.

Пример: Налоговый агент начислил за налогоплательщика за период январь-февраль налог на доходы в сумме 1 000 руб. В январе перечислено в бюджет 300 руб. Тогда по доходам за два месяца следует доплатить 700 руб. (1 000 руб. – 300 руб.).

Если у налогоплательщика имеются доходы, облагаемые разными ставками, тогда налог на доходы физических лиц исчисляется отдельно по каждому виду дохода. Налог исчисляется и удерживается налоговым агентом при фактической выплате дохода

налогоплательщику или по его поручению третьим лицам. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 процентов суммы выплаты.

При невозможности (если заведомо известно, что период, в течение которого может быть удержана сумма начисленного налога, превысит 12 месяцев) удержать налог у налогоплательщика налоговый агент обязан письменно сообщить в налоговый орган по месту своей регистрации о невозможности удержать налог и сумме задолженности налогоплательщика. Информацию с указанием сумм дохода, с которого не удержан налог, и размер недоплаченной суммы **НДФЛ** налоговый агент обязан представить в налоговый орган не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Форма сообщения и порядок ее предоставления в налоговый орган утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Пример: Физическому лицу передана в собственность квартира организации стоимостью 1 000 000 руб.

Начисленный налог составит 130 000 руб. ($1\,000\,000 \text{ руб.} \times 13\%$).

При ежемесячно зарплате данного работника в 6 000 руб. заведомо известно, что в течение 12 месяцев налог на доходы взыскать не удастся, ведь максимальная сумма удержания может составить всего 36 000 руб. ($6\,000 \text{ руб.} \times 12 \text{ мес.} \times 50\%$).

Совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается в бюджет по месту учета налогового агента в налоговом органе.

Налог на доходы физических лиц перечисляется не позднее:

- дня, следующего за днем фактического получения дохода, если доход выплачивается в денежной форме;

- дня, следующего за днем фактического удержания исчисленной суммы, если доход выплачивается в натуральной форме или в виде материальной выгоды;

- дня фактического получения наличных денежных средств в банке на выплату дохода или дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов на счета налогоплательщика, если выплачиваемый доход налоговые агенты получают или перечисляют со своих банковских счетов.

Уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается.

Налоговые агенты предоставляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах начисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ налогов ежегодно не позднее 1 апреля, следующего за налоговым периодом года по форме, форматам и в порядке, которые утверждены федеральным органом исполнительной власти, уполномоченными по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Кроме того, налоговые агенты обязаны предоставлять ежеквартальный расчет по форме 6-НДФЛ. В указанном документе отражается обобщенная информация по всем физическим лицам: суммы начисленных и выплаченных им доходов, предоставленные им вычеты, исчисленные и удержанные суммы налога, а также другие данные, которые нужны для определения суммы НДФЛ.

Расчет представляется в электронной форме. Однако если численность физических лиц, получивших доходы от налогового агента за год, до 25 человек, то он может подать этот документ на бумажном носителе. Следует отметить, что при определении инспекции, куда необходимо представить расчет по НДФЛ, российские организации, имеющие обособленные подразделения, а также налоговые агенты, которые отнесены к крупнейшим налогоплательщикам, должны учитывать специальные положения. Так, отчитаться по НДФЛ за

работников обособленного подразделения нужно по месту его нахождения. Работодатель - крупнейший налогоплательщик сдает отчетность по НДФЛ по месту учета.

За непредставление в срок ежеквартального расчета по НДФЛ налоговому агенту грозит штраф.

За каждый полный или неполный месяц нарушения установленного срока подачи расчета по исчисленным и удержанным суммам НДФЛ взыскивается штраф в размере 1 000 руб.

За каждый поданный документ с недостоверными сведениями налоговый агент заплатит 500 руб.

Кроме того, налоговый орган вправе принять решение о приостановлении операций по счетам в банке и переводов электронных денежных средств в том случае, если расчет исчисленных и удержанных сумм НДФЛ не представлен в течение 10 дней после окончания установленного срока

Исчисление налога индивидуальными предпринимателями и лицами, занимающимися частной практикой, имеет следующие особенности:

1. налогоплательщики самостоятельно определяют сумму налога по доходам, полученным от соответствующих видов деятельности;
2. убытки прошлых лет не уменьшают налоговую базу и не учитываются в отчетном году;
3. налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода в текущем налоговом периоде. Срок подачи декларации – не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Если доходы у данных налогоплательщиков появляются в течение года, то декларацию следует подать в пятидневный срок по истечении месяца со дня появления таких доходов;

4. налог уплачивается авансовыми платежами. Суммы авансовых платежей исчисляются налоговыми органами либо на основании сумм предполагаемого дохода, указанного в налоговой декларации, либо с суммы фактически полученного дохода за предыдущий налоговый период с учетом налоговых вычетов.

Авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений в 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 одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;

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

В случае значительного (более чем на 50%) увеличения или уменьшения в налоговом периоде дохода налогоплательщик обязан скорректировать сумму предполагаемого дохода и представить новую налоговую декларацию. В этом случае налоговый орган пересчитывает суммы авансовых платежей на текущий год по не наступившим срокам уплаты.

Перерасчет сумм авансовых платежей производится не позднее пяти дней с момента получения новой налоговой декларации.

Исчисление и уплата налога физическими лицами с отдельных видов дохода производится со следующих видов доходов:

- с сумм вознаграждений по договорам 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 случае получения указанных сумм от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами;

- с доходов из источников, находящихся за пределами РФ (физические лица - налоговые резиденты РФ);

- с сумм дохода, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами, когда налоговый агент ввиду невозможности удержания налога сообщил об этом в налоговый орган.

Указанные выше лица самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в бюджет, с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода. При этом убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не уменьшают налоговую базу. Налогоплательщики, 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.

Иностранцы граждане, работающие у физических лиц по найму для личных, домашних и иных подобных нужд на основании патента уплачивают ежемесячные авансовые платежи в размере 1000 руб., которые подлежат ежегодному корректированию на коэффициенты-дефляторы, установленные Правительством РФ. Излишне уплаченные авансовые платежи не подлежат возврату налогоплательщику.

Налоговые декларации обязаны подавать:

- физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица;

- частные нотариусы и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой;

- физические лица, получающие доходы по гражданско-правовым договорам от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами;

- физические лица - налоговые резиденты РФ, получающие доходы из источников, находящихся за пределами РФ, по суммам таких доходов;

- физические лица, получившие выигрыши;

- физические лица, получающие другие доходы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами;
- физические лица, получившие доходы в виде вознаграждения, выплачиваемых им как наследникам авторов произведений науки, литературы и искусства, изобретений, полезных моделей и промышленных образцов;
- физические лица, получившие доходы в виде вознаграждения в денежной и натуральной формах в порядке дарения;
- иностранные граждане, работающие у физических лиц по найму для личных, домашних и иных подобных нужд на основании патента, если общая сумма налога превышает сумму авансовых платежей.

Другие налогоплательщики могут по собственному желанию подать налоговую декларацию. При отправке налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата отправки.

В налоговой декларации физические лица указывают все полученные ими в налоговом периоде доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога, подлежащей уплате (доплате) или возврату по итогам налогового периода.

Общий срок сдачи налоговой декларации не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Кроме этого срока действуют и специальные сроки подачи налоговой декларации для лиц в случае прекращения существования источников доходов до конца налогового периода. Они обязаны в пятидневный срок со дня прекращения их существования представить налоговую декларацию о

фактически полученных доходах в текущем налоговом периоде. При прекращении в течение календарного года иностранным физическим лицом деятельности, по которой в обязательном порядке подается налоговая декларация, и выезде его за пределы территории РФ, налоговая декларация о доходах, фактически полученных за период его пребывания в текущем налоговом периоде на территории РФ, должна быть представлена им не позднее, чем за один месяц до выезда за пределы территории РФ.

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. В случае сдачи налоговой декларации в пятидневный срок в связи с прекращением существования источника дохода налог, доначисленный по такой декларации уплачивается не позднее чем через 15 дней с подачи такой декларации.

Особый порядок налогообложения установлен в отношении отдельных категорий иностранных граждан. Освобождаются от налогообложения доходы:

- глав, персонала представительств иностранного государства, имеющих дипломатический и консульский ранг, а также административно-технического персонала представительств иностранного государства, а также членов их семей, проживающих вместе с ними, если они не являются гражданами РФ, полученные в связи с профессиональной деятельностью;

- обслуживающего персонала представительств, которые не являются гражданами или не проживают в РФ постоянно, полученные ими по своей службе в представительстве иностранного государства;

- сотрудников международных организаций – в соответствии с уставами этих организаций. При этом перечень иностранных государств (международных организаций), к гражданам которых

применяется льготный режим налогообложения на федеральном уровне определяется органами, регулирующими отношения России с иностранными государствами.

Иностранные физические лица должны не позднее месяца со дня приезда в Россию зарегистрироваться в налоговом органе по месту нахождения и сообщить о своих предполагаемых доходах за налоговый период (календарный год). В случае выбытия с территории России за месяц до выезда они обязаны сообщить о полученных на территории России доходах и уплаченных налогах.

Контрольные задачи и тесты.

Контрольные задачи.

Задача 1.

Исходные данные:

1. Работающей пенсионерке, ткачихе первого разряда, имеющей двух внучек в возрасте 14 и 11 лет, в текущем году по месту основной работы начислена заработная плата в размере 183 000 руб., в том числе: в январе – 24 000 руб., феврале – 26 000 руб., марте – 27 500 руб., апреле – 27 600 руб., мае - 24 200 руб., июне – 28 700 руб., июле – 25 000 руб.

2. Пенсионерка получила государственную пенсию в размере 15 600 руб. в месяц.

4. Пенсионерка произвела коммунальных платежей на сумму 44 569 руб.

5. В марте она выиграла по денежно-вещевой лотерее 4 000 руб.

Задание: рассчитайте сумму налога на доходы с физических лиц в истекшем году.

Задача 2.

Исходные данные:

1. Инженеру, отцу троих несовершеннолетних детей, вдовцу начислена заработная плата по месту основной работы в размере:

за январь — 26 200 руб.;

за февраль — 26 900 руб.;

за март — 28 100 руб.;

за апрель — 28 750 руб.;

за май — 28 200 руб.;

за июнь — 29 400 руб.

2. В бухгалтерию предприятия им подано заявление с просьбой о предоставлении стандартного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц.

3. По месту основной работы в марте получена материальная помощь в размере 2 500 руб.

4. В мае перечислено в детский дом по заявлению 10 000 руб.

Задание: рассчитайте сумму фактически уплаченного налога на доходы физических лиц за полугодие.

Задача 3.

Исходные данные:

1. Иванова И.И., замужем, имеет троих детей — девочек в возрасте 5, 14, 21 лет. Старшая дочь учится на третьем курсе очного отделения юридической академии при Правительстве РФ.

2. По месту основной работы ей начислена заработная плата в размере:

за январь — 20 500 руб.;

за февраль — 28 200 руб.;

за март — 28 450 руб.;

за апрель — 42 400 руб.;

за май — 47 460 руб.;

за июнь — 49 590 руб.

3. По месту основной работы Иванова И.И. предоставила заявление о предоставлении стандартных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц в размере 500 руб.

4. Ежемесячно организация оплачивает содержание младшей дочери в детском саду в сумме 1 800 руб.

5. Ежемесячно организация оплачивает Ивановой И.И. квартирную плату в сумме 8 700 руб.

6. По гражданско-правовому договору в другой организации Ивановой И.И. начислена заработная плата в размере:

за февраль — 13 200 руб.;

за март — 13 200 руб.;

за апрель — 13 200 руб.

Задание: рассчитайте фактически уплаченный налог на доходы с физических лиц за полугодие.

Задача 4.

Исходные данные:

1. Генеральный директор завода «КОМБИ», получивший инвалидность при исполнении воинского долга в Афганистане, женат, имеет совместно с ним проживающего одного ребенка в возрасте 11 лет.

2. По месту основной работы ему начислена заработная плата в размере:

за январь — 30 000 руб.;

за февраль — 39 500 руб.;

за март — 31 250 руб.;

за апрель — 32 300 руб.;

за май — 40 540 руб.;

за июнь — 32 300 руб.

3. В бухгалтерию им подано заявление с просьбой предоставить стандартные налоговые вычеты по налогу на доходы с физических лиц.

4. В марте получена материальная помощь в размере 20 000 руб.

Задание: рассчитайте фактически уплаченный генеральным директором налог на доходы физических лиц за полугодие.

Задача 5

Исходные данные:

1. Петрова Л.П., жена офицера ВВС, принимавшего участие в боевых действиях, имеет двоих детей в возрасте 21 года и 25 лет. Младший ребенок учится на четвертом курсе дневного отделения института «Стали и сплавов».

2. По месту основной работы Петровой Л.П. начислена заработная плата в размере:

за январь — 33 500 руб.;

за февраль — 37 000 руб.;

за март — 35 900 руб.;

за апрель — 36 000 руб.;

за май — 35 400 руб.;

за июнь — 34 300 руб.

3. По заявлению Петровой Л.П. стандартные налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц предоставляется по месту основной работы.

4. По гражданско-правовому договору Петровой Л.П. начислено:

за февраль — 13 000 руб.;

за март — 12 000 руб.;

за апрель — 14 000 руб.

5. По договору добровольного страхования имущества наступил страховой случай, и страховая компания выплатила Петровой Л.П. 11 500 руб. на документально подтвержденную сумму ущерба.

Задание: рассчитайте фактически уплаченный Петровой Л.П. налог на доходы с физических лиц за полугодие.

Задача 6

Исходные данные:

1. Электрику РЭО, имеющему на содержании совместно проживающего с ним отца — инвалида 1-й группы и одного несовершеннолетнего ребенка, начислена заработная плата по месту основной работы в размере:

за январь — 28 500 руб.;

за февраль — 28 200 руб.;

за март — 26 400 руб.;

за апрель — 22 300 руб.;

за май — 26 000 руб.;

за июнь — 26 500 руб.

2. По заявлению электрика стандартные налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц предоставляются по месту основной работы.

3. Электрик выиграл на ипподроме в марте — 3 785 руб.

4. Дополнительно в РЭО электрику начислено в РЭО по совместительству за уборку территории — 5 800 руб. ежемесячно.

5. В апреле электрик получил материальную помощь в размере 6 200 руб.

Задание: рассчитайте фактически уплаченный электриком налог на доходы с физических лиц за полугодие.

Задача 7

Исходные данные:

1. Замужней учительнице английского языка, имеющей дочь в возрасте 13-ти лет, начислена заработная плата по основному месту работы в размере:

в январе — 35 800 руб.;

в феврале — 25 850 руб.;

в марте — 35 920 руб.;

в апреле — 37 000 руб.;

в мае — 40 200 руб.;

в июне — 40 350 руб.

2. Учительница получила доход от продажи приватизированной квартиры в марте в размере 3 100 000 руб. Квартира находилась в собственности 2 года. У источника налог не уплачен.

3. Согласно решению суда учительница получила возмещение морального ущерба в сумме 20 000 руб.

4. В январе учительнице была начислена материальная помощь в размере 8 000 руб.

Задание: рассчитайте фактически уплаченный учительницей налог на доходы с физических лиц за полугодие и сумму налога, подлежащего доплате по налоговой декларации.

Задача 8

Исходные данные:

1. Герой Советского Союза, женат, летчик гражданской авиации первого класса имеет совместно проживающую с ним дочь в возрасте 15 лет.

2. По месту основной работы ему начислена заработная плата в размере:

за январь — 48 200 руб.;

за февраль — 48 800 руб.;

за март — 47 500 руб.;

за апрель — 48 600 руб.;

за май — 48 500 руб.;

за июнь — 47 200 руб.

3. Стандартные вычеты по налогу на доходы физических лиц предоставляются согласно заявлению по месту основной работы.

4. Летчик получил компенсацию в виде оплаты стоимости натурального довольствия в мае на сумму 38 900 руб.

5. Летчик получил командировочные в пределах установленных нормативов в размере 2 800 руб.

6. Им был получен доход от продажи автомобиля «БМВ» в размере 113 000 руб.

7. В июне летчику начислена материальная помощь в размере 3 000 руб.

Задание: рассчитайте фактически уплаченный налог на доходы физических лиц за полугодие. Должна ли произойти доплата налога по декларации? Если должна, определить ее размер.

Задача 9.

Исходные данные:

1. Гражданин извлекает доход от реализации принадлежащих ему на праве собственности ценных бумаг через посредника на бирже.

2. Гражданин изъявил желание уплачивать налог на доходы с вычетом фактически произведенных расходов по операциям с ценными бумагами.

3. В январе реализован пакет акций на сумму 200 000 руб.

4. Затраты связанные с покупкой пакета акций составили 160 000 руб.

5. Выплачено комиссионное вознаграждение брокеру в размере 1% от суммы сделки.

6. Оплачен депозитарий на сумму 1 500 руб.

Задание рассчитайте сумму налога на доходы физических лиц.

Задача 10

Исходные данные:

1. Старшему научному сотруднику челябинского института НИИсфера по основному месту работы начислена заработная плата в размере:

- за январь — 42 300 руб.;
- за февраль — 43 100 руб.;
- за март — 42 900 руб.;
- за апрель — 43 450 руб.;
- за май — 42 300 руб.;
- за июнь — 44 500 руб.

2. По коэффициенту за работу в отдаленной местности ежемесячная надбавка составила 30% от основного заработка.

3. В июне им была получена компенсация за оплату командировочных расходов в размере 2 780 руб., в том числе в пределах установленных нормативов — 2 100 руб.

4. Старшему научному сотруднику по договору подряда начислена заработная плата в размере:

- за январь — 12 500 руб.;
- февраль — 12 700 руб.;
- за март — 13 100 руб.;
- за апрель — 12 500 руб.;
- за май — 13 250 руб.;
- за июнь — 14 200 руб.

5. За научную разработку в мае он получил гонорар в сумме 120 000 руб. Налоговому агенту подано заявление о предоставлении профессионального налогового вычета по налогу на доходы физических лиц.

Задание: рассчитайте фактически уплаченный налог на доходы физических лиц за полугодие.

Контрольные тесты.

1. Каким налогом является налог на доходы физических лиц?

- А. федеральным;
- Б. региональным;
- В. местным.

2. Кто является плательщиками налога на доходы физических лиц?

- А. юридические лица;
- Б. резиденты и лица, не являющиеся резидентами РФ;
- В. юридические и физические лица;
- Г. налоговые агенты;
- Д. физические лица и налоговые агенты.

3. Каким обстоятельством определяется резидентство для уплаты налога на доходы физических лиц?

- А. временем нахождения на территории РФ;
- Б. местом жительства;
- В. гражданством.

4. Какая минимальная ставка налога на доходы физических лиц установлена в настоящее время?

- А. 13%;
- Б. 9%;
- В. 12%;
- Г. 6%;
- Д. никакая из перечисленных выше.

5. Какая максимальная ставка налога на доходы физических лиц установлена в настоящее время?

- А. 20%;
- Б. 25%;
- В. 30%;

- Г. 35%;
- Д. 40%;
- Е. 45%.

6. Определите объект обложения налогом на доходы физических лиц у резидентов?

- А. доход от источников в РФ и за ее пределами;
- Б. доход, полученный на территории РФ;
- В. месячный доход;
- Г. квартальный доход.

7. Определите объект обложения налогом на доходы физических лиц у лиц, не являющимися резидентами РФ?

- А. совокупный годовой доход;
- Б. доход, полученный от источников в РФ;
- В. месячный доход;
- Г. квартальный доход.

8. Какие из перечисленных категорий плательщиков налога на доходы физических лиц имеют право на вычет из налоговой базы 3 000 руб.?

- А. военнослужащие и приравненные к ним категории государственных служащих;
- Б. налоговые инспекторы;
- В. лица, получившие инвалидность при исполнении воинской обязанности в период ведения боевых действий;
- Г. учителя и врачи.

9. Выберите из перечисленных категорий плательщиков налога на доходы физических лиц, имеющих право на вычет из налоговой базы 500 руб.?

- А. герои СССР и РФ;

Б. инвалиды третьей группы;

В. инвалиды третьей группы, имеющие на иждивении престарелых родителей.

Г. депутаты Государственной Думы РФ.

10. Какие из перечисленных категорий плательщиков налога на доходы физических лиц имеют право на вычет из налоговой базы 400 руб. ежемесячно?

А. все налогоплательщики нелюготных категорий до тех пор, пока их совокупный годовой доход в налоговый период не превысит 5 000 руб.;

Б. все налогоплательщики нелюготных категорий до тех пор, пока их совокупный годовой доход в налоговый период не превысит 10 000 руб.;

В. все налогоплательщики нелюготных категорий до тех пор, пока их совокупный годовой доход в налоговый период не превысит 15 000 руб.

Г. все налогоплательщики нелюготных категорий до тех пор, пока их совокупный годовой доход в налоговый период не превысит 40 000 руб.

Д. такой вычет не предусмотрен налоговым кодексом.

11. Какие из перечисленных категорий плательщиков налог на доходы физических лиц имеют право на вычет на каждого несовершеннолетнего ребенка, проживающего совместно с налогоплательщиком?

А. все налогоплательщики нелюготных категорий до тех пор, пока их совокупный годовой доход в налоговый период не превысит 5 000 руб.

Б. все налогоплательщики нелюготных категорий до тех пор, пока их совокупный годовой доход в налоговый период не превысит 10 000 руб.

Г. все налогоплательщики нелюготных категорий до тех пор, пока их совокупный годовой доход в налоговый период не превысит 15 000 руб.

Д. все налогоплательщики нелюготных категорий до тех пор, пока их совокупный годовой доход в налоговый период не превысит 280 000 руб.

12. Социальный налоговый вычет на обучение налогоплательщика не должен превышать:

А. 20 000 руб. в год;

Б. 120 000 руб. в год;

В. 100 000 руб. в год;

Г. 25 000 руб. в год.

13. На какую дату представляется налоговая декларация по НДФЛ?

А. не позднее 30 мая;

Б. не позднее 30 апреля, года следующего за истекшим налоговым периодом;

В. не позднее 1 января года, следующего за истекшим налоговым периодом;

Г. не позднее 30 января, года следующего за истекшим налоговым периодом.

14. Предоставляется ли налоговая декларация по НДФЛ налоговыми резидентами РФ, получающими доходы от источников, находящихся за пределами РФ?

А. представляется;

Б. не представляется.

15. Что относится к социальным налоговым вычетам по налогу на доходы физических лиц?

- А. сумма, уплаченная налогоплательщиком за обучение, но не более 120 тыс. руб.;
- Б. сумма, уплаченная налогоплательщиком на лечение, но не более 200 тыс. руб.;
- В. вычеты на детей в размере 500 руб. в месяц на каждого ребенка;
- Г. вычеты, израсходованные на приобретение дома, квартиры, но не более 4 000 тыс. руб.

16. Какие из перечисленных категорий плательщиков налога на доходы физических лиц имеют право на вычет из налоговой базы суммы, равный 2 000 руб. на каждого несовершеннолетнего ребенка, проживающего совместно с налогоплательщиком?

- А. все налогоплательщики нелюготных категорий до тех пор, пока их совокупный доход в налоговый период не превысит 5 000 руб.;
- Б. все налогоплательщики нелюготных категорий до тех пор, пока их совокупный доход в налоговый период не превысит 10 000 руб.;
- В. если у ребенка единственный родитель;
- Г. все налогоплательщики до тех пор, пока их совокупный доход в налоговый период не превысит 280 000 руб.
- Д. ни одна из вышеперечисленных категорий налогоплательщиков не имеет права на данный вычет.

17. Что из перечисленного не включается в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц?

- А. заработная плата;
- Б. доходы, полученные по совместительству;
- В. доходы, полученные по договорам гражданско-правового характера.
- Г. материальная помощь в пределах 4 000 руб. в год.
- Д. доходы от предпринимательской деятельности.

18. Что из перечисленного не включается в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц?

- А. заработная плата;
- Б. доходы, полученные по совместительству;
- В. доходы, полученные по договорам гражданско-правового характера;
- Г. стоимость подарков в пределах 4 000 руб. в год;
- Д. доходы от предпринимательской деятельности.

19. Что из перечисленного не включается в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц?

- А. заработная плата;
- Б. доходы, полученные по совместительству;
- В. доходы, полученные по договорам гражданско-правового характера.
- Г. пособие по родам;
- Д. доходы от предпринимательской деятельности.

20. Что из перечисленного не включается в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц?

- А. заработная плата;
- Б. доходы, полученные по совместительству;
- В. доходы, полученные по договорам гражданско-правового характера.
- Г. материальная помощь жертвам стихийных бедствий;
- Д. доходы от предпринимательской деятельности.

5.5. Налог на добычу полезных ископаемых.

Впервые платность недропользования в России была введена в 1719 году Указом Петра Первого «Об учреждении Берг-Коллегиума для ведения дел о рудах и минералах». Правовой основой этого Указа

являлась установленная им же государственная собственность на недра. В нем были прописаны актуальные и сегодня механизмы стимулирования недропользования, а именно:

- обеспечение индивидуального подхода к налогообложению в зависимости от качества и рентабельности месторождений полезных ископаемых;

- льготное налогообложение при освоении новых месторождений.

В 19 веке в Горном Уставе Российской Империи был установлен особый порядок налогообложения применительно к добыче нефти. В ст. 555 было прописано: «Нефтепромышленники облагаются особым сбором, в размере от одной пятидесятой до одной двадцатой копейки с пуда нефти, отпущенной с промысла. Суммы этого сбора образуют в каждом районе нефтяных промыслов специальный фонд, предназначенный для приобретения специальных приспособлений для регулирования истока нефти, устройства промысловых дорог, организации медицинской помощи и для удовлетворения других общих нужд нефтепромышленности. Определение, в пределах вышеуказанной нормы, размера сего сбора, способа его взимания и распределения его между промышленниками предоставляется местным съездам нефтепромышленников с утверждения Министра Государственных Имуществ; расходование же означенного сбора производится советами съездов под непосредственным контролем Правительства».

В советский период вопросы платности недропользования регулировались Горным положением СССР, а после его отмены «Основами законодательства Союза ССР и союзных республик о недрах».

В настоящее время элементы налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых установлены в главе 26 второй части Налогового Кодекса РФ.

Налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых являются организации и индивидуальные предприниматели,

признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством РФ. Налогоплательщики подлежат постановке на учет по месту нахождения участка недр, предоставленного ему в пользование (ст. 334 НК РФ).

Если добыча полезных ископаемых производится на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ, либо на территории за пределами территории РФ (при условии, что данная территория находится под юрисдикцией РФ, арендуется у иностранных государств или используется на основании международного договора) налогоплательщики должны встать на учет, как налогоплательщики налога на добычу полезных ископаемых по своему месту нахождения организации или месту жительства физического лица.

Особенности постановки на учет налогоплательщиков в качестве налогоплательщиков налога определяются Министерством финансов Российской Федерации.

Объектом налогообложения признаются (ст. 336 НК РФ):

1. Полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ.
2. Полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством РФ о недрах.
3. Полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории РФ при условии, что данная территория находится под юрисдикцией РФ, арендуется у иностранных государств или используется на основании международного договора.

При этом полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая национальному

стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого - стандарту организации.

Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

К полезным ископаемым относятся:

- горючие сланцы;
- уголь (в том числе антрацит, уголь каменный, уголь бурый)
- торф;
- углеводородное сырье (нефть, газовый конденсат, газ);
- товарные руды (черных металлов, цветных металлов, редких металлов, радиоактивных металлов, многокомпонентные комплексные руды);
- полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды;
- горно-химическое и горнорудное неметаллическое сырье, битуминозные породы;
- сырье редких металлов и их попутные компоненты;
- неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии;
- кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья;
- природные алмазы и другие драгоценные камни (уникальные драгоценные камни учитываются отдельно и налоговая база по ним определяется отдельно);
- концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы;
- соль природная и чистый хлористый натрий;

- подземные воды, содержащие полезные ископаемые и природные лечебные ресурсы, термальные воды;
- сырье радиоактивных металлов.

Не признаются объектом налогообложения:

1) общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления;

2) добытые (собранные) минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы;

3) полезные ископаемые, добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение. Порядок признания геологических объектов особо охраняемыми геологическими объектами, имеющими научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение, устанавливается Правительством Российской Федерации;

4) полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если при их добыче из недр они подлежали налогообложению в общеустановленном порядке;

5) дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений;

6) метан угольных пластов.

Налоговая база определяется как стоимость добытых полезных ископаемых (ст. 338 НК РФ). **Стоимость** добытых полезных ископаемых рассчитывается тремя способами (ст. 340 НК РФ).

1. Исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации полезного ископаемого без учета государственных субвенций. При этом оценка стоимости единицы добытого полезного ископаемого производится исходя из выручки по сложившимся в текущем налоговом периоде ценам реализации (а при их отсутствии – в предыдущем налоговом периоде) без учета бюджетных субвенций на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью.

2. Исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации полезного ископаемого.

3. Исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

При оценке стоимости добытых полезных ископаемых двумя первыми способами в случае их реализации на территории РФ и в государства СНГ выручка рассчитывается без учета НДС. Кроме того, из нее исключаются акцизы и расходы налогоплательщика по доставке. В сумму расходов по доставке включаются расходы на оплату таможенных пошлин и сборов, расходы по транспортировке и расходы по обязательному страхованию грузов.

Стоимость добытого полезного ископаемого определяется как произведение количества добытого полезного ископаемого и стоимости его единицы.

Количество полезного ископаемого рассчитывается в зависимости от вида добытого полезного ископаемого в единицах нетто массы или объема и может быть установлено прямым (т.е. путем применения измерительных средств и устройств) или косвенным (т.е. расчетно, на основании показателей содержания добытого полезного ископаемого) методом. Метод определения количества полезного ископаемого утверждается в учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения и применяется в течение всей деятельности по

добыче полезного ископаемого (за исключением случая изменения технологии добычи).

Стоимость единицы добытого полезного ископаемого рассчитывается как отношение выручки от реализации добытого полезного ископаемого к количеству реализованного полезного ископаемого.

Пример: В учетной политике в целях налогообложения налогоплательщик утвердил прямой метод определения количества добытого полезного ископаемого.

За текущий налоговый период добыто 100 000 тонн полезного ископаемого, из которого реализовано 50 000 тонн. Выручка от реализации добытого полезного ископаемого без учета НДС, акциза и расходов по доставке составила 300 000 000 руб.

Тогда стоимость единицы добытого полезного ископаемого составит 6 000 руб. ($300\,000\,000 \text{ руб.} : 50 \text{ тонн}$), а стоимость добытого полезного ископаемого (т.е. налоговая база) – 600 000 000 руб. ($100\,000 \text{ тонн} \times 6\,000 \text{ руб.}$)

Третий метод оценки применяется при отсутствии у налогоплательщика реализации добытого полезного ископаемого. При третьем методе расчетная стоимость полезного ископаемого определяется на основании данных налогового учета. При формировании расчетной стоимости добытого полезного ископаемого учитываются следующие виды расходов:

- материальные расходы. В материальные расходы не включаются расходы, понесенные в процессе хранения, транспортировки, установки, иной подготовки и при реализации добытых полезных ископаемых;

- расходы на оплату труда работников, занятых в производстве по добыче полезных ископаемых;

- суммы начисленной амортизации по амортизируемому имуществу, связанному с добычей полезных ископаемых;

- расходы на ремонт основных средств. Данные расходы относятся на ремонт основных средств, связанных с добычей полезных ископаемых в порядке, аналогичным их отнесению к расходам при исчислении налога на прибыль организаций;

- расходы на освоение природных ресурсов в порядке, аналогичным их отнесению к расходам при исчислении налога на прибыль организаций;

- расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, связанных с производством по добыче полезных ископаемых;

- расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, затраты на содержание законсервированных мощностей и объектов, связанных с производством по добыче полезных ископаемых;

- прочие расходы, связанные с производством по добыче полезных ископаемых. Прочие расходы распределяются в налоговом периоде пропорционально между различными видами производимых налогоплательщиком товаров (работ, услуг) в общей сумме выручки от их реализации. Прочие расходы, относящиеся к добытым в налоговом периоде полезным ископаемым, полностью включаются в расчетную стоимость добытых полезных ископаемых.

Пример: Налогоплательщик в текущем налоговом периоде получил выручку от реализации в размере 1 000 000 руб., из которой за реализацию добытых полезных ископаемых поступило 300 000 руб., или 30% от всего объема выручки. Прочие расходы в целом по организации составили 90 000 руб.

Тогда в расчетную стоимость добытых полезных ископаемых следует включить 27 000 руб. прочих расходов (90 000 руб. × 30%).

При определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого не учитываются расходы на формирование резервов по сомнительным долгам, резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию и расходы при реализации имущества.

В 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.

При добыче угля, нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Налоговым периодом признается календарный месяц (ст. 341 НК РФ).

Налоговая ставка устанавливается в размере 0 процентов в соответствии с п.1 ст. 242 НК РФ.

Например, она применяется при добыче полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых, попутного газа, подземных вод, содержащих полезные ископаемые (промышленных вод), извлечение которых связано с разработкой других видов полезных ископаемых, и извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых, а также при строительстве и эксплуатации подземных сооружений, полезных ископаемых при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых (за исключением случаев ухудшения качества запасов полезных ископаемых в результате выборочной отработки месторождения). Отнесение запасов полезных ископаемых к некондиционным запасам осуществляется в порядке, устанавливаемом Правительством РФ и т.д.

В отношении других видов полезных ископаемых налогообложение осуществляется по ставкам, установленным статьей 342 НК РФ. Ставки установлены в процентах к объему добычи в стоимостном выражении или в рублях за тонну добытого углеводородного сырья.

При определенных условиях, установленных НК РФ, применяются пониженные ставки или пониженные коэффициенты.

Сумма налога уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 344 НК РФ).

С налогового периода, в котором начата добыча полезных ископаемых, у налогоплательщика возникает обязанность подачи налоговой декларации, которая предоставляется не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Контрольные вопросы и тесты

Контрольные вопросы.

1. Кто является плательщиком налога на добычу полезных ископаемых?
2. Назовите способы оценки стоимости добытого полезного ископаемого.
3. Какой налоговый период установлен по налогу на добычу полезных ископаемых?
4. В какой срок следует заплатить в бюджет налог на добычу полезных ископаемых?
5. Какие расходы учитываются при определении расчетной стоимости полезного ископаемого?
6. Какой тип налоговой ставки применяется в налоге на добычу полезных ископаемых?
7. В зависимости от какого признака дифференцируются налоговые ставки по налогу на добычу полезных ископаемых?
8. Где прописывается метод оценки стоимости добытого полезного ископаемого?
9. Что признается объектом обложения по налогу на добычу полезных ископаемых?

10. Что признается налоговой базой по налогу на добычу полезных ископаемых?

Контрольные тесты.

1. Налог на добычу полезных ископаемых является:

- А. федеральным;
- Б. региональным;
- В. местным.

2. Налог на добычу полезных ископаемых взимается при осуществлении:

- А. сбора лекарственных трав;
- Б. добыче полезных ископаемых;
- В. заготовке живицы;
- Г. при продаже полезных ископаемых.

3. Налог на добычу полезных ископаемых взимается при добычи:

- А. древесины;
- Б. цветных металлов;
- В. лома.

4. Налоговым периодом по налогу на добычу полезных ископаемых признается:

- А. календарный месяц;
- Б. календарный квартал;
- В. календарный год.

5. Налог на добычу полезных ископаемых уплачивается:

- А. по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного в пользование;

Б. по месту учета налогоплательщика;

В. в равных долях по месту учета налогоплательщика и месту нахождения участка недр.

6. Срок уплаты налога на добычу полезных ископаемых установлен:

А. не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;

Б. не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим кварталом;

В. не позднее последнего дня каждого месяца налогового периода.

7. Налоговая декларация по налогу на добычу полезных ископаемых представляется налогоплательщиком в налоговые органы:

А. по месту учета налогоплательщика;

Б. по месту нахождения участка недр, предоставленного в пользование;

В. в региональное управление ФНС РФ.

8. Объектом налога на добычу полезных ископаемых признаются:

А. полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ на участке недр, предоставленных налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ;

Б. полезные ископаемые, извлеченные из собственных отходов добывающего производства, если их добыча ранее подлежала налогообложению в общеустановленном порядке;

В. общераспространенные полезные ископаемые, добытые индивидуальными предпринимателями и используемые ими непосредственно для личного потребления.

9. Должны ли встать на учет плательщики налога на добычу полезных ископаемых:

А. да, должны;

Б. нет, не должны.

10. При определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого в целях определения налога на добычу полезных ископаемых косвенные расходы в течение отчетного (налогового) периода:

А. распределяются между затратами на добычу полезных ископаемых и затратами на иную деятельность пропорционально доле прямых расходов, относящихся к добыче полезных ископаемых, в общей сумме прямых расходов;

Б. распределяются между затратами на добычу полезных ископаемых и затратами на иную деятельность пропорционально доле прямых расходов, относящихся к добыче полезных ископаемых, в общей сумме выручки продукции;

В. распределяются между затратами на добычу полезных ископаемых и затратами на иную деятельность, а относятся полностью на затраты по добыче полезных ископаемых.

11. Кто рассчитывает налог на добычу полезных ископаемых:

А. налоговые органы;

Б. плательщики самостоятельно;

В. лесничества;

Г. финансовые органы.

12. Налоговая декларация по налогу на добычу полезных ископаемых представляется налогоплательщиком в налоговые органы:

А. не позднее 15 числа месяца следующего за истекшим налоговым периодом;

Б. не позднее последнего дня месяца следующего за истекшим налоговым периодом;

В. в течение 10 дней по истечении налогового периода.

13. Объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых признаются:

А. полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством РФ о недрах;

Б. общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления;

В. добытые (собранные) минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы.

14. Выручка от реализации добытого полезного ископаемого определяется:

А. исходя из цен реализации;

Б. исходя из цен реализации с учетом положений ст. 40 НК РФ, включая НДС и акцизы;

В. исходя из цен реализации (уменьшенных на суммы субвенций из бюджета), определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ без НДС (при реализации на территории России и в государства – участники СНГ) и акциза, уменьшенных на сумму расходов налогоплательщика по доставке в зависимости от условий поставки.

15. Налоговая база по налогу на добычу полезных ископаемых определяется как:

А. стоимость добытых полезных ископаемых;

Б. количество добытых полезных ископаемых.

- 16.** Стоимость добытых полезных ископаемых рассчитывается следующими способами:
- А. исходя их расчетной стоимости добытых полезных ископаемых; исходя из сложившихся у налогоплательщика цен реализации добытых полезных ископаемых; исходя из сложившихся у налогоплательщика цен реализации добытых полезных ископаемых без учета государственных субвенций;
 - Б. исходя их расчетной стоимости добытых полезных ископаемых; исходя из сложившихся у налогоплательщика цен реализации добытых полезных ископаемых.
- 17.** Количество добытых полезных ископаемых определяется:
- А. с помощью измерительных приборов;
 - Б. прямым или косвенным способом.
- 18.** Налог на добычу полезных ископаемых взимается:
- А. при разведке полезных ископаемых;
 - Б. при пользовании недрами для сбора коллекционных материалов;
 - В. при добыче полезных ископаемых.
- 19.** Стоимость добытых полезных ископаемых определяется:
- А. налогоплательщиком самостоятельно;
 - Б. по согласованию с налоговыми органами.
- 20.** При оценке стоимости добытых полезных ископаемых, исходя из сложившихся у налогоплательщика цен, в случае реализации полезных ископаемых на территории РФ выручка рассчитывается:
- А. с учетом НДС, акцизов;
 - Б. без учета НДС, акцизов.

5.6. Водный налог

Порядок исчисления и уплаты водного налога установлен в главе 25.2 НК РФ.

Налогоплательщиками водного налога признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное и особое водопользование в соответствии с законодательством РФ, признаваемое объектом налогообложения (ст.338.8 НК РФ).

Объектом налогообложения признается (ст. 333.9 НК РФ):

- 1) забор воды из водных объектов;
- 2) использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотях и кошелях;
- 3) использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- 4) использование водных объектов для целей лесосплава в плотях и кошелях.

Не признаются объектами налогообложения:

- 1) забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;
- 2) забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- 3) забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных попусков;
- 4) забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река-море) плавания воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования;

5) забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;

6) использование акватории водных объектов для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;

7) использование акватории водных объектов для размещения и стоянки плавательных для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, а также осуществление такой деятельности на водных объектах;

8) использование акватории водных объектов для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ;

9) использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, воднотранспортного, водопроводного и канализационного назначения;

10) использование акватории водных объектов для организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей;

11) использование водных объектов для проведения дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений;

11) использование водных объектов для проведения дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений;

12) особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства;

13) забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан;

14) забор из подземных водных объектов шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод;

15) использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты.

По каждому виду водопользования, признаваемому объектом налогообложения, налоговая база определяется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого водного объекта (ст. 333.10 НК РФ).

При заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период.

При использовании акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях, налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства.

При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии.

При использовании водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях налоговая база определяется как произведение объема древесины, сплавляемой в плотках и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

Налоговым периодом признается квартал (ст. 333.11 НК РФ).

Налоговые ставки устанавливаются по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам (ст. 333.12 НК РФ). Максимальные ставки установлены для налогоплательщиков, использующих воды рек северокавказского экономического района (Кубань, Терек, Дон).

При заборе воды из поверхностных и подземных водных объектов в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования: налоговые ставки устанавливаются в рублях за одну тысячу кубометров забранной воды.

При использовании **акватории поверхностных** водных объектов, за исключением лесосплава в плотях и кошелях, налоговая ставка устанавливается в тыс. рублей за год с одного квадратного километра используемой акватории.

При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая ставка устанавливается в рублях за одну тыс. кВт/ч электроэнергии.

При использовании водных объектов для целей лесосплава в плотях и кошелях налоговая ставка устанавливается в рублях за одну тысячу куб. м. сплавляемой древесины на каждые 100 км. сплава.

При заборе воды сверх установленных лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются в пятикратном размере налоговых ставок. В случае отсутствия у налогоплательщика утвержденных квартальных лимитов квартальные лимиты определяются расчетно, как одна четвертая утвержденного годового лимита.

Ставка водного налога при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения устанавливается в размере 70 рублей за одну тысячу кубических метров воды, забранной из водного объекта.

Налог подлежит уплате в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим периодом (ст. 333.14 НК РФ).

Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по местонахождению объекта налогообложения в срок, установленный для уплаты налога. Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Контрольные вопросы.

1. Что является налоговой базой для исчисления водного налога?
2. Кто признается налогоплательщиком водного налога?
3. В зависимости от каких факторов установлены налоговые ставки водного налога?
4. Какой налоговый период установлен по водному налогу?
5. В какой срок водный налог подлежит уплате?
6. Как изменяются налоговые ставки водного налога при заборе воды сверх установленных лимитов?
7. В каком размере устанавливается ставка водного налога при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения?
8. Как определяется налоговая база водного налога при заборе воды?
9. Как определяется налоговая база водного налога при использовании акватории водных объектов?
10. Как определяется налоговая база водного налога при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики?

5.7. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов

Порядок исчисления и уплаты сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов регулируется главой 25.1 НК РФ.

Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира (ст. 333.1 НК РФ), за исключением объектов животного мира,

относящихся к объектам водных биологических ресурсов, признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на пользование объектами животного мира на территории Российской Федерации.

Плательщиками сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов являются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном **порядке разрешение** на добычу (вылов) биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Объектами обложения признаются (ст. 333.2 НК РФ):

- объекты животного мира в соответствии с перечнем, установленным в НК РФ, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании разрешения на пользование объектами животного мира, выдаваемой в соответствии с законодательством РФ;

- объекты водных биологических ресурсов в соответствии с перечнем, установленным в НК РФ, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании разрешения на пользование объектами водных биологических ресурсов, выдаваемой в соответствии с законодательством РФ.

Не признаются объектами обложения объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов, пользование которыми осуществляется для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока РФ (по перечню, утверждаемому Правительством РФ) и лицами, не относящимися к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающими в местах их традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности, для которых охота и

рыболовство являются основой существования. Такое право распространяется только на количество (объем) объектов животного мира и объектов водных биологических ресурсов, добываемых для удовлетворения личных нужд, в местах традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности данной категории плательщиков. Лимиты использования объектов животного мира и лимиты и квоты на вылов (добычу) объектов водных биологических ресурсов для удовлетворения личных нужд устанавливаются органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации по согласованию с уполномоченными федеральными органами исполнительной власти.

Ставки сбора (ст. 333.3 НК РФ) за каждый объект животного мира устанавливаются в рублях за одно животное.

При изъятии молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных ставки сбора за пользование объектами животного мира устанавливаются в размере 50 процентов от установленных ставок.

Ставки сбора за каждый объект животного мира устанавливаются в размере 0 рублей в случаях, если пользование такими объектами животного мира осуществляется в целях:

- охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов животного мира, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов животного мира, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти;

- изучения запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов (ст. 333.3 НК РФ), за исключением морских млекопитающих, устанавливаются в рублях за одну тонну, по бассейнам морей и внутренних водных объектов.

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов - морское млекопитающее устанавливаются в рублях за одно млекопитающее.

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов устанавливаются в размере 0 рублей в случаях, если пользование такими объектами водных биологических ресурсов осуществляется в целях:

- охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предотвращения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов водных биологических ресурсов, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов водных биологических ресурсов, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти;

- изучения запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, включенных в перечень, утверждаемый Правительством Российской Федерации, устанавливаются в размере 15 процентов ставок сбора.

Градо- и поселкообразующими российскими рыбохозяйственными организациями признаются организации, которые удовлетворяют следующим критериям:

- осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования (бербоут-чартера и тайм-чартера);

- зарегистрированы в качестве юридического лица в соответствии с законодательством РФ;

- в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации добытых (выловленных) ими водных биологических ресурсов и (или) иной продукции из водных биологических ресурсов, произведенной из добытых (выловленных) ими водных биологических ресурсов, составляет не менее 70 процентов за календарный год, предшествующий году выдачи разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов;

- численность работников с учетом совместно проживающих с ними членов семей по состоянию на 1 января календарного года, в котором осуществляется выдача разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта.

Рыбохозяйственными организациями признаются организации, осуществляющие рыболовство и (или) производство рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов (в том числе на судах рыбопромыслового флота, используемых на основании договоров фрахтования) и реализующие эти уловы и продукцию, при условии, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций, доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной из них рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет не менее 70 процентов.

Уплата сборов может быть произведена двумя способами (ст. 333.5 НК РФ).

1. При получении разрешения на пользование объектами животного мира.

2. В виде разового, регулярных и единовременного взносов. Сумма разового взноса определяется как доля исчисленной суммы сбора, размер которой равен 10 процентам. Уплата разового взноса производится при получении разрешения на пользование объектами водных биологических ресурсов. Оставшаяся сумма сбора, определяемая как разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса, уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия разрешения на пользование объектами водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа.

Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов, подлежащих изъятию из среды их обитания в качестве разрешенного прилова на основании разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, уплачивается в виде единовременного взноса не позднее 20-го числа месяца, следующего за последним месяцем срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов.

Уплата сборов производится:

- плательщиками - физическими лицами, за исключением индивидуальных предпринимателей, - по местонахождению органа, выдавшего разрешение;

- плательщиками - организациями и индивидуальными предпринимателями - по месту своего учета.

Суммы сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Контрольные вопросы

1. Кто является плательщиками сбора за пользование объектами животного мира?
2. Кто является плательщиками сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов?
3. Что не признается объектами налогообложения сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов?
4. В зависимости от чего дифференцированы ставки сбора за пользование объектами животного мира?
5. В зависимости от чего дифференцированы ставки сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов?
6. В каком случае ставка сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов устанавливается в размере 0 рублей?
7. Как определяется сумма разового взноса сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов?
8. В какие сроки следует платить регулярный взнос сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов?
9. Где производится уплата сборов плательщиками - физическими лицами, за исключением индивидуальных предпринимателей?
10. Где производится уплата сборов плательщиками - организациями и индивидуальными предпринимателями?

5.8. Государственная пошлина

Государственная пошлина является основной формой сборов, установленных законодательством о налогах и сборах РФ.

Понятие сбора дано в статье 8 НК РФ. Согласно данной статье, под *сбором* понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Как видно из определения, сбор существенно отличается от налога. При взимании сборов отсутствует существенный признак налога – безвозмездность. Сбор представляет собой плату за определенные государственные услуги плательщику. Так, заплатив пошлину за выдачу паспорта, гражданин получает собственный паспорт, а при уплате пошлины за государственную регистрацию юридического лица зарегистрирована будет именно фирма-плательщик. Поэтому в методике исчисления и уплаты сборов отсутствуют такие обязательные при налогообложении элементы, как объект налога, налоговая база, налоговый период. По большинству пошлин не установлены определенные сроки их уплаты.

Поскольку уплата сбора является одним из условий совершения в отношении плательщика юридически значимых действий, а значит, платеж носит предварительный характер, то за уплатой сборов не нужен налоговый контроль. Если плательщик не заплатит, то он просто не получит соответствующую услугу. Поэтому плательщик сборов не подает налоговые декларации по уплаченным сборам.

Государственная пошлина – это сбор, взимаемый с плательщиков при их обращении в уполномоченные государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы или к должностным лицам за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, за исключением действий,

совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации. Порядок исчисления и взимания государственной пошлины установлен главой 25.3 НК РФ.

Плательщиками государственной пошлины (ст. 333.16 НК РФ) признаются организации и физические лица при обращении за юридически значимыми действиями, а также в том случае, когда они выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями при условии, что решение суда принято не в их пользу и истец, соответственно, освобожден от уплаты государственной пошлины.

Плательщики должны заплатить государственную пошлину в следующих случаях:

1) при обращении в Конституционный Суд РФ, Верховный Суд РФ, суды общей юрисдикции или к мировым судьям - до подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, жалобы;

2) при обращении за совершением нотариальных действий - до совершения нотариальных действий;

3) при обращении за выдачей документов (их дубликатов) - до выдачи документов (их дубликатов);

4) при обращении за проставлением апостиля - до проставления апостиля;

5) при обращении за совершением иных юридически значимых

Государственная пошлина не уплачивается плательщиком в случае внесения изменений в выданный документ, направленных на исправление ошибок, допущенных по вине органа и (или) должностного лица, осуществившего выдачу документа, при совершении этим органом и (или) должностным лицом юридически значимого действия.

При взимании государственной пошлины предусмотрены значительные льготы, как для организаций, так и для физических лиц.

Порядок их предоставления установлен в статьях 333.35 – 333.39 НК РФ.

Уплаченная государственная пошлина может быть возвращена плательщику частично или полностью в следующих случаях:

- 1) уплаты государственной пошлины в большем размере;
- 2) возвращения заявления, жалобы или иного обращения или отказа в их принятии судами либо отказа в совершении нотариальных действий уполномоченными на то органами или должностными лицами;
- 3) прекращения производства по делу или оставления заявления без рассмотрения судом общей юрисдикции или арбитражным судом.

При заключении мирового соглашения до принятия решения арбитражным судом возврату истцу подлежит 50 процентов суммы уплаченной им государственной пошлины. Данное положение не применяется в случае, если мировое соглашение заключено в процессе исполнения судебного акта арбитражного суда.

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;

- 4) отказа лиц, уплативших государственную пошлину, от совершения юридически значимого действия до момента обращения в соответствующий уполномоченный орган или к должностному лицу;

- 5) отказа в выдаче паспорта гражданина Российской Федерации для выезда из Российской Федерации и въезда в Российскую Федерацию, удостоверяющего в случаях, предусмотренных законодательством, личность гражданина РФ за пределами территории РФ и на территории РФ, проездного документа беженца.

Плательщик государственной пошлины имеет право на зачет излишне уплаченной суммы государственной пошлины в счет суммы

государственной пошлины, подлежащей уплате за совершение аналогичного действия. Зачет производится по заявлению плательщика, предъявленному в уполномоченный орган или должностному лицу, в который он обращался за совершением юридически значимого действия. Заявление о зачете суммы излишне уплаченной 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.

При уплате государственной пошлины по ходатайству заинтересованного лица может быть предоставлена отсрочка или рассрочка. При этом на сумму государственной пошлины, в отношении которой предоставлена отсрочка или рассрочка, проценты не начисляются в течение всего срока, на который она предоставлена.

Государственная пошлина уплачивается по месту совершения юридически значимого действия в наличной или безналичной форме.

Факт уплаты государственной пошлины плательщиком в безналичной форме подтверждается платежным поручением с отметкой банка или соответствующего территориального органа Федерального казначейства (иного органа, осуществляющего открытие и ведение счетов), в том числе производящего расчеты в электронной форме, о его исполнении.

Факт уплаты государственной пошлины плательщиком в наличной форме подтверждается либо квитанцией установленной формы, выдаваемой плательщику банком, либо квитанцией, выдаваемой плательщику должностным лицом или кассой органа, в который производилась оплата.

Факт уплаты государственной пошлины плательщиком подтверждается также с использованием информации об уплате государственной пошлины, содержащейся в Государственной информационной системе о государственных и муниципальных

платежах, предусмотренной Федеральным законом от 27 июля 2010 года N 210-ФЗ "Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг".

При наличии информации об уплате государственной пошлины, содержащейся в Государственной информационной системе о государственных и муниципальных платежах, дополнительное подтверждение уплаты плательщиком государственной пошлины не требуется.

Контрольные вопросы.

1. В чем заключается отличие сбора от налога?
2. В каких случаях организации и физические лица признаются плательщиками государственной пошлины?
3. При совершении каких юридически значимых действий взимается государственная пошлина?
4. Все ли обязательные элементы налогообложения устанавливаются в государственной пошлине?
5. Должны ли плательщики государственной пошлины – физические лица подавать налоговую декларацию?
6. Можно ли получить льготы по государственной пошлине?
7. В каких случаях плательщик может претендовать на возврат государственной пошлины?
8. Предусмотрена ли при уплате государственной пошлины возможность ее зачета?
9. Предусмотрена ли при уплате государственной пошлины возможность ее отсрочки?
10. Начисляются ли проценты при рассрочке государственной пошлины?

Глава 6. Региональные налоги

6.1. Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций относится к региональным налогам и является общеобязательным **платежом** на территории соответствующего субъекта РФ.

Определение элементов налогообложения по налогу на имущество организаций и методика исчисления налога регламентируются главой 30 Налогового Кодекса РФ и соответствующим законом субъекта РФ.

При установлении налога законами субъектов Российской Федерации могут также определяться особенности формирования налоговой базы отдельных объектов недвижимого имущества, предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования **налогоплательщиками**.

Налогоплательщиками налога (ст. 373 НК РФ) являются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения.

Организации, в состав которых входят территориально обособленные подразделения, имеющие **отдельный** баланс, уплачивают налог на имущество в региональный бюджет по месту нахождения данного территориального подразделения в соответствии с принятой там налоговой ставкой.

Объектом налогообложения (ст. 374 НК РФ) признается:

1) недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета,

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, ведут учет объектов налогообложения в порядке, установленном в Российской Федерации для ведения бухгалтерского учета.

2) недвижимое имущество, находящееся на территории Российской Федерации и принадлежащее организациям на праве собственности или праве хозяйственного ведения, а также полученное по концессионному соглашению.

В отношении этого налога установлены определенные льготы. Так, например, не признаются объектами налогообложения (ст. 374 НК РФ):

1) земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);

2) имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации;

3) объекты культурного наследия федерального значения;

4) ядерные объекты, суда, ледоколы.

Налоговая база (ст. 375 НК РФ) определяется как среднегодовая стоимость имущества. При определении налоговой базы амортизируемое имущество учитывается по остаточной стоимости. Поэтому в учетной политике в целях определения остаточной

стоимости для исчисления налоговой базы следует установить метод начисления бухгалтерской амортизации.

Налоговая база исчисляется отдельно в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации.

Налоговая база в отношении отдельных объектов недвижимого имущества определяется как их кадастровая стоимость, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости.

Средняя стоимость имущества за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной от сложения величин остаточной стоимости имущества на первое число каждого месяца отчетного периода и первое число следующего месяца, на количество месяцев в этом же периоде, увеличенное на единицу.

Среднегодовая стоимость имущества за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной от сложения величин остаточной стоимости имущества на первое число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на количество месяцев в этом же периоде, увеличенное на единицу.

Если объект недвижимого имущества фактически находится на территориях разных субъектов РФ, то налоговая база при исчислении налога в соответствующем субъекте РФ определяется отдельно и принимается пропорционально доли его балансовой стоимости.

Особый порядок налогообложения действует по имуществу, объединенному хозяйствующими субъектами для проведения совместной деятельности в рамках простого товарищества. В этом случае для целей налогообложения принимается **остаточная стоимость имущества**, внесенного участниками такой деятельности, а также созданное в результате совместной деятельности имущество, исходя из установленной в договоре о совместной деятельности доли собственности каждого участника.

В отношении отдельных объектов недвижимого имущества, таких, например, как административные и торговые центры, нежилые помещения, объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянные представительства, налоговая база определяется как кадастровая стоимость.

Налоговым периодом (ст. 379 НК РФ) по налогу на имущество организаций признается календарный год. Отчетными периодами являются первый квартал, полугодие и девять месяцев. Для налогоплательщиков, исчисляющих налог исходя из кадастровой стоимости, отчетными периодами признаются первый, второй и третий кварталы календарного года.

Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

Предельная ставка налога на имущество (ст. 380 НК РФ) организаций составляет 2,2 процента. Конкретные ставки налога устанавливаются законодательными органами власти субъектов РФ. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения. Если соответствующие решения о размере ставки не приняты, то применяется предельная ставка.

В отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база в отношении которых определяется как кадастровая стоимость, налоговая ставка не может превышать 2%.

Для резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области применяется особый порядок исчисления и уплаты налога на имущество организаций. Он распространяется на имущество, созданное или приобретенное при реализации инвестиционного проекта в

соответствии с Федеральным законом «Об особой экономической зоне в Калининградской области».

По данному имуществу исчисление налога на имущество организаций производится отдельно от всего другого имущества. В течение первых шести календарных лет, начиная со дня включения юридического лица в единый реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области, данное имущество облагается по налоговой ставке в размере 0 процентов.

В период с седьмого по двенадцатый год, со дня включения юридического лица в единый реестр резидентов Особой экономической зоны, при расчете налога на имущество организаций по указанному имуществу применяется льготная ставка налога. Она составляет величину, установленную законом Калининградской области для всех расположенных на ее территории организаций, но уменьшенную на 50 процентов.

Имеются особенности налогообложения имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения, а также железнодорожных путей общего пользования и сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью.

При исчислении налога на имущество следует учесть предоставляемые по нему льготы. Налоговые льготы прописаны в статье 381 НК РФ.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между величиной налога и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Организации, в состав которых входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивают налог и авансовые платежи в соответствии с региональным законодательством.

Законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Налогоплательщики обязаны, по истечении каждого налогового периода, представлять налоговую декларацию по налогу в налоговые органы по своему местонахождению, местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества (в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога), по месту нахождения имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения.

Налогоплательщик, состоящий на учете в нескольких налоговых органах, по месту нахождения принадлежащих ему объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их среднегодовая стоимость, вправе представлять налоговую декларацию в отношении всех таких объектов недвижимого имущества в один из налоговых органов по своему выбору, уведомив об этом налоговый орган по субъекту Российской Федерации.

В отношении имущества, имеющего местонахождение в территориальном море РФ, на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ и (или) за пределами территории РФ (для российских организаций), налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговая декларация по налогу представляются в налоговый орган по местонахождению российской организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации).

Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые **декларации** в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших **налогоплательщиков**.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Контрольные вопросы.

1. Кто является плательщиком налога на имущество организаций?
2. Какое имущество не признается объектом налогообложения?
3. Какой налоговый период установлен по налогу на имущество организаций?
4. В какой срок следует подать налоговую декларацию?
5. Кому предоставлено право отмены авансовых платежей по налогу на имущество организаций?
6. Назовите предельную ставку налога на имущество организаций.
7. Есть ли особенности в обложении недвижимого имущества, налоговая база в отношении которых определяется как кадастровая стоимость?
8. Как рассчитывается величина авансового платежа по налогу на имущество организаций?
9. Что признается объектом обложения по налогу на имущество организаций?
10. Что признается налоговой базой по налогу на имущество организаций?

6.2. Транспортный налог.

Порядок исчисления и взимания транспортного налога установлен главой 28 НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налоге, вводится в действие законами субъектов РФ о налоге и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

Вводя налог, законодательные (представительные) органы субъекта РФ определяют ставку налога в пределах, установленных главой 28 НК РФ, **порядок его** уплаты, форму отчетности по данному налогу.

При установлении налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Аналогичные налоги взываются во многих странах. Известен один курьезный исторический случай, когда в 1825 году школьный учитель из Бристоля, дабы избежать налога за проезд по дорогам, прицепил к повозке четыре воздушных змея (попробуй, возьми налог с лошадиной силы. Утверждают, что это транспортное средство могло развить скорость до 32 км/ч.

Налогоплательщиками налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения (ст. 357, **358** НК РФ).

По транспортным средствам, зарегистрированным на физических лиц, приобретенным и переданным ими на основании доверенности на право владения и распоряжения транспортным средством до момента

официального опубликования главы 28 НК РФ, налогоплательщиком является лицо, указанное в такой доверенности. При этом лица, на которых зарегистрированы указанные транспортные средства, уведомляют налоговый орган по месту своего жительства о передаче на основании доверенности указанных транспортных средств.

Объектом налогообложения (ст. 358 НК РФ) являются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством РФ.

Не признаются объектом налогообложения:

1) автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;

2) промысловые морские и речные суда;

3) пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;

4) тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей

используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;

5) транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и приравненная к ней служба;

6) транспортные средства, находящиеся в розыске, а также транспортные средства, розыск которых прекращен, с месяца начала розыска соответствующего транспортного средства до месяца его возврата лицу, на которое оно зарегистрировано;

7) самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;

8) суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов;

9) морские стационарные и плавучие платформы, морские передвижные буровые установки и буровые суда.

Налоговая база определяется (ст. 359 НК РФ):

- в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, - как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;

- в отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, - как паспортная **статическая** тяга реактивного двигателя на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы;

- в отношении водных самоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, - как **валовая вместимость**;

- в отношении иных водных и воздушных транспортных средств, как единица транспортного средства.

Сведения, необходимые для определения налоговой базы, содержатся в паспорте транспортного средства.

Налоговым периодом признается календарный год (ст. 360 НК РФ).

Отчетными периодами для налогоплательщиков, являющихся организациями, признаются первый квартал, второй квартал, третий квартал.

При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ соответственно в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, одну регистровую тонну, **одну единицу валовой вместимости** транспортного средства или единицу транспортного средства. Виды и размеры ставок установлены в статье 361 НК РФ.

Налоговые ставки могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов РФ, но не более чем в десять раз.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств, и (или) их экологического класса.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, исчисляют сумму налога и авансового платежа самостоятельно. Суммы авансовых платежей по налогу рассчитываются по истечении каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки. Сумма налога определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, уплаченных в течение налогового периода.

Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы

органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории РФ.

Сумма налога исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

Исчисление суммы налога производится с учетом повышающего коэффициента:

1,1 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов до 5 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло **не более 3 лет**;

2 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 5 миллионов до 10 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 5 лет;

3 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 10 миллионов до 15 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 10 лет;

3 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 15 миллионов рублей, с года выпуска которых прошло не более 20 лет.

Исчисление сроков начинается с года выпуска соответствующего легкового автомобиля.

Порядок расчета средней стоимости легковых автомобилей определяется федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере торговли. Перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов рублей размещается ежегодно не позднее 1 марта на официальном сайте указанного органа в информационно-телекоммуникационной сети "Интернет".

В случае регистрации транспортного средства или его снятия с регистрации в течение налогового периода, исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение

числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде.

Если регистрация транспортного средства произошла до 15-го числа соответствующего месяца включительно или снятие транспортного средства с регистрации (снятие с учета, исключение из государственного судового реестра и так далее) произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц регистрации (снятия с регистрации) транспортного средства.

Если регистрация транспортного средства произошла после 15-го числа соответствующего месяца или снятие транспортного средства с регистрации (снятие с учета, исключение из государственного судового реестра и так далее) произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, месяц регистрации (снятия с регистрации) транспортного средства не учитывается при определении коэффициента.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения 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. Они должны доводить в налоговые органы сведения о транспортных средствах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, по состоянию на 31 декабря истекшего календарного года до 1 февраля текущего календарного года, а также обо всех связанных с ними изменениях, произошедших за предыдущий календарный год.

Уплата налога и авансовых платежей в бюджет производится налогоплательщиками по месту нахождения **транспортных средств**.

Налог подлежит уплате налогоплательщиками-организациями в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым

периодом. Авансовые платежи по налогу уплачиваются в срок не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей для налогоплательщиков-организаций устанавливаются законами субъектов РФ. При этом срок уплаты налога не может быть установлен ранее 1 февраля года, следующего за истекшем налоговым периодом. Начиная с уплаты налога за налоговый период 2020г. налог подлежит уплате налогоплательщиками-организациями не позднее 1 марта года, следующего за истекшем налоговым периодом. Авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками-организациями в срок не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налогоплательщики-организации исчисляют суммы авансовых платежей по истечении каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения налоговой базы и налоговой ставки с учетом при необходимости повышающего коэффициента.

Налоговые органы передают налогоплательщикам-организациям (их обособленным подразделениям) по месту нахождения принадлежащих им транспортных средств сообщения об исчисленных налоговыми органами суммах налога в следующие сроки:

1) в течение десяти дней после составления налоговым органом сообщения об исчисленной сумме налога, подлежащей уплате соответствующим налогоплательщиком-организацией за истекший налоговый период, но не позднее шести месяцев со дня истечения установленного срока уплаты налога за указанный налоговый период;

2) не позднее двух месяцев со дня получения налоговым органом документов и иной информации, влекущих исчисление суммы налога, подлежащей уплате соответствующим налогоплательщиком-организацией за предыдущие налоговые периоды;

3) не позднее одного месяца со дня получения налоговым органом сведений, содержащихся в едином государственном реестре юридических лиц, о том, что соответствующая организация находится в процессе ликвидации.

Сообщение об исчисленной сумме налога составляется на основе документов и иной информации, имеющихся у налогового органа. В нем указываются объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, сумма исчисленного налога.

Сообщение об исчисленной сумме налога передается налоговым органом налогоплательщику-организации в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота или через личный кабинет налогоплательщика, а в случае невозможности передачи указанными способами сообщение об исчисленной сумме налога направляется по почте заказным письмом или может быть передано руководителю организации лично под расписку. В случае направления сообщения об исчисленной сумме налога по почте заказным письмом такое сообщение считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Налогоплательщик-организация вправе в течение десяти дней со дня получения сообщения об исчисленной сумме налога представить в налоговый орган пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты налога, обоснованность применения пониженных налоговых ставок, налоговых льгот или наличие оснований для освобождения от уплаты налога, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Эти пояснения и документы рассматриваются налоговым органом в течение одного месяца со дня их получения. Этот срок может быть продлен не более чем на один месяц при обязательном уведомлении налогоплательщика.

Налогоплательщику-организации направляется требование об уплате налога в случае, если по результатам рассмотрения налоговым органом выявлена недоимка оп налогу.

Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками - физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами (организациями, должностными лицами), осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации.

Срок уплаты налога (ст. 363 НК РФ) для налогоплательщиков – физических лиц не может быть установлен **позднее 1 декабря** года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговое уведомление о подлежащей уплате сумме налога вручается налогоплательщику, являющемуся физическим лицом, налоговым органом в срок не позднее 1 июня года налогового периода.

Контрольные тесты

1. Являются ли моторные лодки мощностью свыше 5 лошадиных сил объектом обложения транспортным налогом?

- А. являются;
- Б. не являются.

2. Какой из перечисленных объектов не облагается транспортным налогом?

А. Выручка (валовой доход) от реализации продукции (работ, услуг);

Б. Товарооборот заготовительной, снабженческо-сбытовой и торговой организации;

В. тракторы;

Г. все перечисленные

3. Кто является плательщиком транспортного налога?

А. организации;

Б. физические лица;

В. организации и физические лица, имеющие зарегистрированные транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

4. Какие факторы учитываются при определении ставки транспортного налога?

А. мощность автотранспортного средства по видам транспортных средств;

Б. остаточная стоимость транспортного средства по видам транспортных средств;

Г. рыночная стоимость транспортного средства по видам транспортных средств.

5. В какие сроки следует уплачивать транспортный налог?

А. до 15 августа;

Б. до 15 сентября;

В. в сроки, которые установлены законами субъектов РФ.

6. Какой налоговый период установлен по транспортному налогу?

А. календарный месяц;

Б. квартал;

В. календарный год.

7. Являются ли объектом налогообложения транспортным налогом речные суда?

- А. являются;
- Б. не являются.

8. Могут ли налоговые ставки по транспортному налогу быть увеличены законами субъектов РФ?

- А. могут;
- Б. не могут.

9. Какие из перечисленных организаций не являются плательщиками транспортного налога?

- А. малые предприятия;
- Б. автотранспортные предприятия;
- В. министерство обороны РФ.

10. В какие сроки производится уплата транспортного налога?

- А. сроки устанавливаются законом субъекта РФ;
- Б. до 15 августа;
- В. два раза в год равными долями до 15 сентября и до 15 ноября.

6.3. Налог на игорный бизнес

Налог на игорный бизнес исчисляется и взимается на основании главы 29 НК РФ «Налог на игорный бизнес».

Налогоплательщиками налога на игорный бизнес (ст. 365 НК РФ) признаются организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в **сфере** игорного бизнеса.

Игорный бизнес представляет собой предпринимательскую деятельность по организации и проведению азартных игр, связанную с извлечением организациями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр.

Объектами налогообложения являются (ст. 366 НК РФ):

- 1) игровой стол;
- 2) игровой автомат;
- 3) процессинговый центр букмекерской конторы;
- 4) процессинговый центр тотализатора;
- 5) процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора;
- 6) процессинговый центр интерактивных ставок букмекерской конторы;
- 7) пункт приема ставок тотализатора;
- 8) пункт приема ставок букмекерской конторы.

Каждый объект налогообложения необходимо поставить на учет в налоговом органе по месту регистрации игорного заведения не позднее чем за **пять дней** до даты установки (открытия пункта приема ставок букмекерской конторы или тотализатора, процессингового центра тотализатора или процессингового центра букмекерской конторы, **процессингового центра интерактивных ставок тотализатора или букмекерской конторы**) каждого объекта налогообложения и получить свидетельство о регистрации. Любое изменение количества объектов налогообложения должно быть зарегистрировано в течение **5-ти** рабочих дней со дня установки или выбытия каждого вида объекта налогообложения.

Регистрация проводится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика о регистрации объекта (объектов) налогообложения с обязательной выдачей свидетельства о регистрации

объекта (объектов) налогообложения. Формы заявления и свидетельства утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Заявление о регистрации объекта (объектов) налогообложения представляется налогоплательщиком в налоговый орган лично или через его представителя. Оно может также быть отправлено в виде почтового отправления с описью вложения или передано в электронной форме.

Налоговые органы обязаны в течение пяти дней с даты получения заявления от налогоплательщика о регистрации объекта (объектов) налогообложения (об изменении количества объектов налогообложения) выдать свидетельство о регистрации или внести изменения, связанные с изменением количества объектов налогообложения, в ранее выданное свидетельство.

Налоговая база определяется отдельно по каждому из объектов налогообложения как их общее количество (ст. 367 НК РФ).

При выдаче свидетельства о регистрации объектов налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая новый объект налогообложения) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При выдаче свидетельства о регистрации объектов налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога по этим объектам за указанный налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При выбытии (закрытии) объекта (объектов) налогообложения до 15-го числа (включительно) текущего налогового периода сумма налога

по этому объекту (этим объектам) за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При выбытии (закрытии) объекта (объектов) налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая выбывший (закрытый) объект (объекты) налогообложения) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

Ставки налога (ст. 369 НК РФ) устанавливаются на каждый объект законами субъектов РФ следующих пределах:

- 1) за один игровой стол - от 50 000 до 250 000 рублей;
- 2) за один игровой автомат - от 3 000 до 15 000 рублей;
- 3) за один процессинговый центр букмекерской конторы - от 50 000 до 250 000 рублей;
- 4) за один процессинговый центр тотализатора - от 50 000 до 250 000 рублей;
- 5) за один процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора - от 2 500 000 до 3 000 000 рублей;
- 6) за один процессинговый центр интерактивных ставок букмекерской конторы - от 2 500 000 до 3 000 000 рублей;
- 7) за один пункт приема ставок тотализатора - от 10 000 до 14 000 рублей;
- 8) за один пункт приема ставок букмекерской конторы - от 10 000 до 14 000 рублей.

Если налоговая ставка не установлена законом субъекта РФ, то применяются минимальные ставки.

В случае если игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка налога по этому столу увеличивается кратно количеству игровых полей.

Налоговый период устанавливается как календарный месяц (ст. 368 НК РФ).

Налог исчисляется плательщиком ежемесячно, самостоятельно, исходя из количества объектов налогообложения и ставок налога. Налог уплачивается налогоплательщиком в бюджет по месту регистрации в налоговом органе объектов налогообложения не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период

Налоговая декларация за истекший налоговый период представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговая декларация заполняется налогоплательщиком с учетом изменения количества объектов налогообложения за истекший налоговый период.

Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Контрольные вопросы.

1. Назовите плательщиков налога на игорный бизнес.
2. Что следует включить в объект налогообложения?
3. Каковы права субъектов РФ в отношении налога на игорный бизнес?
4. Назовите виды налоговых ставок по налогу на игорный бизнес.
5. Как следует определять налоговую базу?
6. Назовите налоговый период по налогу на игорный бизнес.

7. В какой бюджет поступает налог на игорный бизнес?
8. В какой срок необходимо подать налоговую декларацию?
9. Надо ли ставить на учет в налоговом органе объекты налогообложения?
10. Каков порядок исчисления налога на игорный бизнес при выбытии объектов налогообложения?

Глава 7. Местные налоги и сборы

7.1. Земельный налог

В России налогообложение земли относится к древнему виду обложения, ссылки на него можно найти в еще летописях. Этот налог существовал под разными названиями: посошная подать, поземельный налог, оброчная подать и др.

В настоящее время порядок исчисления и уплаты земельного налога прописан в нормативно-правовых актах муниципальных образований РФ, которые базируются на положениях главы 31 НК РФ «Земельный налог».

В городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе налог устанавливается НК РФ и законами указанных субъектов РФ, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и законами, указанных субъектов РФ и обязателен к уплате на этих территориях.

Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) определяют налоговые ставки в пределах, установленных НК РФ, **порядок уплаты** налога.

При установлении налога нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) могут также устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Налогоплательщиками земельного налога (ст. 388 НК РФ) признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

В отношении земельных участков, входящих в имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд, налогоплательщиками признаются управляющие компании. При этом налог уплачивается за счет имущества, составляющего этот паевой инвестиционный фонд.

Объектом налогообложения (ст. 389 НК РФ) являются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), на территории которого введен налог.

Не признаются объектом налогообложения:

1) земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством РФ;

2) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, занятые особо ценными объектами культурного наследия народов РФ, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;

3) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, в пределах лесного фонда;

4) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда, за исключением земельных участков, занятых обособленными водными объектами.

Налоговая база (ст. 390 НК РФ) определяется как кадастровая стоимость земельных участков на основании сведений государственного кадастра недвижимости.

Кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством РФ.

Налоговая база уменьшается на не облагаемую налогом сумму в размере 10 000 руб. на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении следующих категорий налогоплательщиков:

1) Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;

2) инвалидов, имеющих 1 группу инвалидности, а также лиц, имеющих 2-ю группу инвалидности, установленную до 1 января 2004 года;

3) инвалидов с детства;

4) ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;

5) физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом РФ "О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС" (в ред. Закона РФ от 18 июня 1992 года N 3061-I), в соответствии с Федеральным законом от 26 ноября 1998 года N 175-ФЗ "О социальной защите граждан Российской Федерации,

подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении "Маяк" и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча" и в соответствии с Федеральным законом от 10 января 2002 года N 2-ФЗ "О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне";

б) физических лиц, принимавших в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

7) физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

Если земельный участок расположен на территории нескольких муниципальных образований, налоговая база по нему определяется отдельно по каждому муниципальному образованию.

Налоговым периодом признается календарный год (ст. 393 НК РФ).

Отчетными периодами для налогоплательщиков - организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

При установлении налога представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) вправе не устанавливать отчетный период.

Налоговые ставки (ст. 395 НК РФ) устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и не могут превышать:

- 0,3 процента в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства, занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса или предоставленных (приобретенных) для жилищного строительства, личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества, животноводства и дачного хозяйства;

- 1,5 процента в отношении прочих земельных участков.

С целью стимулирования скорейшей застройки земельных участков предусмотрен специальный механизм. Налогоплательщики, являющиеся организациями или индивидуальными предпринимателями, которые приобрели земельные участки в собственность с целью жилищного строительства (за исключением индивидуального жилищного строительства) в течение трех лет с момента государственной регистрации прав на землю до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости исчисляют сумму налога с коэффициентом 2. Если им удастся построить объект за этот период, то излишне внесенная сумма налога будет возвращена налогоплательщику. В противном случае исчисление суммы земельного налога будет производиться с учетом коэффициента 4 вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект.

Если земельный участок приобретен физическими лицами для индивидуального жилищного строительства, то по истечении 10 лет с даты государственной регистрации прав на землю вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект земельный налог подлежит уплате с коэффициентом 2.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка, а также в зависимости от места

нахождения объекта налогообложения применительно к муниципальным образованиям, включенным в состав внутригородской территории города федерального значения Москвы в результате изменения его границ, в случае, если в соответствии с законом города федерального значения Москвы земельный налог отнесен к источникам доходов бюджетов указанных муниципальных образований.

В случае если налоговые ставки не определены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), налогообложение производится в порядке, установленным НК РФ.

Налоговые льготы прописаны в статье 395 НК РФ.

Налог и авансовые платежи по земельному налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя).

При этом *срок уплаты налога* для налогоплательщиков - организаций или физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, не может быть установлен ранее 1 февраля следующего года.

Срок уплаты налога для налогоплательщиков - физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, не может быть установлен ранее 1 ноября года, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 397 НК РФ).

В течение налогового периода налогоплательщики (организации или индивидуальные предприниматели) уплачивают авансовые платежи по налогу, если нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) не предусмотрено иное.

Налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются налогоплательщиками - организациями или физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями, в бюджет по месту нахождения земельных участков, признаваемых объектом налогообложения.

Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, уплачивают налог на основании налогового уведомления, направленного налоговым органом.

Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно. До 1 февраля года, следующего за отчетным, они обязаны подать налоговую декларацию.

Налогоплательщики - физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, исчисляется налоговыми органами.

Контрольные тесты.

1. Земельный налог исчисляется и уплачивается:

А. по месту регистрации юридического лица в качестве налогоплательщика;

Б. по месту расположения земельного участка;

В. по месту государственной регистрации земельного участка и налогоплательщика.

2. Что является объектом обложения земельным налогом?

- А. площадь земельного участка;
- Б. стоимость земельного участка;
- В. рыночная цена земельного участка.

3. В какие бюджеты поступает земельный налог.

- А. во все бюджеты;
- Б. в местный бюджет;
- В. в местный и региональный бюджеты.

4. Земельный налог уплачивается:

- А. ежеквартально;
- Б. ежемесячно;
- В. два раза в год;
- Г. один раз в год;

4. Кто рассчитывает величину земельного налога для физических лиц?

- А. физическое лицо;
- Б. налоговый агент;
- В. нотариус;
- Г. налоговый орган.

7.2. Налог на имущество физических лиц

Исторически имущественное налогообложение возникло значительно раньше, чем подоходное, ведь доходы граждан научились более-менее считать и контролировать лишь в 20 веке. Имущественное обложение практиковалось многими странами, в том числе и в России. Так, при Петре Первом налоги взимались в зависимости от количества окон, дверей и дымовых труб, с погребов, мельниц и бань, с хомутов и от количества ульев на пасеках. Эти многочисленные налоги правомерно считать прообразами современного налога на имущество физических лиц.

Порядок взимания налога на имущество физических лиц установлен главой 32 НК РФ.

Налогоплательщиками налога (ст. 400 НК РФ) признаются физические лица, обладающие правом собственности на имущество, признаваемое объектом налогообложения.

Объектом налогообложения (ст. 401 НК РФ) признается расположенное в пределах муниципального образования (города федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга или Севастополя) следующее имущество:

- 1) жилой дом;
- 2) жилое помещение (квартира, комната);
- 3) гараж, машино-место;
- 4) единый недвижимый комплекс;
- 5) объект незавершенного строительства;
- 6) **иные здания, строения, сооружения, помещения.**

Не признается объектом налогообложения имущество, входящее в состав общего имущества многоквартирного дома.

Налоговая база (ст. 402 НК РФ) в отношении объектов налогообложения определяется исходя из их кадастровой стоимости.

Порядок определения налоговой базы может быть установлен нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального

значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) после утверждения субъектом РФ в установленном порядке кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества. Законодательный (представительный) орган государственной власти субъекта РФ (за исключением городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) устанавливает в срок до 1 января 2020 г. единую дату начала применения на территории этого субъекта РФ порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения.

Налоговая база определяется в отношении каждого объекта налогообложения как его кадастровая стоимость, указанная в государственном кадастре недвижимости по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. В отношении объекта налогообложения, образованного в течение налогового периода, налоговая база в данном налоговом периоде определяется как его кадастровая стоимость на дату постановки такого объекта на государственный кадастровый учет.

Изменение кадастровой стоимости объекта имущества вследствие исправления технической ошибки, допущенной органом, осуществляющим государственный кадастровый учет, при ведении государственного кадастра недвижимости, учитывается при определении налоговой базы, начиная с налогового периода, в котором была допущена такая техническая ошибка. В случае изменения кадастровой стоимости объекта имущества, то по решению комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости или решению суда в порядке, установленном статьей 24.18 Федерального закона от 29 июля 1998 года N 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», сведения о кадастровой стоимости, установленной решением указанной комиссии или решением суда, учитываются при определении налоговой базы, начиная с налогового периода, в котором подано соответствующее

заявление о пересмотре кадастровой стоимости, но не ранее даты внесения в государственный кадастр недвижимости кадастровой стоимости, которая являлась предметом оспаривания.

Налоговая база в отношении квартиры определяется как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 20 квадратных метров общей площади этой квартиры.

Налоговая база в отношении комнаты определяется как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 10 квадратных метров площади этой комнаты.

Налоговая база в отношении жилого дома определяется как его кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 50 квадратных метров общей площади этого жилого дома.

Налоговая база в отношении единого недвижимого комплекса, в состав которого входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом), определяется как его кадастровая стоимость, уменьшенная на один миллион рублей.

Представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) вправе увеличивать размеры налоговых вычетов.

В случае если при применении налоговых вычетов налоговая база принимает отрицательное значение, такая налоговая база принимается равной нулю.

Если субъектом РФ не принято решение определять налоговую базу по кадастровой стоимости, то налоговая база рассчитывается исходя из инвентарной стоимости.

В этом случае налоговая база определяется в отношении каждого объекта налогообложения как его инвентаризационная стоимость, исчисленная с учетом коэффициента-дефлятора на основании последних данных об инвентаризационной стоимости, представленных в установленном порядке в налоговые органы до 1 марта 2013 года.

Налоговым периодом (ст. 405 НК РФ) признается календарный год.

Налоговые ставки (ст. 406 НК РФ) устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в зависимости от применяемого порядка определения налоговой базы.

В случае определения налоговой базы, исходя из кадастровой стоимости объекта налогообложения, *налоговые ставки* устанавливаются в размерах, не превышающих:

1) 0,1 процента в отношении: жилых домов, жилых помещений; объектов незавершенного строительства в случае, если проектируемым назначением таких объектов является жилой дом; единых недвижимых комплексов, в состав которых входит, хотя бы одно жилое помещение (жилой дом); гаражей и машино-мест; хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 квадратных метров и которые расположены на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства. Налоговые ставки могут быть уменьшены до нуля или увеличены, но не более чем в три раза нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований;

2) 2 процентов в отношении объектов налогообложения, включенных в перечень, определяемый в соответствии с пунктом 7 статьи 378.2 НК РФ, в отношении объектов налогообложения, предусмотренных абзацем вторым пункта 10 статьи 378.2 НК РФ, а также в отношении объектов налогообложения, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 миллионов рублей;

3) 0,5 процента в отношении прочих объектов налогообложения.

В случае определения налоговой базы, исходя из инвентаризационной стоимости, налоговые ставки устанавливаются в

следующих пределах от 0,1 до 2% в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости объектов налогообложения.

Налоговые льготы установлены статьей 395 НК РФ.

Сумма налога исчисляется налоговыми органами по истечении налогового периода отдельно по каждому объекту налогообложения как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. В случае, если объект налогообложения находится в общей долевой собственности, налог исчисляется для каждого из участников долевой собственности пропорционально его доле в праве собственности на такой объект налогообложения. В случае, если объект налогообложения находится в общей совместной собственности, налог исчисляется для каждого из участников совместной собственности в равных долях. В отношении имущества, перешедшего по наследству физическому лицу, налог исчисляется со дня открытия наследства.

В некоторых случаях при налогообложении могут применяться понижающие коэффициенты.

Налог подлежит уплате налогоплательщиками в срок не позднее 1 октября года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налог уплачивается по месту нахождения объекта налогообложения на основании налогового уведомления, направляемого налогоплательщику налоговым органом.

Контрольные вопросы.

1. Кто является плательщиком налога на имущество физических лиц?
2. Что признается объектом налогообложения?
3. Как рассчитывается налоговая база?
4. Какие преференции установлены при определении налоговой базы исходя из кадастровой стоимости?

5. Какой налоговый период установлен по налогу на имущество физических лиц?
6. В какой срок налог следует заплатить в региональный бюджет?

7.3. Торговый сбор

Торговый сбор устанавливается главой 33 НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований. В городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе сбор устанавливается законами субъектов РФ.

Представительные (законодательные) органы муниципальных образований (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) определяют ставку сбора в установленных пределах. Нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) могут также устанавливаться льготы, основания и порядок их применения.

Плательщиками торгового сбора (ст. 411 НК РФ) признаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности, в отношении которых установлен торговый сбор на территории муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), в отношении которых нормативным правовым актом этого муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), с использованием объектов движимого и недвижимого имущества на территории этого

муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя).

От уплаты сбора по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых нормативным правовым актом муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) установлен сбор, освобождаются индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, и налогоплательщики, применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, в отношении этих видов предпринимательской деятельности с использованием соответствующих объектов движимого или недвижимого имущества.

Постановка на учет, снятие с учета организации или индивидуального предпринимателя в качестве плательщика сбора в налоговом органе осуществляются на основании соответствующего уведомления плательщика сбора, представляемого им в налоговый орган. В уведомлении указывается информация об объекте обложения сбором: вид предпринимательской деятельности; объект осуществления торговли, с использованием которого осуществляется (прекращается) указанная предпринимательская деятельность; характеристики объекта осуществления торговли, необходимые для определения суммы сбора. Плательщик сбора представляет соответствующее уведомление не позднее пяти дней с даты возникновения объекта обложения сбором. Осуществление вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, без направления указанного уведомления приравнивается к ведению деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе. Плательщик сбора обязан уведомить налоговый орган о каждом изменении показателей объекта осуществления торговли, которое влечет за собой изменение суммы сбора, не позднее пяти дней со дня

соответствующего изменения. Постановка на учет производится на основании уведомления, представленного плательщиком сбора, в течение пяти дней после получения налоговым органом указанного уведомления. В течение пяти дней с даты постановки на учет плательщику сбора направляется соответствующее свидетельство.

В случае прекращения осуществления предпринимательской деятельности с использованием объекта осуществления торговли плательщик сбора представляет соответствующее уведомление в налоговый орган. Датой снятия с учета организации или индивидуального предпринимателя в качестве плательщика сбора является дата прекращения осуществления плательщиком сбора вида деятельности, указанная в уведомлении.

Формы уведомлений, а также порядок и состав сведений, указываемых в уведомлениях, определяются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Объектом обложения сбором (ст. 412 НК РФ) признается использование объекта движимого или недвижимого имущества (объект осуществления торговли) для осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала.

Сбор устанавливается в отношении осуществления торговой деятельности на объектах осуществления торговли.

Периодом обложения сбором признается квартал (ст. 414 НК РФ).

Ставки сбора (ст. 415 НК РФ) устанавливаются нормативными правовыми актами муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в рублях за квартал в расчете на объект осуществления торговли или на его площадь. Ставка сбора не может превышать расчетную сумму налога, подлежащую уплате в соответствующем муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт-Петербурге

или Севастополе) в связи с применением патентной системы налогообложения на основании патента по соответствующему виду деятельности, выданного на три месяца.

Сумма сбора определяется плательщиком самостоятельно для каждого объекта обложения сбором начиная с периода обложения, в котором возник объект обложения сбором, как произведение ставки сбора в отношении соответствующего вида предпринимательской деятельности и фактического значения физической характеристики соответствующего объекта осуществления торговли.

Уплата сбора производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за периодом обложения (ст. 417 НК РФ).

В случае представления от уполномоченного органа информации о выявленных объектах обложения сбором, в отношении которых в налоговый орган не представлено уведомление или в отношении которых в уведомлении указаны недостоверные сведения, налоговый орган направляет плательщику сбора требование об уплате сбора в срок не позднее 30 дней со дня поступления указанной информации.

Контрольные вопросы.

1. Кем вводится торговый сбор?
2. Назовите плательщиков торгового сбора.
3. Как устанавливаются ставки торгового сбора?
4. Какой период обложения торговым сбором?
5. В какой срок происходит уплата торгового сбора?

Глава 8. Специальные налоговые режимы

8.1. Единый сельскохозяйственный налог

Единый сельскохозяйственный налог взимается на основании главы 26.1 НК РФ, которая устанавливает специальный налоговый режим для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством РФ о налогах и сборах.

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями, вправе добровольно перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога

Налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога (ст. 346.2 НК РФ) признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога

Сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию в том случае, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 процентов, а также сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые, снабженческие, садоводческие,

огороднические, животноводческие), признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом от 8 декабря 1995 года N 193-ФЗ "О сельскохозяйственной кооперации", у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов данных кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов этих кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70 процентов.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями также признаются:

1) градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, численность работающих в которых с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта;

2) сельскохозяйственные производственные кооперативы (включая рыболовецкие артели (колхозы));

3) рыбохозяйственные организации и индивидуальные предприниматели при соблюдении ими следующих условий:

- если средняя численность работников, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, не превышает за налоговый период 300 человек;

- если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной собственными силами из них рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет за налоговый период не менее 70 процентов;

- если они осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования (бербоут-чартера и тайм-чартера).

Не признаются сельскохозяйственными товаропроизводителями сельскохозяйственные организации индустриального типа (птицефабрики, тепличные комбинаты, зверосовхозы, животноводческие комплексы и другие), определяемые по перечню, утверждаемому законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации, в соответствии с порядком, устанавливаемым Правительством Российской Федерации.

Перевод организаций, крестьянских (фермерских) хозяйств и индивидуальных предпринимателей на уплату налога производится, независимо от численности работников.

Налогоплательщики переводятся на уплату налога в том случае, если за предшествующий календарный год доля выручки от реализации сельскохозяйственной продукции, произведенной ими на сельскохозяйственных угодьях, в том числе от реализации продуктов ее переработки, в общей выручке от реализации товаров (работ, услуг) составила не менее 70 процентов.

Не вправе переходить на уплату ЕСХН:

- производители подакцизных товаров;
- организации и предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса;
- казенные, бюджетные и автономные учреждения.

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога со следующего календарного года, уведомляют об этом налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего календарному году, начиная с

которого они переходят на уплату единого сельскохозяйственного налога.

В уведомлении указываются данные о доле дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, или данные о доле доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную этими кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов этих кооперативов, а также от выполненных работ (оказанных услуг) для членов этих кооперативов в общем доходе от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг), полученном ими по итогам календарного года, предшествующего году, в котором подается уведомление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Вновь созданная организация и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе уведомить о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога не позднее 30 календарных дней от даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе. В этом случае организация и индивидуальный предприниматель признаются налогоплательщиками от даты постановки их на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

При этом налогоплательщики не вправе до окончания налогового периода перейти на иной режим налогообложения.

Если по итогам налогового периода налогоплательщик не соответствует условиям работы в условиях данного специального налогового режима, он считается утратившим право на применение

единого сельскохозяйственного налога с начала налогового периода, в котором допущено нарушение установленных ограничений и (или) выявлено несоответствие установленным условиям. Такой налогоплательщик, должен в течение одного месяца после истечения налогового периода, в котором допущено нарушение, произвести перерасчет налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц, налогу на имущество организаций, налогу на имущество физических лиц с уплатой пени за весь налоговый период.

О переходе на иной режим налогообложения налогоплательщик обязан сообщить в налоговый орган в течение пятнадцати дней по истечении отчетного (налогового) периода.

Со дня введения ЕСХН с его плательщиков-организаций не взимаются следующие налоги:

1) налог на прибыль организаций (за исключением налога, взимаемого по ставкам 0, 9 и 15%);

2) НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией;

3) Налог на имущество организаций;

Налогоплательщики, являющиеся индивидуальными предпринимателями, освобождаются от уплаты налога на доходы физических лиц (за исключением налога, взимаемого по ставкам 9 и 35%) и налога на имущество физических лиц, страховых взносов и НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией;

Организации, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели, переведенные на уплату единого сельскохозяйственного налога, уплачивают страховые взносы на

обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством РФ о пенсионном обеспечении.

Организации, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели, переведенные на уплату налога, не освобождаются от обязанностей налоговых агентов.

Пример: на угодьях фермерского хозяйства работают наемные работники. Владелец фермерского хозяйства освобожден от уплаты налога на доходы физических лиц, но должен начислять его с заработной платы работников.

Иные налоги уплачиваются организациями и индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Объектом налогообложения (ст. 346.4 НК РФ) признаются доходы, уменьшенные на величину расходов

Налоговой базой (ст. 346.6 НК РФ) признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Состав доходов и расходов определен в статье 346.5 НК РФ. Налогоплательщики вправе уменьшить налоговую базу за налоговый период на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. Для признания доходов и расходов используется кассовый метод.

Налогоплательщики вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. Убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен целиком или частично на любой год из последующих девяти лет.

Налоговым периодом является календарный год (ст. 346.7 НК РФ).

Отчетным периодом является полугодие.

Налоговая ставка устанавливается в размере 6% (ст. 346.8 НК РФ).

Налогоплательщики по итогам отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по единому сельскохозяйственному налогу, исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия.

Авансовые платежи по единому сельскохозяйственному налогу уплачиваются не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода.

Уплаченные авансовые платежи по единому сельскохозяйственному налогу засчитываются в счет уплаты единого сельскохозяйственного налога по итогам налогового периода.

Уплата единого сельскохозяйственного налога и авансового платежа по единому сельскохозяйственному налогу производится налогоплательщиками по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

Налогоплательщики представляют налоговую декларацию по итогам налогового периода не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. При этом организации предоставляют налоговую декларацию по месту своего нахождения, а индивидуальные предприниматели – по месту жительства.

В случае если налогоплательщик прекратил предпринимательскую деятельность в качестве сельскохозяйственного товаропроизводителя, то он обязан подать налоговую декларацию не позднее 25-го числа следующего месяца.

Распределение единого налога по уровням бюджетной системы происходит в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Контрольные вопросы.

1. Назовите налогоплательщиков единого сельскохозяйственного налога.
2. Что является объектом налогообложения по единому сельскохозяйственному налогу?
3. Как формируется налоговая база по единому сельскохозяйственному налогу?
4. В какие сроки подается налоговая декларация?
5. Где производится уплата единого сельскохозяйственного налога и авансового платежа по единому сельскохозяйственному налогу?
6. Какие налоги не взимаются с момента введения единого сельскохозяйственного налога у налогоплательщиков-организаций?
7. Какие налоги не взимаются с момента введения единого сельскохозяйственного налога у налогоплательщиков-индивидуальных предпринимателей?
8. Назовите налоговый и отчетный период по единому сельскохозяйственному налогу.
9. Какая ставка установлена по единому сельскохозяйственному налогу?
10. Где установлен состав доходов и расходов, учитываемых при определении налоговой базы?

8.2. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) взимается на основании главы 26.3 НК РФ «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности».

Во все времена существовали виды деятельности, трудно поддающиеся налоговому контролю. Вот как описывает «визит» фискального чиновника известный бытоописатель старой Москвы И.А. Белоусов: «Как только в какой-нибудь дом, заселенный ремесленниками, являлся чиновник для проверки числа рабочих мест у того или другого хозяина, во всем доме начиналась тревога: хозяева, чтобы уменьшить число рабочих, начинали их всячески прятать – портные залезали под катки, сапожники выбегали в сени и прятались по чуланам, залезали на чердаки, на крыши... Когда чиновник уходил, все успокаивалось, и мастера принимались за работу...»¹³

Сущность вмененного налогообложения заключена в том, что бывают ситуации, когда налоговому органу трудно либо проконтролировать реальные размеры налоговых баз, либо такой контроль чрезвычайно затратен. Поэтому облагают потенциально вероятный доход налогоплательщика.

Рассмотрим, например, такие регионы РФ, как Москва и Московская область. Москва – компактный город, ее площадь 2511 кв. км., что обеспечивает возможность достаточно полного налогового контроля по основным налогам всех налогоплательщиков. Поэтому, нет особого смысла вводить вмененное налогообложение. В отличие от Москвы площадь Московской области 44379 кв. км., то есть более чем в 20 раз больше. На этой площади разбросаны города, поселки, деревни общим числом примерно 6500. Разумеется, такое положение создает трудности налогового контроля, в каждую деревню не пошлешь проверяющего, не говоря уже о многочисленных пунктах общепита и торговли, которые расположены вне населенных пунктов. Поэтому, чтобы собрать хоть что-то в региональный бюджет, для определенных видов деятельности Московская область использует вмененное налогообложение.

¹³ Иван Белоусов, Ушедшая Москва., М.: «Русский миръ», «Вече», «Московские учебники», 1998, с. 66

ЕНВД вводится в действие нормативно-правовыми актами муниципальных районов и городских округов, законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя, в которых определяется порядок введения налога, виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится единый налог, а также значение корректирующего коэффициента К2.

На уплату единого налога на вмененный доход не переводятся:

1) организации и индивидуальные предприниматели, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек;

2) организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов. Указанное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, в том случае, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов, а также на организации потребительской кооперации, и хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом;

3) учреждения образования, здравоохранения и социального обеспечения в части предпринимательской деятельности по оказанию услуг общественного питания, если оказание услуг общественного питания является неотъемлемой частью процесса функционирования указанных учреждений и эти услуги оказываются непосредственно этими учреждениями;

4) организации и индивидуальные предприниматели в части оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование автозаправочных станций и автогазозаправочных станций.

Налогоплательщиками ЕНВД (ст. 346.28 НК РФ) являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя, предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом, и перешедшие на уплату единого налога на вмененный доход .

Организации и индивидуальные предприниматели переходят на уплату единого налога добровольно.

Налогоплательщики единого налога на вмененный доход вправе перейти на иной режим налогообложения со следующего календарного года.

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на уплату единого налога на вмененный доход, обязаны встать на учет в качестве налогоплательщиков единого налога в налоговом органе:

- по месту осуществления предпринимательской деятельности;
- по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

Постановка на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога на вмененный доход, которые осуществляют предпринимательскую деятельность на территориях нескольких городских округов или муниципальных районов, на нескольких внутригородских территориях городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя, на территориях которых, действуют несколько налоговых органов, осуществляется в налоговом органе, на подведомственной территории которого расположено место осуществления предпринимательской деятельности, указанное первым в заявлении о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога.

Организации или индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на уплату единого налога на вмененный доход, подают в налоговые органы в течение пяти дней со дня начала применения системы налогообложения, установленной настоящей главой, заявление о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога.

В течение пяти дней со дня получения заявления о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога на вмененный доход налоговый орган выдает уведомление о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога. Датой постановки на учет в качестве налогоплательщика единого налога на вмененный доход является дата начала применения системы налогообложения указанная в заявлении о постановке на учет в качестве налогоплательщика единого налога.

Снятие с учета налогоплательщика единого налога на вмененный доход при прекращении им предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, либо переходе на иной режим налогообложения осуществляется на основании заявления, представленного в налоговый орган в течение пяти дней со дня прекращения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, или со дня перехода на иной режим налогообложения, или с последнего дня месяца налогового периода, в котором допущены нарушения требований, необходимых для деятельности в этом режиме. Датой снятия с учета налогоплательщика единого налога на вмененный доход в указанных случаях считается указанная в заявлении дата прекращения предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом на вмененный доход, или дата перехода на иной режим налогообложения, или дата начала налогового

периода, с которого налогоплательщик обязан перейти на общий режим налогообложения соответственно.

Налоговый орган в течение пяти дней со дня получения от налогоплательщика заявления о снятии с учета в качестве налогоплательщика единого налога на вмененный доход направляет ему уведомление о снятии его с учета.

В случае нарушения налогоплательщиком сроков предоставления заявления о снятии его с учета, в связи с прекращением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом на вмененный доход, снятие с учета этого и направление ему уведомления о снятии с учета в качестве налогоплательщика единого налога осуществляются не ранее последнего дня месяца, в котором представлено указанное заявление. Датой снятия с учета в данном случае является последний день месяца, в котором представлено заявление о снятии с учета.

Форма заявления о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога на вмененный доход и форма заявления организации или индивидуального предпринимателя о снятии с учета в качестве налогоплательщика единого налога на вмененный доход устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Со дня введения единого налога на вмененный доход его плательщики – организации освобождаются от уплаты следующих налогов:

- 1) налога на прибыль организаций (за исключением налога, взимаемого поставкам 0, 9 и 15%);
- 2) НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией;
- 3) налога на имущество организаций.

Налогоплательщики - индивидуальные предприниматели освобождаются от уплаты налога на доходы физических лиц (за исключением налога, взимаемого поставкам 9 и 35%), налога на имущество физических лиц и НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией).

Исчисление и уплата иных налогов и сборов осуществляются налогоплательщиками в соответствии с иными режимами налогообложения.

Если налогоплательщик, осуществляет не только предпринимательскую деятельность, подлежащую налогообложению единым налогом на вмененный доход, но и другие виды деятельности, по которым он уплачивает налоги в соответствии с иным режимом налогообложения, то, в этом случае он должен вести отдельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций по этим видам деятельности.

Налогоплательщики ЕНВД обязаны соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной форме, установленный в соответствии с законодательством РФ.

Налогоплательщиками единого налога на вмененный доход являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие свою деятельность в следующих сферах:

- 1) оказания бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению;
- 2) оказания ветеринарных услуг;
- 3) оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
- 4) оказания услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также

по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок);

5) оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;

6) розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли. Для целей настоящей главы розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

7) розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;

8) оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания. При этом оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

9) оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;

10) распространения наружной рекламы с использованием рекламных конструкций;

11) размещения рекламы с использованием внешних и внутренних поверхностей транспортных средств;

12) оказания услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь помещений для временного размещения и проживания не более 500 квадратных метров;

13) оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей;

14) оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания.

Не вправе перейти на ЕНВД крупнейшие налогоплательщики и доверительные управляющие.

Налогоплательщики единого налога на вмененный доход платят все налоги и сборы, установленные законодательством о налогах и сборах от иных видов деятельности, в отношении которых они не переведены на уплату единого налога и не освобождаются от выполнения обязанностей налогового агента, установленных законодательством о налогах и сборах. Единый налог на вмененный доход не применяется в отношении в случае осуществления деятельности в рамках договора простого товарищества.

Если по итогам налогового периода у налогоплательщика средняя численность работников превысила 100 человек и (или) им доля других организаций превысила 25%, он считается утратившим право на

применение системы налогообложения, и обязан перейти на общий режим налогообложения с начала налогового периода, в котором были допущены нарушения указанных требований. При этом суммы налогов, подлежащих уплате при использовании общего режима налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством РФ для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей.

Объектом налогообложения (ст. 346.29 НК РФ) является вмененный доход налогоплательщика.

Вмененный доход представляет собой потенциально возможный доход, рассчитанный с учетом факторов, влияющих на получение такого дохода.

Налоговой базой является величина вмененного дохода, которая рассчитывается как произведение базовой доходности за налоговый период и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Базовая доходность – определяет условную доходность в стоимостном выражении на единицу физического показателя

В зависимости от вида предпринимательской деятельности НК РФ устанавливает физические показатели и базовую доходность в месяц. Виды предпринимательской деятельности и соответствующие им показатели базовой доходности представлены в статье 346.29 НК РФ.

Базовая доходность умножается на два коэффициента – К1 и К2.

Корректирующий коэффициент К1 – коэффициент-дефлятор, соответствующий индексу изменения потребительских цен в РФ.

При определении величины базовой доходности представительные органы муниципальных районов, городских округов, законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя могут корректировать (умножать) базовую доходность на

корректирующий коэффициент К2. Корректирующий коэффициент К2 учитывает совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности в различных муниципальных образованиях. Корректирующий коэффициент К2 устанавливается в пределах от 0,005 до 1 и учитывает особенности ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент, сезонность, время работы, величину доходов. Его значение округляется до третьего знака после запятой.

Налоговым периодом по единому налогу признается квартал (ст. 346.30 НК РФ).

Ставка налога на вмененный доход устанавливается в размере 15% величины вмененного дохода (ст. 346.31 НК РФ).

Уплата единого налога на вмененный доход производится по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода. Сумма единого налога подлежит уменьшению на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, при этом сумма единого налога не может быть уменьшена более, чем на 50%. Также сумма налога уменьшается на величину выплаченных пособий по временной нетрудоспособности.

НК РФ предусмотрено предоставление налогового вычета в размере 18 тыс. руб. на приобретение кассовой техники нового образца предпринимателями, уплачивающих единый налог на вмененный доход, которые по действующему законодательству освобождены от обязательного использования ККТ.

Налогоплательщики - индивидуальные предприниматели вправе уменьшить сумму единого налога на сумму расходов по приобретению контрольно-кассовой техники, включенной в реестр контрольно-

кассовой техники, для использования при осуществлении расчетов в ходе предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, в размере не более 18 000 рублей на каждый экземпляр контрольно-кассовой техники при условии регистрации указанной контрольно-кассовой техники в налоговых органах с 1 февраля 2017 года до 1 июля 2019 года.

Уменьшение суммы единого налога производится при исчислении единого налога за налоговые периоды 2018 и 2019 годов, но не ранее налогового периода, в котором индивидуальным предпринимателем зарегистрирована соответствующая контрольно-кассовая техника.

Индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность, предусмотренную подпунктами 6 - 9 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ, и имеющие работников, с которыми заключены трудовые договоры на дату регистрации контрольно-кассовой техники, в отношении которой производится уменьшение суммы налога, вправе уменьшить сумму единого налога при условии регистрации соответствующей контрольно-кассовой техники с 1 февраля 2017 года до 1 июля 2018 года.

Уменьшение суммы единого налога производится при исчислении единого налога за налоговые периоды 2018 года, но не ранее налогового периода, в котором индивидуальным предпринимателем зарегистрирована соответствующая контрольно-кассовая техника.

В целях налогообложения в расходы по приобретению контрольно-кассовой техники включаются затраты на покупку контрольно-кассовой техники, фискального накопителя, необходимого программного обеспечения, выполнение сопутствующих работ и оказание услуг (услуг по настройке контрольно-кассовой техники и прочих), в том числе затраты на приведение контрольно-кассовой техники.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Суммы единого налога на вмененный доход налога зачисляются на счета Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Контрольные вопросы.

1. Назовите налогоплательщиков ЕНВД.
2. Что является объектом налогообложения по ЕНВД?
3. Как формируется налоговая база по ЕНВД?
4. В какие сроки подается налоговая декларация?
5. Какие виды деятельности можно перевести на ЕНВД?
6. Какие налоги не взимаются с момента введения ЕНВД у налогоплательщиков-организаций?
7. Какие налоги не взимаются с момента введения ЕНВД у налогоплательщиков-индивидуальных предпринимателей?
8. Назовите налоговый период по ЕНВД.
9. Какая налоговая ставка установлена по ЕНВД?
10. Какие коэффициенты применяются при расчете ЕНВД?

8.3. Единый налог при упрощенной системе налогообложения

Упрощенная система налогообложения применяется на основании главы 26.2 НК РФ.

Налогоплательщиками (ст. 346.12 НК РФ) являются индивидуальные предприниматели и организации. Организации и индивидуальные предприниматели должны удовлетворять следующим требованиям:

- по итогам девяти месяцев года, в котором организацией подается заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доход от реализации без учета НДС не превысил 112,5 млн. руб. Величина предельного размера доходов организации, ограничивающая право организации перейти на упрощенную систему налогообложения, подлежит индексации не позднее 31 декабря текущего года на коэффициент-дефлятор, установленный на следующий календарный год. Однако на 2017 - 2019 годы действие индексации приостановлено, а на 2020 год коэффициент-дефлятор будет равен 1;

- доля непосредственного участия других организаций в организации составляет более 25%.

Данное ограничение не распространяется на:

а) организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов;

б) некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации от 19 июня 1992 года N 3085-1 "О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации", а также на хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом;

в) хозяйственные общества, учрежденные в соответствии с Федеральным законом "О науке и государственной научно-технической политике" бюджетными научными учреждениями и созданные государственными академиями наук научными учреждениями. Деятельность этих обществ заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности (программ для электронных вычислительных машин, баз данных, изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, селекционных достижений, топологий интегральных микросхем, секретов производства (ноу-хау), исключительные права на которые принадлежат данным научным учреждениям;

- организации, стоимость амортизируемых основных средств и нематериальных активов которых превышает 150 млн. руб.;

- организации и индивидуальных предпринимателей, среднесписочная численность работников которых не превышает 100 человек.

При превышении установленных лимитов ограничений налогоплательщик обязан вернуться к общей системе налогообложения с квартала, в котором произошло указанное превышение. Аналогичные последствия наступают, если по итогам отчетного (налогового) периода доход (от реализации и внереализационный) налогоплательщика превысит 150 млн. руб. (с учетом индексации на индекс-дефлятор). На 2017 - 2019 годы действие нормы об индексации предельной величины доходов приостановлено, а на 2020 год коэффициент-дефлятор будет равен 1.

В случае если налогоплательщик применяет одновременно упрощенную систему налогообложения и патентную систему налогообложения, при определении величины доходов от реализации для целей соблюдения ограничения, учитываются доходы по обоим указанным специальным налоговым режимам.

При этом суммы налогов, подлежащих уплате при использовании иного режима налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. Данные налогоплательщики не уплачивают пени и штрафы за несвоевременную уплату ежемесячных платежей в течение того квартала, в котором они перешли на иной режим налогообложения.

Не могут перейти на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности:

- 1) организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- 2) банки;
- 3) страховщики;
- 4) негосударственные пенсионные фонды;
- 5) инвестиционные фонды;
- 6) профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- 7) ломбарды;
- 8) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых;
- 9) организации, осуществляющие деятельность по организации и проведению азартных игр;
- 10) нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;
- 11) организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;
- 12) организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

- 13) казенные и бюджетные учреждения;
- 14) иностранные организации;
- 15) организации и индивидуальные предприниматели, не уведомившие о переходе на упрощенную систему налогообложения в сроки, установленные НК РФ;
- 16) микрофинансовые организации.

Упрощенная система налогообложения применяется к вновь созданным организациям или вновь зарегистрированным индивидуальным предпринимателям, подавшим заявление на право ее применения, с момента создания организации или с момента официальной регистрации индивидуального предпринимателя.

Со дня введения единого налога с его плательщиков-организаций не взимаются следующие налоги:

- 1) налог на прибыль организаций (за исключением налога, взимаемого по ставкам 0, 9 и 15%);
- 2) НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией);
- 3) налог на имущество организаций;

Налогоплательщики - индивидуальные предприниматели освобождаются от уплаты НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ), налога на доходы физических лиц (за исключением налога, взимаемого по ставкам 9 и 35%) и налога на имущество физических лиц.

Иные налоги уплачиваются организациями и индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, сохраняются

действующие порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов.

Право выбора системы налогообложения, учета и отчетности, включая переход к упрощенной системе или возврат к принятой ранее системе, предоставляется субъектам малого предпринимательства на добровольной основе. К налогообложению на общих основаниях можно вернуться с начала очередного календарного года на основании заявления, которое следует подать в налоговый орган в срок не позднее, чем до 15-го января года, в котором предполагается вернуться к общей системе налогообложения. Налогоплательщик, перешедший с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения, вправе вновь вернуться к упрощенной системе не ранее, чем через один год.

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения со следующего календарного года, уведомляют об этом налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на упрощенную систему налогообложения.

В уведомлении указывается выбранный объект налогообложения. Организации указывают в уведомлении также остаточную стоимость основных средств и размер доходов по состоянию на 1 октября года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на упрощенную систему налогообложения.

Вновь созданная организация и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе уведомить о переходе на упрощенную систему налогообложения не позднее 30 календарных

дней с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе. В этом случае организация и индивидуальный предприниматель признаются налогоплательщиками, применяющими 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 перестали быть налогоплательщиками единого налога на вмененный доход, вправе на основании уведомления перейти на упрощенную систему налогообложения с начала того месяца, в котором была прекращена их обязанность по уплате единого налога на вмененный доход.

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, не вправе до окончания налогового периода перейти на иной режим налогообложения.

Налогоплательщик обязан сообщить в налоговый орган о переходе на иной режим налогообложения в течение 15 календарных дней по истечении отчетного (налогового) периода.

Объектом налогообложения единым налогом (ст. 346.14 НК РФ) являются доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов. Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком и может меняться ежегодно. Он может зависеть от таких факторов, как, например, вид деятельности налогоплательщика, рентабельность, структуры расходов, сумм взносов в ПФР.

Налогоплательщик обязан уведомить налоговую инспекцию об изменении объекта налогообложения до 20 декабря года, предшествующего налоговому периоду.

Налогоплательщики, являющиеся участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, применяют в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Если объектом налогообложения выбран доход, то налоговой базой является денежное выражение дохода, который исчисляется как сумма доходов, полученной от реализации товаров (работ, услуг), имущества и имущественных прав, реализованного за налоговый (отчетный) период, и внереализационных доходов.

Если объектом налогообложения выбраны доходы, уменьшенные на величину расходов, то налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенное на величину расходов. В расходы включаются производственные затраты, включая затраты на приобретение сырья, материалов, комплектующих изделий, товаров, топлива, эксплуатационные и ремонтные, расходы по уплате процентов за пользование кредитными ресурсами банков, оказанных услуг, сумм НДС, перечисленных поставщикам, расходы на оплату труда и приобретение основных средств и др. Закрытый перечень расходов установлен статьей 346.16 НК РФ.

Налогоплательщик, использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить исчисленную по итогам налогового периода налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов.

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен целиком или частично на любой год из последующих девяти лет.

Доходы признаются на день поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу, а также на день получения имущества или имущественных прав. Расходы признаются после их фактической оплаты.

Налоговая ставка для налогоплательщика, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, установлена в размере 15%. При этом Законами субъектов РФ в зависимости от категории налогоплательщиков могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15 процентов. Налогоплательщик также может уплатить минимальный налог в размере 1% от дохода. Минимальный налог уплачивается в случае, если сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного за налоговый период минимального налога.

Налоговая ставка для налогоплательщика, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, устанавливается законами субъектов РФ в пределах от 1 до 6%.

Законами субъектов Российской Федерации может быть установлена налоговая ставка в размере 0 процентов для налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных после вступления в силу указанных законов и осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению.

Налогоплательщики, вправе применять налоговую ставку в размере 0 процентов со дня их государственной регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей непрерывно в течение двух налоговых периодов.

Виды предпринимательской деятельности в производственной, социальной и научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению, в отношении которых устанавливается налоговая ставка в размере 0 процентов, устанавливаются субъектами Российской Федерации на основании Общероссийского классификатора услуг населению и (или) Общероссийского классификатора видов экономической деятельности.

По итогам налогового периода доля доходов от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применялась налоговая ставка в размере 0 процентов, в общем объеме доходов от реализации товаров (работ, услуг) должна быть не менее 70 процентов.

Налоговым периодом признается календарный год (ст. 346.19 НК РФ). Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

Налог уплачивается ежеквартально авансовыми платежами не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшем отчетным периодом. Вместе с тем, лица, применяющие упрощенную систему налогообложения, освобождены от предоставления авансовых расчетов по единому налогу.

Сумма единого налога для налогоплательщика, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, подлежит уменьшению на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, при этом сумма единого налога не может быть уменьшена более, чем на 50%. Сумма единого налога уменьшается также на величину выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, по итогам каждого отчетного периода исчисляют 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 первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

Ранее исчисленные суммы авансовых платежей по налогу засчитываются при исчислении сумм авансовых платежей по налогу за отчетный период и суммы налога за налоговый период.

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

По итогам налогового периода налогоплательщики представляют налоговую декларацию в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя в следующие сроки:

- 1) организации - не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;
- 2) индивидуальные предприниматели - не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщик представляет налоговую декларацию не позднее 25-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором согласно уведомлению, прекращена предпринимательская деятельность, в отношении которой этим налогоплательщиком применялась упрощенная система налогообложения.

Налогоплательщик представляет налоговую декларацию не позднее 25-го числа месяца, следующего за кварталом, в котором он утратил право применять упрощенную систему налогообложения.

Суммы налога зачисляются на счета Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Контрольные вопросы.

1. Назовите налогоплательщиков УСН.
2. Сколько объектов налогообложения установлено по УСН?
3. Как формируется налоговая база по УСН?
4. В какие сроки подается налоговая декларация?
5. Какие виды деятельности можно нельзя перевести на УСН?
6. Какие налоги не взимаются с момента введения УСН у налогоплательщиков-организаций?
7. Какие налоги не взимаются с момента введения УСН у налогоплательщиков-индивидуальных предпринимателей?
8. Назовите налоговый период по УСН.
9. Какие налоговые ставки установлены по УСН?
10. В каком случае платится минимальный налог при УСН?

8.4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

Данный режим налогообложения применяется при осуществлении совместной деятельности инвесторами, осуществляющими вложение собственных заемных или привлеченных средств (имущества и имущественных прав) в поиск, разведку и

добычу минерального сырья и являющееся пользователем недр на условиях соглашения о разделе продукции;

Продукция - полезное ископаемое, добытое из недр на территории РФ, а также на континентальном шельфе РФ и (или) в пределах исключительной экономической зоны РФ, на участке недр, предоставленном инвестору, и первое по своему качеству соответствующее национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого - стандарту организации. Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого и являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

Под разделом продукции понимается раздел между государством и инвестором произведенной продукции в натуральном и (или) стоимостном выражении в соответствии с Федеральным законом "О соглашениях о разделе продукции".

Прибыльной продукцией является произведенная за отчетный (налоговый) период при выполнении соглашения продукция за вычетом части продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции.

Компенсационная продукция - часть произведенной при выполнении соглашения продукции, которая не должна превышать 75 процентов общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе Российской Федерации - 90 процентов общего количества произведенной продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов (возмещаемые расходы).

Специальный налоговый режим, применяемый при выполнении соглашений, которые заключены в соответствии с Федеральным

законом "О соглашениях о разделе продукции" должен отвечать следующим условиям:

1) соглашения заключены после проведения аукциона на предоставление права пользования недрами на иных условиях, чем раздел продукции, в порядке и на условиях, которые определены пунктом 4 статьи 2 Федерального закона "О соглашениях о разделе продукции", и признания аукциона несостоявшимся;

2) при выполнении соглашений, в которых применяется порядок раздела продукции, установленный пунктом 2 статьи 8 Федерального закона "О соглашениях о разделе продукции", доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32 процентов общего количества произведенной продукции;

3) соглашения предусматривают увеличение доли государства в прибыльной продукции в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности для инвестора при выполнении соглашения. Показатели инвестиционной эффективности устанавливаются в соответствии с условиями соглашения.

Налогоплательщик, использующий право на применение специального налогового режима при выполнении соглашений, представляет в налоговые органы соответствующие уведомления в письменном виде и следующие документы:

- соглашение о разделе продукции;
- решение об утверждении результатов аукциона на предоставление права пользования участком недр на иных условиях, чем раздел продукции, в соответствии с Законом Российской Федерации "О недрах" и о признании аукциона несостоявшимся в связи с отсутствием участников.

Специальный налоговый режим применяется в течение всего срока действия соглашения.

Специальный налоговый режим предусматривает замену уплаты совокупности налогов и сборов, установленных законодательством РФ

о налогах и сборах, разделом произведенной продукции в соответствии с условиями соглашения.

При выполнении соглашения, предусматривающего условия раздела произведенной продукции в соответствии с пунктом 1 статьи 8 Федерального закона "О соглашениях о разделе продукции", инвестор уплачивает следующие налоги и сборы:

- налог на добавленную стоимость;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- платежи за пользование природными ресурсами;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду;
- водный налог;
- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- земельный налог;
- акциз.

Инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов в соответствии по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

Суммы уплаченных инвестором налога на добавленную стоимость, платежей за пользование природными ресурсами, водного налога, государственной пошлины, таможенных сборов, земельного налога, акциза, а также суммы платы за негативное воздействие на окружающую среду подлежат возмещению.

Инвестор не уплачивает налог на имущество организаций в отношении основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат, которые находятся на балансе налогоплательщика и используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями. В случае, если указанное имущество используется инвестором не для целей, связанных с выполнением работ

по соглашению, оно облагается налогом на имущество организаций в общеустановленном порядке.

Перечень документов, при предоставлении которых в налоговые органы осуществляется освобождение от уплаты указанного налога, определяется Правительством Российской Федерации.

Инвестор не уплачивает транспортный налог в отношении принадлежащих ему транспортных средств (за исключением легковых автомобилей), используемых исключительно для целей соглашения.

Перечень документов, при предоставлении которых в налоговые органы осуществляется освобождение от уплаты указанного налога, определяется Правительством РФ.

При использовании транспортных средств не для целей соглашения уплата транспортного налога осуществляется в общеустановленном порядке.

8. При выполнении соглашения, предусматривающего условия раздела произведенной продукции в соответствии с пунктом 2 статьи 8 Федерального закона "О соглашениях о разделе продукции", инвестор уплачивает следующие налоги и сборы:

- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- налог на добавленную стоимость;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду.

Инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

От уплаты таможенной пошлины освобождаются товары, ввозимые на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, для выполнения работ по соглашению, предусмотренных программами работ и сметами расходов, утвержденными в установленном соглашением порядке, а также продукция,

произведенная в соответствии с условиями соглашения и вывозимая с территории РФ.

Перечень документов, при предоставлении которых в таможенные органы осуществляется освобождение от уплаты указанного налога, определяется Правительством РФ.

В случае, если нормативными правовыми актами законодательных (представительных) органов государственной власти и представительных органов местного самоуправления не предусмотрено освобождение инвестора от уплаты региональных и местных налогов и сборов, затраты инвестора по уплате указанных налогов и сборов подлежат возмещению инвестору за счет соответствующего уменьшения доли произведенной продукции, передаваемой государству, в части, передаваемой соответствующему субъекту РФ, на величину, эквивалентную сумме фактически уплаченных указанных налогов и сборов.

При выполнении соглашений, заключенных до вступления в силу Федерального закона "О соглашениях о разделе продукции", применяются условия освобождения от уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей, а также порядок исчисления, уплаты и возврата (возмещения) уплачиваемых налогов, сборов и иных обязательных платежей, которые предусмотрены указанными соглашениями.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов, уплачиваемых при применении специального налогового режима, признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения в соответствии с Федеральным законом "О соглашениях о разделе продукции" (ст. 346.36 НК РФ).

Налогоплательщик обязан встать на налоговый учет. Форма свидетельства о постановке на учет в налоговом органе инвестора по соглашению в качестве налогоплательщика, осуществляющего деятельность по выполнению соглашения, устанавливается

федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Данное свидетельство содержит наименование соглашения, указание дату 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 в отношении этого налогоплательщика применяется специальный налоговый режим.

Налогоплательщик вправе поручить исполнение своих обязанностей, связанных с применением специального налогового режима при выполнении соглашений, оператору с его согласия. Оператор осуществляет предоставленные ему налогоплательщиком полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации, в качестве уполномоченного представителя налогоплательщика.

Налогоплательщики определяют сумму налога на добычу полезных ископаемых, подлежащую уплате, в соответствии с главой 26 НК РФ.

Налоговая база при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Налоговая база определяется отдельно по каждому соглашению.

Налоговая ставка при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений составляет 340 руб. за одну тонну. При этом указанная налоговая ставка применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть, - Кц.

Данный коэффициент ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно по формуле:

$$K_{ц} = (Ц - 8) \times P / 252,$$

где Ц - средний за налоговый период уровень цен нефти сырой марки "Юралс" в долларах США за один баррель;

Р - среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком РФ.

Р определяется налогоплательщиком самостоятельно как среднеарифметическое значение курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком РФ, за все дни в соответствующем налоговом периоде.

Средний за налоговый период уровень цен нефти сырой марки "Юралс" определяется, как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все календарные дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде.

Средние за истекший месяц уровни цен нефти сырой марки "Юралс" на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) ежемесячно в срок не позднее 15-го числа следующего месяца доводятся через официальные источники информации в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

При отсутствии указанной информации в официальных источниках информации средний за истекший налоговый период уровень цен нефти сырой марки "Юралс" на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Рассчитанный в порядке, определенном настоящей статьей, коэффициент (Кц) округляется до четвертого знака в соответствии с действующим порядком округления.

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 (Кц), и величины налоговой базы, определяемой в соответствии с настоящей статьей.

При выполнении соглашений налоговые ставки при добыче полезных ископаемых, за исключением нефти и газового конденсата, применяются с коэффициентом 0,5.

Налоговая ставка применяется при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений с коэффициентом 0,5 до достижения предельного уровня коммерческой добычи нефти и газового конденсата, который может быть установлен соглашением.

В случае если соглашением установлен предельный уровень коммерческой добычи нефти и газового конденсата, при достижении такого предельного уровня налоговая ставка применяется с коэффициентом 1, который не изменяется в течение всего срока действия соглашения.

Налогоплательщики определяют сумму налога на прибыль организаций в соответствии с главой 25 НК РФ.

Объектом налогообложения признается прибыль, полученная налогоплательщиком в связи с выполнением соглашения.

При определении налоговой базы расходы налогоплательщика подразделяются на:

- расходы, возмещаемые за счет компенсационной продукции (возмещаемые расходы);
- расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу.

Возмещаемыми расходами признаются расходы, произведенные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде в целях выполнения работ по соглашению в соответствии с программой работ и сметой расходов.

Возмещаемые расходы, состав которых предусмотрен соглашением в соответствии с настоящей статьей, утверждаются управляющим комитетом в порядке, установленном соглашением.

Возмещаемые расходы подлежат возмещению налогоплательщику в размере, не превышающем установленного соглашением предельного уровня компенсационной продукции.

Компенсационная продукция за отчетный (налоговый) период рассчитывается путем деления подлежащей возмещению суммы расходов налогоплательщика на цену продукции, определяемую в соответствии с условиями соглашения, или на цену нефти.

Если размер возмещаемых расходов не достигает предельного уровня компенсационной продукции в отчетном (налоговом) периоде, налогоплательщику в указанном периоде возмещается вся сумма возмещаемых расходов. Если размер возмещаемых расходов превышает предельный уровень компенсационной продукции в отчетном (налоговом) периоде, возмещение расходов производится в размере указанного предельного уровня. Невозмещенные в отчетном (налоговом) периоде, возмещаемые расходы подлежат включению в состав возмещаемых расходов следующего отчетного (налогового) периода.

Расходы капитального характера принимаются к возмещению при условии соблюдения требования об использовании доли товаров российского происхождения при проведении работ по соглашению, установленного пунктом 2 статьи 7 Федерального закона "О соглашениях о разделе продукции". Несоблюдение указанного требования является основанием для отказа в возмещении соответствующих затрат инвестора. При этом на приобретаемое

оборудование и иное имущество распространяется порядок амортизации имущества, установленный главой 25 НК РФ.

При данном режиме налогообложения применяется следующий порядок признания доходов и расходов:

1) для дохода, полученного налогоплательщиком в виде части прибыльной продукции, датой получения дохода признается последнее число отчетного (налогового) периода, в котором был осуществлен раздел прибыльной продукции;

2) по иным видам доходов и расходов применяется порядок признания доходов и расходов, установленный главой 25 НК РФ.

Налоговой базой для целей настоящей статьи признается денежное выражение подлежащей налогообложению прибыли.

Налоговая база определяется по каждому соглашению отдельно.

В случае если налоговая база, для соответствующего налогового периода, является отрицательной величиной, она для этого налогового периода она признается равной нулю.

Налогоплательщик имеет 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.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Налоговый учет осуществляется в соответствии с главой 25 НК РФ.

Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой в установленном порядке.

Налоговый и отчетный периоды по налогу, порядок исчисления налога (авансовых платежей) и сроки уплаты определяются в соответствии с главой 25 НК РФ.

Налогоплательщик обязан вести отдельный учет доходов и расходов по операциям, возникающим при выполнении соглашения.

Доходы и расходы налогоплательщика по другим видам деятельности, не связанным с выполнением соглашения, в том числе доходы в виде вознаграждения за выполнение функций оператора и (или) за реализацию продукции, принадлежащей государству по условиям соглашения, подлежат налогообложению в порядке, установленном главой 25 НК РФ

Прибыль, полученная инвестором от реализации компенсационной продукции, подлежит налогообложению в порядке, установленном главой 25 НК РФ, и определяется как выручка от реализации компенсационной продукции, уменьшенная на величину расходов, связанных с реализацией указанной продукции не учтенных в стоимости компенсационной продукции, уменьшенная на стоимость компенсационной продукции.

В случае если от реализации компенсационной продукции налогоплательщиком понесен убыток, он принимается в целях налогообложения в порядке и на условиях, которые установлены главой 25 НК РФ.

При выполнении соглашений налог на добавленную стоимость уплачивается в соответствии с главой 21 НК РФ.

Не подлежат налогообложению:

- передача на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ по соглашению, между инвестором по соглашению и оператором соглашения в соответствии с программой работ и сметой расходов, которые утверждены в установленном соглашением порядке;

- передача организацией, являющейся участником не имеющего статуса юридического лица объединения организаций, выступающего в качестве инвестора в соглашении, другим участникам такого

объединения соответствующей доли произведенной продукции, полученной инвестором по условиям соглашения;

- передача налогоплательщиком в собственность государства вновь созданного или приобретенного налогоплательщиком имущества, использованного для выполнения работ по соглашению и подлежащего передаче государству в соответствии с условиями соглашения

Налогоплательщик представляет в налоговые органы, в которых он состоит на учете или по местонахождению участка недр налоговые декларации по каждому налогу, по каждому соглашению отдельно от другой деятельности.

Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Утвержденные соглашением программу работ и смету расходов на следующий год, налогоплательщик ежегодно, не позднее 31 декабря года, предшествующего планируемому, представляет в налоговые органы.

По вновь введенным соглашениям в срок до начала работ налогоплательщик представляет в налоговые органы, утвержденные в порядке, установленном соглашением, программу работ и смету расходов по соглашению на текущий год.

В случае внесения изменений и (или) дополнений в программу работ и смету расходов налогоплательщик обязан представить указанные изменения и (или) дополнения в срок не позднее 10 дней с даты их утверждения в установленном соглашением порядке.

Контрольные вопросы.

1. В чем суть соглашений о разделе продукции?

2. Какие налоги следует платить при действии соглашений о разделе продукции?
3. Как определяется налоговая база при соглашениях о разделе продукции?
4. Куда подается налоговая декларация?
5. В каком случае налоговая база признается равной нулю?
6. Какие документы обязан предоставить налогоплательщик, использующий право на применение специального налогового режима при выполнении соглашений о разделе продукции, в налоговые органы?
7. Что следует понимать под разделом продукции?
8. дайте определение компенсационной продукции.
9. В какие налоговые органы предоставляется налоговая декларация?
10. Кем устанавливается форма свидетельства о постановке на учет в налоговом органе инвестора по соглашению о разделе продукции в качестве налогоплательщика?

8.5. Патентная система налогообложения

Патентная система налогообложения установлена главой 26.5 НК РФ и вводится в действие законами субъектов РФ и применяется на территориях указанных субъектов РФ.

Патентная система налогообложения применяется индивидуальными предпринимателями наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, могут осуществлять расчеты без

применения контрольно-кассовой техники при условии выдачи по требованию покупателя (клиента) документа, подтверждающего прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу). Указанный документ выдается в момент оплаты товара (работы, услуги).

Патентная система налогообложения применяется в отношении тех видов предпринимательской деятельности, которые установлены в НК РФ.

При применении патентной системы налогообложения индивидуальный предприниматель вправе привлекать наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера. При этом средняя численность наемных работников, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, не должна превышать за налоговый период 15 человек по всем видам предпринимательской деятельности, осуществляемым индивидуальным предпринимателем.

Патентная система налогообложения не применяется в отношении договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом.

Законами субъектов РФ устанавливаются размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения. При этом минимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода не может быть меньше 100 тыс. рублей, а его максимальный размер не может превышать 1 млн. рублей.

Субъекты Российской Федерации вправе:

1) в целях установления размеров потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по

видам деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, дифференцировать виды предпринимательской деятельности, если такая дифференциация предусмотрена Общероссийским классификатором услуг населению или Общероссийским классификатором видов экономической деятельности;

2) устанавливать дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности, относящихся к бытовым услугам в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению, в отношении которых применяется патентная система налогообложения;

3) устанавливать размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в зависимости от средней численности наемных работников, количества транспортных средств. Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода может быть установлен также в зависимости от количества обособленных объектов (площадей);

4) увеличивать максимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в установленных НК РФ пределах:

Минимальный и максимальный размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода подлежат индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на соответствующий календарный год.

Применение патентной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате:

- налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения);

- налога на имущество физических лиц (в части имущества, используемого при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения).

Индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением следующих случаев:

1) при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых не применяется патентная система налогообложения;

2) при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией;

3) при осуществлении операций, облагаемых в соответствии со статьей 174.1 НК РФ.

Иные налоги индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, уплачивают в соответствии с законодательством о налогах и сборах, а также исполняют обязанности налоговых агентов, предусмотренные НК РФ.

Налогоплательщиками признаются индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения (ст. 346.44 НК РФ)..

Переход на патентную систему налогообложения или возврат к иным режимам налогообложения индивидуальными предпринимателями осуществляется добровольно

Документом, удостоверяющим право на применение патентной системы налогообложения, является патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности, в отношении которого законом субъекта Российской Федерации введена патентная система налогообложения.

Форма патента и форма заявления на получение патента утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Патент действует на территории того субъекта РФ, который указан в патенте.

Индивидуальный предприниматель, получивший патент в одном субъекте РФ, также вправе получить патент в другом субъекте РФ.

Индивидуальный предприниматель подает лично или через представителя, направляет в виде почтового отправления с описью вложения или передает в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи заявление на получение патента в налоговый орган по месту жительства не позднее, чем за 10 дней до начала применения индивидуальным предпринимателем патентной системы налогообложения. В случае, если индивидуальный предприниматель планирует осуществлять предпринимательскую деятельность на основе патента в субъекте РФ, в котором не состоит на учете в налоговом органе по месту жительства или в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения, указанное заявление подается в любой территориальный налоговый орган этого субъекта РФ по выбору индивидуального предпринимателя.

В случае если, физическое лицо планирует, государственную регистрацию в качестве индивидуального предпринимателя, осуществляющего предпринимательскую деятельность на основе патента в том субъекте РФ, на территории которого оно состоит на учете в налоговом органе по месту жительства, то заявление на получение патента и документы, представляемыми при его государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, подаются одновременно.

В этом случае действие патента, выданного индивидуальному предпринимателю, начинается со дня его государственной регистрации.

При отправке заявления на получение патента по почте днем его представления считается дата отправки почтового отправления. При передаче заявления на получение патента по телекоммуникационным каналам связи днем его представления считается дата его отправки.

Налоговый орган обязан в течение пяти дней со дня получения заявления на получение патента со дня государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя выдать или направить индивидуальному предпринимателю патент или уведомление об отказе в выдаче патента.

Патент или уведомление об отказе в выдаче патента выдается индивидуальному предпринимателю под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения.

Основанием для отказа налоговым органом в выдаче индивидуальному предпринимателю патента является:

1) несоответствие в заявлении на получение патента вида предпринимательской деятельности перечню видов предпринимательской деятельности, в отношении которых на территории субъекта РФ Федерации введена патентная система налогообложения;

2) указан неверный срок действия патента;

3) отсутствие условий перехода на патентную систему налогообложения;

4) наличие недоимки по налогу, подлежащему уплате в связи с применением патентной системы налогообложения.

Патент выдается по выбору индивидуального предпринимателя на период от одного до двенадцати месяцев включительно в пределах календарного года.

Налогоплательщик считается утратившим право на применение патентной системы налогообложения и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент в случае:

1) если с начала календарного года доходы налогоплательщика от реализации по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, превысили 60 млн. руб.;

2) если в течение налогового периода налогоплательщиком было допущено несоответствие требованию по предельно численности работников;

3) если налогоплательщиком не был уплачен налог в установленные сроки.

В случае, если налогоплательщик применяет одновременно патентную систему налогообложения и упрощенную систему налогообложения, при определении величины доходов от реализации для целей соблюдения ограничений учитываются доходы по обоим указанным специальным налоговым режимам.

Суммы налогов, подлежащие уплате в соответствии с общим режимом налогообложения за период, в котором индивидуальный предприниматель утратил право на применение патентной системы налогообложения, по основаниям исчисляются и уплачиваются индивидуальным предпринимателем в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. При этом указанные индивидуальные предприниматели не уплачивают пени в случае несвоевременной уплаты авансовых платежей по налогам, подлежащим уплате в соответствии с общим режимом налогообложения в течение того периода, на который был выдан патент.

Сумма налога на доходы физических лиц, подлежащая уплате за налоговый период, в котором индивидуальный предприниматель утратил право на применение патентной системы налогообложения, уменьшается на сумму налога, уплаченного в связи с применением патентной системы налогообложения.

В случае утраты права на применение патентной системы налогообложения индивидуальный предприниматель должен заявить либо о переходе на общий режим налогообложения, либо о прекращении своей деятельности на основе патентной системы в течение 10 календарных дней со дня утраты такого права.

Однако индивидуальный предприниматель вправе вновь перейти на патентную систему налогообложения по тому же виду предпринимательской деятельности, но не ранее, чем со следующего календарного года.

Заявление об утрате права на применение патентной системы налогообложения и о переходе на общий режим налогообложения можно подать в любой из налоговых органов, в котором индивидуальный предприниматель состоит на учете в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения. В заявлении должны быть указаны реквизиты всех имеющихся патентов с еще не истекшим на дату подачи указанного заявления сроком действия.

Форма указанного заявления утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Постановка на учет индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения, осуществляется налоговым органом, в течение пяти дней со дня его получения.

В некоторых случаях, случаях, предусмотренных НК РФ, индивидуальный предприниматель подлежит постановке на учет в

качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения, в налоговом органе по месту его жительства со дня государственной регистрации этого физического лица в качестве индивидуального предпринимателя.

Датой постановки индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе является дата начала действия патента.

Снятие с учета в налоговом органе индивидуального предпринимателя, применяющего патентную систему налогообложения, осуществляется в течение пяти дней со дня истечения срока действия патента.

Снятие с учета в налоговом органе индивидуального предпринимателя, применяющего патентную систему налогообложения и имеющего одновременно несколько патентов осуществляется по истечении срока действия всех патентов.

Снятие с учета в налоговом органе индивидуального предпринимателя, утратившего право на применение патентной системы налогообложения и перешедшего на общий режим налогообложения или прекратившего предпринимательскую деятельность, в отношении которой применяется патентная система налогообложения, осуществляется в течение пяти дней со дня получения налоговым органом заявления, представленного в налоговый орган, или сообщения налогового органа, принявшего такое заявление, об утрате налогоплательщиком права на применение патентной системы налогообложения.

Датой снятия с учета в налоговом органе индивидуального предпринимателя является дата перехода индивидуального предпринимателя на общий режим налогообложения или дата прекращения предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась патентная система налогообложения.

Объектом налогообложения (ст. 346.47 НК РФ) признается потенциально возможный к получению годовой доход

индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности, установленный законом субъекта РФ.

Налоговая база (ст. 346.48 НК РФ) определяется как денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется патентная система налогообложения в соответствии с настоящей главой, устанавливаемого на календарный год законом субъекта РФ.

Налогоплательщики ведут учет доходов от реализации в книге учета доходов индивидуального предпринимателя, применяющего патентную систему налогообложения, форма и порядок заполнения которой утверждаются Министерством финансов РФ.

По каждому полученному патенту ведется отдельная книга учета доходов. При этом дата получения дохода определяется как день:

1) выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц, - при получении дохода в денежной форме;

2) передачи дохода в натуральной форме - при получении дохода в натуральной форме. Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам;

3) получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав;

4) погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом.

При использовании покупателем в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги), имущественные права векселя датой получения дохода у налогоплательщика признается дата оплаты векселя (день поступления денежных средств от векселедателя либо иного обязанного по указанному векселю лица) или день передачи

налогоплательщиком указанного векселя по индоссаменту третьему лицу.

В случае возврата налогоплательщиком сумм, ранее полученных в счет предварительной оплаты поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав, на сумму возврата уменьшаются доходы того налогового периода, в котором произведен возврат.

Если индивидуальный предприниматель применяет патентную систему налогообложения и осуществляет иные виды предпринимательской деятельности, в отношении которых им применяется иной режим налогообложения, он обязан вести учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в соответствии с порядком, установленным в рамках соответствующего режима налогообложения.

Налоговым периодом признается календарный год (ст. 346.49 НК РФ).

Если патент выдан на срок менее календарного года, то *налоговым периодом* признается срок, на который выдан патент.

Если индивидуальный предприниматель прекратил предпринимательскую деятельность, в отношении которой применялась патентная система налогообложения, то до истечения срока действия патента, *налоговым периодом* признается период с начала действия патента до даты прекращения такой деятельности.

Налоговая ставка устанавливается в размере 6 процентов (ст. 346.50 НК РФ).

В случае получения индивидуальным предпринимателем патента на срок менее двенадцати месяцев налог рассчитывается путем деления размера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода на двенадцать месяцев и умножения полученного результата на количество месяцев срока, на который выдан патент.

Индивидуальный предприниматель, перешедший на патентную систему налогообложения, производит уплату налога по месту постановки на учет в налоговом органе:

1) если патент получен на срок до шести месяцев, - в размере полной суммы налога в срок не позднее двадцати пяти календарных дней после начала действия патента;

2) если патент получен на срок от шести месяцев до календарного года:

- в размере одной трети суммы налога в срок не позднее двадцати пяти календарных дней после начала действия патента;

- в размере двух третей суммы налога в срок не позднее тридцати календарных дней до дня окончания налогового периода.

Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением патентной системы налогообложения, в налоговые органы не представляется.

Контрольные вопросы.

1. Кто имеет право перейти на патентную систему налогообложения?
2. На какой срок выдается патент?
3. В каких случаях теряется право на использование патентной системы налогообложения?
4. Следует ли подавать налоговую декларацию при патентной системе налогообложения?
5. Какие виды деятельности можно перевести на патентную систему налогообложения?
6. Обязательно ли использование контрольно-кассовой техники при применении патентной системы налогообложения?
7. Где ведется учет доходов при патентной системе налогообложения?

8. Назовите налоговый период при патентной системе налогообложения.
9. Какой размер налоговой ставки при патентной системы налогообложения?
10. Как определяется налоговая база при патентной системе налогообложения.

Заключение.

При изучении данного учебного пособия следует иметь в виду, что налоговое законодательство в РФ чрезвычайно подвижно, ежегодно в него вносятся многочисленные изменения. Вместе с тем, авторы надеются, что изучение представленного материала поможет читателю освоить теорию и практику налогообложения, а также особенности исчисления налоговых баз и других элементов налога.

ТЕРМИНОЛОГИЧЕСКИЙ СЛОВАРЬ

Адвалорные пошлины (от лат. advalorem – сообразно цене, по стоимости) – вид таможенных пошлин, взимающихся в процентном отношении к таможенной стоимости товара.

Акциз (от лат. accidere - обрезать) – вид косвенного налога, взимаемого в цене товара.

Аналитические регистры налогового учета - сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированные в соответствии с требованиями действующего налогового законодательства, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

Арест имущества – способ обеспечения обязанности по уплате налога, действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества.

Арбитр – незаинтересованный посредник, призванный разрешить спор двух сторон.

Арбитражный суд – постоянно действующий официальный государственный третейский суд, разбирающий хозяйственные споры, между организациями и выносящий по ним решения.

Базовая доходность - условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода.

Ввоз – режим пропуска импортных товаров в страну через таможенную границу.

Ввозные пошлины – таможенные пошлины, взимаемые государством с лиц, ввозящих в страну товары из-за рубежа. Включаются в цену и удорожают импортные товары, защищают национальное производство товаров.

Взимание – принудительное изъятие, взыскание, обязательная уплата денег, например взимание налогов.

Взимание налога «у источника» - изъятие налога до получения владельцем дохода.

Вмененный доход - потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке.

Встречная налоговая проверка – проверка при необходимости получения информации о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора) контрагентов проверяемого налогоплательщика с целью истребования документов, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика.

Вывозные пошлины – вид таможенных пошлин, применяемых обычно как временная мера для регулирования торгового и платежного балансов страны.

Выездная налоговая проверка – проверка соблюдения налогового законодательства по месту нахождения налогоплательщика на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа.

Государственная пошлина – денежные суммы, взимаемые уполномоченными государственными органами, учреждениями за совершение процедур, действий в интересах организаций, граждан на выдачу документов.

Двойное налогообложение – 1) обложение дважды одного и того же дохода; 2) обложение одного и того же дохода идентичным налогом в разных странах.

Декларация (от лат.- deklaration – заявление, объявление) – предусмотренные законом и правилами экономического поведения объявление, уведомление, сообщение государственным органам требуемых ими данных о доходах или количестве провозимого товара, необходимых для установления величины налогов, пошлин.

Декларационный способ уплаты налога - изъятие части дохода после его получения, предусматривающий подачу налогоплательщиком в налоговые органы декларации - официального заявления налогоплательщика о полученных доходах за определенный период времени.

Залог - один из способов обеспечения исполнения должником обязанности по уплате налога, который предусматривает исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества на основании договора, между налоговым органом и залогодателем в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации.

Изменение срока уплаты налога и сбора - это перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок.

Инспекция налоговая – государственный орган, контролирующий соблюдение налогового законодательства.

Кадастровый метод налогообложения предполагает использование кадастра, с помощью которого определяется средняя доходность объекта обложения.

Камеральная налоговая проверка – проверка соблюдения налогового законодательства по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Корректирующие коэффициенты базовой доходности - коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, а именно:

K1 - устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем периоде. Коэффициент-дефлятор определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

K2 - корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, фактический период времени осуществления деятельности, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения, количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-ропусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и иные особенности.

Косвенные налоги – налоги на товары и услуги, устанавливаемые в виде надбавок к цене товаров или к тарифам на услуги и не зависящие от доходов налогоплательщиков. Наиболее распространенные косвенные налоги: акцизы, налог на добавленную стоимость.

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

Местные налоги – налоги, установленные Налоговым кодексом РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах, обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

Налог - обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Налоговая база - стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения.

Налоговая декларация - письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

Налоговая политика - это система мероприятий, проводимых государством в области налогов, составная часть финансовой политики государства.

Налоговая санкция - мера ответственности за совершение налогового правонарушения в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных НК РФ.

Налоговая ставка - величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налогово-бюджетный федерализм - это система налогово-бюджетных взаимоотношений органов власти и управления, которая обеспечивается распределением налоговых полномочий и ответственности между центральными и территориальными государственными структурами по регулированию налоговых доходов между центром и регионами и формированию доходной части бюджета любого уровня.

Налоговое правонарушение - совершенное налогоплательщиком, налоговым агентом и иным лицом противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие), за которое НК РФ установлена ответственность.

Налоговые органы – единая централизованная система 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.

Налоговый контроль – регламентированная нормами налогового права деятельность компетентных органов, которые обеспечивают соблюдение налогового законодательства, правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов и сборов в бюджет.

Налоговый оклад - сумма налога, уплачиваемая налогоплательщиком с одного объекта обложения.

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

Налоговый учет – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом.

Налогоплательщик (плательщик сбора) - организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым Кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Необлагаемый минимум – минимальный доход, не облагаемый налогом.

Объект налогообложения - операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога - изменение срока уплаты налога при наличии оснований, предусмотренных НК РФ.

Пеня (от лат. роена - наказание)- санкция в виде денежного штрафа, накладываемого за несвоевременное выполнение просроченных денежных обязательств. Пеня обычно устанавливается в виде процента от суммы просроченного обязательства и начисляется за каждый день просрочки в течение определенного периода, после которого взывается разовый штраф. В соответствии с НК РФ пеня - это денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Повторная выездная налоговая проверка – проверка, проводимая в порядке контроля за деятельностью налогового органа вышестоящим налоговым органом на основании мотивированного постановления этого органа с соблюдением требований НК РФ.

Поручительство - способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, который предусматривает при неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога солидарную ответственность поручителя и налогоплательщика.

Преференциальный режим – особый льготный режим осуществления внешнеэкономических связей, экономического сотрудничества, предоставляемый одним государством другому без распространения на «третьи страны».

Преференции (от лат. praefereantis – предпочтение) –преимущества, льготы, предоставляемые отдельным государствам, организациям для поддержания определенных видов деятельности; осуществляются в форме снижения налогов, скидок с таможенных пошлин, освобождения от платежей, предоставления выгодных кредитов. Преференции предоставляются государством, носят адресный характер. В отношениях между государствами преференции могут предоставляться как на началах взаимности, так и в односторонней порядке.

Принципы (от лат. principium – основа, начало) - основные, исходные положения какой-либо теории, основные правила деятельности; 2) установившиеся, укоренившиеся общепринятые, широко распространенные правила хозяйственных действий и свойства экономических процессов.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке - прекращение банком всех расходных операций по данному счету.

Прямые налоги – налоги, взимаемые непосредственно с доходов и имущества налогоплательщика. К ним относятся, например: налог на доходы физических лиц, налог на прибыль, налог на имущество организаций.

Реализация товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем - соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе.

Региональные налоги - налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации. При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов.

Социально-экономические условия налогообложения – состояние государственных финансов, роль налогов среди доходных источников бюджетов различных уровней, степень контроля центральной администрации за органами власти нижестоящего уровня.

Специальный налоговый режим - особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных налоговым законодательством.

Существенные условия налогообложения представляют собой сложную совокупность многих факторов, среди которых система и принципы налогового законодательства, система налоговых органов, ответственность участников налоговых правоотношений за нарушения налогового законодательства и ряд других.

Федеральные налоги и сборы - налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Элемент налога - установленные законом основные положения построения налогов. Они могут быть существенными и факультативными. Существенными признаются такие элементы, без определения которых налог не может считаться установленным, а факультативными – элементы, при отсутствии которых взимание налога затруднено.