

Данный файл представлен исключительно в ознакомительных целях.

Уважаемый читатель!

Если вы скопируете данный файл,

Вы должны незамедлительно удалить его сразу после ознакомления с содержанием.

Копируя и сохраняя его Вы принимаете на себя всю ответственность, согласно действующему международному законодательству .

Все авторские права на данный файл сохраняются за правообладателем.

Любое коммерческое и иное использование кроме предварительного ознакомления запрещено.

Публикация данного документа не преследует никакой коммерческой выгоды. Но такие документы способствуют быстрейшему профессиональному и духовному росту читателей и являются рекламой бумажных изданий таких документов.

СЕРИЯ «ВЫСШАЯ ШКОЛА»

В.Г. ПАНСКОВ

**НАЛОГИ
И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ
В РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ**

УЧЕБНИК



СЕРИЯ «ВЫСШАЯ ШКОЛА»

В.Г. ПАНСКОВ

**НАЛОГИ
И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ
В РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ**

УЧЕБНИК

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

Москва • МЦФЭР • 2004

УДК 336.2(470)

ББК 65.050

П16

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

Пансков В.Г.

П16 **Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учебник для вузов. – 6-е изд., доп. и перераб. – М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2004. – 576 с.**

ISBN 5-7709-0266-3

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

Основное преимущество учебника – комплексный подход к системе налогообложения в России, систематизация материалов по применению российского налогового законодательства по состоянию на 1 января 2004 г.

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

УДК 336.2(470)

ББК 65.050

ISBN 5-7709-0266-3

© В.Г. Пансков, 1999–2004

© ЗАО “МЦФЭР”, 2004

ПРЕДИСЛОВИЕ К ШЕСТОМУ ИЗДАНИЮ

В предлагаемое читателю шестое издание учебника “Налоги и налогообложение в Российской Федерации” внесены уточнения и дополнения в связи с изменением налогового законодательства, введенным в действие с 1 января 2004 г.

В частности, учебник дополнен двумя новыми параграфами. В одном из них подробно излагается система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции в виде специального режима налогообложения. Другой посвящен принятой гл. 25¹ Налогового кодекса РФ, установившей новый федеральный сбор — “Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов”.

Федеральным законом внесены существенные поправки в порядок налогообложения игорного бизнеса. Поэтому раздел, посвященный налогу на игорный бизнес, в данном издании излагается практически полностью в новой редакции.

Значительные новации с принятием гл. 30 Налогового кодекса РФ предусмотрены в налогообложении имущества юридических лиц. Поэтому соответствующий параграф представлен также в новой редакции.

Коренным образом переработан параграф, посвященный единому сельскохозяйственному налогу, поскольку с 1 января 2004 г. вступила в действие новая редакция гл. 26¹ Налогового кодекса, посвященная этому налогу.

В связи с отменой значительного числа неэффективных и трудных в администрировании местных налогов в учебнике приводится уточненная схема действующей с 1 января 2004 г. налоговой системы Российской Федерации.

С 1 января 2004 г. отменен акциз на газ, и в связи с этим внесены изменения в систему налогообложения добычи полезных ископаемых. Эти принципиальные поправки налогового законодательства также нашли отражение в соответствующих разделах нового издания учебника, посвященных акцизам и налогу на добычу полезных ископаемых.

Естественно, что в этом издании учтены также новые ставки таких налогов, как акцизы, налог на прибыль, налог на добычу полезных ископаемых, налог на добавленную стоимость.

В предлагаемом издании читатель не найдет раздела, посвященного налогу с продаж, поскольку данный налог отменен с 1 января 2004 г. В отдельные главы Налогового кодекса РФ с 2004 г. внесены и другие уточнения и дополнения, которые также учтены в новом издании.

ВВЕДЕНИЕ

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

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

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

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

До перехода к рыночным отношениям, в условиях централизованной плановой экономики, налоговая система в нашей стране практически отсутствовала. Существовавшие ее отдельные элементы представляли интерес исключительно лишь для узкого круга специалис-

тов-профессионалов. При этом в СССР одной из целей экономической политики государства было провозглашено построение первого в мире государства без налогов, что не могло не привести к негативному, пренебрежительному отношению большинства членов общества к налогам как таковым.

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

Между тем добиться этого и руководителям фирм, и должностным лицам, осуществляющим начисления налогов, и простым гражданам нелегко в условиях действия в Российской Федерации многоступенчатой, сложной и нередко недостаточно ясной налоговой системы, к тому же подверженной частым и не всегда продуманным изменениям. Осложняет положение также наличие многочисленных нормативных документов, издаваемых органами исполнительной власти как на федеральном, так и на региональном и муниципальном уровнях, продолжающих действовать до полного вступления в силу всех глав Налогового кодекса.

Налоговые отношения продолжают регулироваться не только принятыми главами Кодекса, но и более чем 20 федеральными законами, а также десятком постановлений федерального правительства, многочисленными инструкциями, методическими рекомендациями и письмами Министерства финансов РФ, Центрального банка РФ, Министерства РФ по налогам и сборам. Кроме того, в каждом субъекте Федерации продолжает существовать большое число законодательных и нормативных актов, регулирующих порядок исчисления и уплаты региональных и местных налогов.

Цель настоящего учебника — оказание помощи в углублении и систематизации знаний в области налого-

обложения. Задача автора состоит прежде всего в том, чтобы дать четкие представления о сущности налогов, их экономической необходимости, основных видах налогов, налоговой системе в целом и ее роли в экономическом развитии общества.

Для решения этой задачи в учебнике комплексно рассматривается действующая в Российской Федерации система налогообложения, систематизированы многочисленные материалы по применению налогового законодательства, подробнейшим образом изложены такие основополагающие аспекты налоговой теории и практики, как налоговая политика государства, налоговое прогнозирование, роль и место Налогового кодекса страны в системе налоговых отношений, организация системы налогового контроля.

Содержание учебника строго базируется на нормативных документах; законодательные и нормативные документы приводятся по состоянию на 1 января 2004 г.

Первая глава учебника посвящена организации налоговой системы в нашей стране, ведущая роль в которой принадлежит Налоговому кодексу РФ. Подробно рассматриваются такие преимущества Налогового кодекса, как систематизация регулирующих налогообложение норм и положений, регламентация правил налоговых проверок, процедуры уплаты налогов, применения финансовых и административных санкций, унификация налогов и изменения их структуры.

Одновременно с этим автор не мог обойти вниманием и присущие Налоговому кодексу недостатки, в связи с чем в этой главе дан критический анализ ряда нерешенных, а также противоречивых положений Налогового кодекса. Излагаются также такие понятия, как текущее (оперативное, краткосрочное) и перспективное финансовое и налоговое прогнозирование, народнохозяйственное прогнозирование, объясняется их существование, процесс развития и совершенствования.

Кроме того, раскрыто и обосновано экономическое содержание налогов и приравненных к ним сборов,

перечень которых включен в Налоговый кодекс, даны понятия налоговой системы и принципов ее формирования, субъекта, объекта налогообложения, единицы обложения, рассмотрены виды норм (ставок) налогового обложения, виды налогов, сборов и налоговых режимов, функции налогов и механизм их проявления.

Раскрывается понятие каждого из налоговых инструментов, показывается их взаимодействие и влияние на налоговую систему.

Достаточно подробно рассмотрены вопросы налоговой политики государства, демонстрируется ее зависимость от состояния экономики, приоритетных целей государства. Здесь же анализируются проблемы налогового бремени российских налогоплательщиков, в том числе в сравнении с налоговым бременем в ряде индустриально развитых европейских и других государств.

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

В третьей, четвертой и пятой главах учебника детально охарактеризованы основные виды федеральных, региональных и местных налогов, а также порядок их установления, взимания и применения.

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

Шестая глава посвящена специальным налоговым режимам. Поскольку из 5 предусмотренных первой частью Налогового кодекса специальных налоговых режимов введены пока 4, то они и являются предметом изложения и критического исследования. При этом отдельно автор уделит внимание особенностям налогообложения организаций, действующих в сфере малого бизнеса.

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

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

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

Глава 1

ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1. НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС – НОВЫЙ ЭТАП В ФОРМИРОВАНИИ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Одним из важнейших условий обеспечения экономического роста, развития предпринимательской активности, ликвидации теневой экономики, привлечения в нашу страну полномасштабных иностранных инвестиций является осуществление налоговой реформы. Основы существующей в Российской Федерации налоговой системы были заложены в конце 1991 г. принятием Закона “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” и соответствующих законов по конкретным видам налогов.

В условиях высокой инфляции и глубоких структурных изменений в экономике в первые годы реформ российская налоговая система в целом выполняла свою роль, обеспечивая поступление в бюджеты всех уровней необходимых финансовых ресурсов. Вместе с тем по мере дальнейшего углубления рыночных преобразований присущие налоговой системе недостатки становились все более и более заметными, а ее несоответствие происходящим в экономике изменениям все более и более очевидным. Неслучайно на протяжении всех лет экономических реформ в законодательство о налогах ежегодно, а нередко и по несколько раз в год вносились многочисленные поправки. Но они решали лишь отдельные узкие вопросы, не затрагивая основополагающих моментов налоговой системы. В результате сложившаяся в Российской Федерации к концу 90-х гг.

налоговая система во все большей степени из-за несовершенства ее отдельных элементов становилась тормозом экономического развития страны.

Огромная налоговая нагрузка на законопослушных налогоплательщиков, наличие большого числа налоговых льгот, а также многочисленных лазеек для сокрытия доходов и налогов создали в стране атмосферу отсутствия честной конкуренции законопослушных и закононепослушных налогоплательщиков, а также способствовали развитию теневой экономики.

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

Этот документ регламентирует важнейшие положения налоговой системы России, в частности перечень действующих налогов и сборов, порядок их введения и отмены, а также весь комплекс взаимоотношений государства с налогоплательщиками и их агентами.

Принятие первой части Налогового кодекса РФ явилось поистине историческим моментом в развитии экономических реформ в нашей стране. С введением этого законодательного документа был осуществлен первый этап комплексного пересмотра всей системы налогообложения.

Но принятие первой части Налогового кодекса не затронуло вопросов конкретного применения федеральных, региональных и местных налогов и сборов. Поэтому была продолжена работа над **второй, специальной частью Кодекса**, которая была принята в августе 2000 г. и вступила в действие с 1 января 2001 г.

При этом необходимо подчеркнуть, что из предполагаемых примерно тридцати глав второй части Кодекса в 2000 г. были приняты 4 главы, посвященные НДС, налогу на доходы физических лиц, акцизам и единому социальному налогу.

В 2001 г. формирование новой налоговой системы было продолжено, и с 1 января 2002 г. вступили в действие еще три важнейшие главы Налогового кодекса,

одна из которых определила порядок исчисления и уплаты последнего из главнейших федеральных налогов — налога на прибыль организаций. Одновременно с этим принята глава Кодекса, посвященная налогу на добычу полезных ископаемых, который вместил в себя несколько ранее действовавших налогов, взимаемых с недропользователей.

Этот процесс продолжился и в 2002 г. — принятием еще трех новых глав. Две из них посвящены налогообложению малого бизнеса. Речь идет об обновленном с 1 января 2003 г. едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности, а также о новой редакции действовавшей до 2003 г. упрощенной системы налогообложения для субъектов малого предпринимательства.

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

Начиная с января 2004 г. вступили в действие еще 4 новые главы Налогового кодекса РФ. Одна из них посвящена специальному режиму налогообложения в условиях действия соглашения о разделе продукции. Вторая определяет порядок исчисления и уплаты налога на игорный бизнес.

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

По остальным налогам до 2005 г. будут продолжать действовать соответствующие законы, определяющие порядок и условия их исчисления и уплаты.

После принятия остальных глав второй части Налогового кодекса он станет единым, взаимосвязанным и комплексным документом, учитывающим всю систему налоговых отношений в Российской Федерации.

Налоговый кодекс призван стать и непременно станет практически единственным нормативным актом, регулирующим все налоговые вопросы, начиная со взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков и кончая порядком расчета и уплаты всех предусмотренных в нем налогов.

Изменения налоговой системы, предусмотренные Налоговым кодексом, **направлены на решение следующих важнейших задач:**

- построение единой и понятной в границах Российской Федерации налоговой системы, установление правовых механизмов взаимодействия всех ее элементов в рамках единого налогового правового пространства;
- возрастание справедливости налоговой системы за счет выравнивания условий налогообложения для всех налогоплательщиков, отмены неэффективных и оказывающих наиболее негативное влияние на хозяйственную деятельность налогов и сборов, исключения из самих механизмов применения налогов и сборов тех норм, которые искажают их экономическое содержание;
- развитие налогового федерализма при обеспечении доходов федерального, региональных и местных бюджетов закрепленными за ними и гарантированными налоговыми источниками;
- создание рациональной налоговой системы, обеспечивающей сбалансированность общегосударственных и частных интересов, содействующей развитию предпринимательства, активизации инвестиционной деятельности и наращиванию национального богатства России и благосостояния ее граждан;
- ослабление общего налогового бремени на законопослушных налогоплательщиков путем более равно-

мерного распределения налоговой нагрузки на всех налогоплательщиков;

- продолжение курса на дальнейшее постепенное снижение ставок по основным федеральным налогам и облегчение налоговой нагрузки на фонд оплаты труда;
- формирование единой налоговой правовой базы, совершенствование системы ответственности за налоговые правонарушения и улучшение налогового администрирования;
- упрощение налоговой системы за счет установления исчерпывающего перечня налогов и сборов с сокращением их общего числа, а также за счет максимальной унификации действующих режимов исчисления и порядка уплаты различных налогов и сборов;
- обеспечение стабильности налоговой системы, а также определенности в объемах налоговых платежей для налогоплательщиков на длительный период.

Вместе с тем необходимо иметь в виду, что принятие Налогового кодекса РФ не ставило своей целью кардинально изменить принятую в России в 1991 г. налоговую систему. Кодекс представляет собой эволюционное преобразование этой системы путем устранения выявленных в ходе ее функционирования недостатков и перекосов. Это означает, что в Налоговом кодексе сохранены основные налоги (НДС, акцизы, налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц, ресурсные и некоторые другие налоги), формирующие основу российской налоговой системы. Эти налоги апробированы как в развитых, так и в развивающихся государствах, в различных экономических режимах, здесь они показали свою достаточно высокую эффективность, за годы экономических реформ к ним адаптировались российские налогоплательщики.

Какие же **принципиальные изменения** внесены в налоговое законодательство России с принятием Налогового кодекса?

В результате принятия Налогового кодекса снижено общее количество налогов, действовавших в Российской Федерации. Налоговым кодексом вместо 48 установленных федеральным законодательством налогов и отчислений во внебюджетные фонды и более чем 100 фактически действовавших к моменту его принятия налогов, сборов и иных обязательных платежей *установлены 25 видов налогов и сборов*. Кроме того, предусмотрено 5 специальных налоговых режимов, при которых значительное число налогов заменяется для налогоплательщика уплатой единого налога.

Важно подчеркнуть, что перечень региональных и местных налогов стал исчерпывающим, т. е. *ни один орган законодательной власти субъекта Федерации и представительный орган местного самоуправления не имеет права ввести ни одного налога, не предусмотренного Кодексом*. Это качественно изменило условия хозяйствования для предприятий, достаточно резко повысило их уверенность в незыблемости налоговой системы.

При этом для конкретного налогоплательщика количество уплачиваемых налогов несравненно меньше, чем это предусмотрено в Кодексе, поскольку в их числе достаточно много специфических налогов, уплата которых возложена на ограниченное число предприятий. К таким налогам относятся акцизы, налог на добычу полезных ископаемых, лесной налог и ряд других, не говоря уже о налогах, уплачиваемых физическими лицами. Установленный в Кодексе перечень налогов содержит и альтернативные виды налогов. В частности, два имущественных налога (с населения и предприятий) и земельный налог решениями законодательных органов субъектов Федерации постепенно будут заменяться единым налогом — на недвижимость.

Если рассматривать установленную Налоговым кодексом систему налогов с качественной стороны, то здесь также можно обнаружить достаточно много позитивных изменений. Упорядочение налогообложения в первую

очередь связано с отменой действовавших ранее нерациональных налогов и иных платежей, имеющих налоговый характер, которые нарушали единое экономическое пространство России и препятствовали свободному перемещению по ее территории товаров и услуг.

Одновременно с этим осуществлена унификация налогов и иных обязательных платежей, в том числе со схожей налоговой базой.

Наиболее кардинальное преобразование проведено в части существовавших до принятия Кодекса взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, которые теперь объединены в единый социальный налог.

Изменения структуры налогов направлены на минимизацию налогов и сборов, имеющих целевую направленность. Согласно установленной в Кодексе налоговой системе отменены налоги на реализацию горюче-смазочных материалов, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, приобретение автотранспортных средств.

Отменен налог с продаж. Объектом обложения данным налогом являлся объем реализации товаров, работ и услуг в розничной торговле и бытовом обслуживании населения за наличный расчет. Введение этого налога было достаточно спорным, поскольку он практически дублировал НДС, имея ту же налоговую базу. Это противоречило важнейшему принципу налогообложения, в соответствии с которым каждый налог должен иметь самостоятельный объект для налогообложения. Последнее, кстати, зафиксировано и в ст. 38 Налогового кодекса РФ.

Отменено также большое количество "мелких" налогов и сборов, дающих незначительные поступления в бюджеты, но дорогих в администрировании, такие, как налоги на операции с ценными бумагами, на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, сборы на нужды образовательных учреждений, сборы за использование наименований "Россия", "Российская Федерация", целевые налоги

на содержание милиции, благоустройство территории, региональные, зональные и местные налоги и сборы на ввозимые (вывозимые) товары (при перемещении товаров по территории России), ряд других налогов и сборов.

Вместе с тем в налоговой системе России появились и новые налоги, изменилось разделение налогов на федеральные и региональные. В частности, введен региональный налог на игорный бизнес, который заменяет для предприятий, занимающихся этой деятельностью, налог на прибыль организаций.

В состав налога на прибыль организаций органически включен налог на доходы от капитала. Таким образом, обложение отдельных видов доходов, налоги с которых удерживаются у источника доходов, регулируется главой Налогового кодекса, определяющей порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций. Это относится, главным образом, к доходам в виде процентов по банковским депозитам и ценным бумагам.

Законодатели, принимая Налоговый кодекс, признали возможным, несмотря на серьезнейшие бюджетные ограничения, имевшие место к моменту разработки и принятия Налогового кодекса, пойти на определенное **снижение налогового бремени** для товаропроизводителей за счет сокращения количества налогов. Для реализации целей налоговых преобразований Кодексом предусмотрено серьезное снижение ставки налога на доходы физических лиц, что должно по замыслу законодательной и исполнительной власти явиться дополнительным фактором стимулирования развития предпринимательской активности и расширения платежеспособного спроса населения.

Снижение налоговой нагрузки, как показал двухгодичный опыт взимания, например, единого социального налога по сниженной регрессивной ставке, не привело к уменьшению поступлений налоговых доходов в казну государства, так как этот фактор способствует

расширению налогооблагаемой базы и увеличению за счет этого поступлений налогов.

Кроме этого, с 1 января 2004 г. снижена ставка налога на добавленную стоимость с 20 до 18%.

Кроме того, Налоговым кодексом предусмотрен ряд мер, способствующих росту собираемости налогов, в частности за счет перекрытия имеющихся каналов ухода от налогообложения и отмены неоправданных налоговых льгот. Общая либерализация налоговой системы и заметное усиление защищенности налогоплательщиков должны способствовать возврату в легальную сферу капиталов, ушедших в тень или вывезенных в последние годы за рубеж.

Принципиальное значение имеет решение проблемы более **равномерного и справедливого распределения налоговой нагрузки** на всех налогоплательщиков. Оно обеспечено в Кодексе, прежде всего, за счет сокращения огромного количества бессистемно действовавших налоговых льгот, которые нарушали принцип справедливости налоговой системы по отношению к тем участникам экономической деятельности, которые не пользуются налоговыми привилегиями. Общеизвестно, что льготный режим для одних налогоплательщиков неизбежно означает дополнительное налоговое бремя для других. Кроме этого, многие из действовавших налоговых льгот были недостаточно эффективны и зачастую не достигали своих адресатов. Одновременно наличие таких льгот способствовало созданию недобросовестным налогоплательщикам возможностей для ухода от налогообложения. Вместе с тем отмена большей части льгот не означает, что налоговая система страны не будет выполнять регулирующую функцию.

Поэтому в Налоговом кодексе сохранены отдельные льготы, направленные на внедрение достижений науки и техники, а также связанные с осуществлением благотворительной деятельности, защитой малоимущих и слабо защищенных граждан страны.

Одновременно с этим Кодексом повышается фискальное значение и увеличение доли налогов и сборов, связанных с использованием природных ресурсов, недр, а также имущественных налогов, которые станут основой формирования региональных и местных бюджетов.

В отличие от принятого в 1991 г. и уточнявшегося на протяжении многих лет налогового законодательства, которое включало в себя несколько десятков законов и подзаконных актов, в Налоговом кодексе установлена четкая кодификация налогов, узаконена жесткая процедура их введения, отмены, утверждения ставок, предоставления льгот и преференций. В частности, по федеральным налогам и сборам порядок налогообложения, включая определение налогоплательщиков, объектов налогообложения, налоговой базы, налоговых ставок, налоговых льгот и сборов, устанавливается самим Кодексом. По региональным и местным налогам и сборам в соответствии с Конституцией РФ в Кодексе прописываются общие для всех субъектов РФ и органов местного самоуправления принципы налогообложения, обеспечивающие единый налоговый правопорядок в Российской Федерации. Органы законодательной (представительной) власти субъектов РФ и органы местного самоуправления устанавливают соответственно региональные и местные налоги и сборы, изменяют их ставки, принимают решения о предоставлении налоговых льгот и иные самостоятельные решения в соответствии с установленными Российской Федерацией и ее субъектами общими принципами налогообложения.

Принятие Налогового кодекса позволило существенным образом **систематизировать** действовавшие нормы и положения, регулирующие процесс налогообложения, привести их в упорядоченную, единую, логически цельную и согласованную систему. Устранены такие недостатки существовавшей до принятия Кодекса налоговой системы, как отсутствие единой законодательной и нормативной базы налогообложения, многочисленность и противоречивость норматив-

ных документов, отсутствие достаточных правовых гарантий для участников налоговых отношений. Как известно, до принятия Налогового кодекса кроме законодательных органов право издания актов, регулирующих налоговые отношения, имело Правительство РФ и многочисленные федеральные и региональные органы исполнительной власти. К моменту принятия Налогового кодекса в стране действовало более 1000 нормативных документов по налогообложению, включая инструкции Госналогслужбы (в настоящее время — Министерство РФ по налогам и сборам (МНС России)) и Минфина России.

Налоговый кодекс практически полностью отменяет это огромное количество подзаконных актов, он в большей степени становится законом прямого действия, что делает налоговое законодательство значительно более прозрачным и понятным. Кодекс не предусматривает издания ни инструкций, ни ведомственных писем, ни разъяснений и толкований налоговых и финансовых органов. Другое дело, что ведомства должны утвердить (и они это делают) формы расчетов налогов и деклараций, установить порядок расчета определенных показателей для правильных расчетов налогов. Кодекс, и только Кодекс призван полностью отрегулировать практически все проблемы, возникающие между налогоплательщиком и налоговыми органами. Это позволяет налогоплательщику четко знать “правила игры” и избежать, как это ранее нередко случалось, произвола со стороны фискальных служб.

В этих целях Налоговый кодекс предусматривает большое количество процессуальных моментов, которые призваны вывести на качественно новый уровень **взаимоотношения между налоговыми органами и налогоплательщиками.**

В Кодексе четко и недвусмысленно, в отличие от ранее действовавшего законодательства, регламентированы **правила налоговых проверок**, возможности применения “силовых” мер при неисполнении налогоплательщиком возложенных на него обязательств.

В существенной степени изменилась **процедура уплаты налогов**. Налоговая инспекция сначала должна выставлять требования уплатить налог, а уже затем в законодательном порядке должны применяться финансовые и административные санкции к неплательщикам. В Кодексе четко прописана процедура проведения налоговых проверок, ограничены сроки их осуществления, а также установлены жесткие ограничения на проведение повторных проверок.

Впервые за все время существования налоговой системы России установлен четкий **порядок изменения срока исполнения налогового обязательства**, осуществляемого в виде отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита. Кодекс оговаривает платность предоставленной отсрочки или рассрочки уплаты налогов, за исключением изменения срока исполнения налогового обязательства по отдельным основаниям, в том числе связанным с недофинансированием из бюджета или неоплатой государственного заказа. Предусматривается, что возврат излишне взысканных с налогоплательщика или излишне уплаченных им самостоятельно средств при неисполнении налоговым органом установленного срока возврата осуществляется с процентами в размере ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

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

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

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

Характерной особенностью Кодекса является введение **специальных налоговых режимов** (как правило, с освобождением от уплаты большинства предусмотренных Кодексом налогов).

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

Сохранены в виде специального налогового режима введенные еще до принятия Кодекса единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности и упрощенная система налогообложения.

В качестве нового элемента налоговой системы с 2002 г. введен специальный режим налогообложения в виде единого налога для сельскохозяйственных товаропроизводителей, в котором учтены особенности сельского хозяйства как отрасли, привязанной к конкретным участкам земли.

Специальный налоговый режим установлен с 2004 г. для выполнения соглашений о разделе продукции (СРП). Это вызвано необходимостью учесть особые условия добычи полезных ископаемых, а также четко определить особенности налогообложения при выполнении СРП в целях создания стабильных условий работы для инвесторов на весь период пользования месторождениями полезных ископаемых.

Кроме этого, в перечне специальных налоговых режимов предусмотрена и система налогообложения при

разработке неиспользуемых и малодебитных нефтяных скважин. Эта система даст возможность применения специального налогового режима нефтедобывающими предприятиями, осуществляющими добычу нефти из малодебитных скважин, а также из вводимых в действие бездействовавших контрольных скважин и скважин, находящихся в консервации. Такой специальный режим позволит вовлечь в оборот неиспользуемые и малодебитные скважины, поскольку при общем налоговом режиме их использование экономически неэффективно.

Необходимо отметить, что к настоящему времени приняты уже 4 из 5 глав Кодекса, посвященных специальным налоговым режимам, и для решения поставленных при принятии Налогового кодекса задач внесены изменения в порядок и условия функционирования конкретных видов налогов.

Серьезные изменения внесены Кодексом в существовавший режим подоходного налогообложения физических лиц. В целях ослабления налоговой нагрузки на заработную плату вместо действовавшей прогрессивной шкалы ставок налога начиная с 2001 г. введена единая ставка налога на доходы физических лиц в размере 13%.

В отличие от ранее действовавшего подоходного налога, предусматривавшего огромное количество разнообразных малообоснованных налоговых льгот, Налоговый кодекс предусматривает систему четких и носящих всеобщий характер стандартных, социальных, имущественных и профессиональных налоговых вычетов.

Наиболее существенные поправки Налоговый кодекс внес в существовавшие до его принятия режимы уплаты взносов в государственные социальные внебюджетные фонды. В перечень федеральных налогов и сборов в качестве самостоятельного налогового платежа включен единый социальный налог взамен действовавших ранее взносов в 4 государственных социальных внебюджетных фонда с установлением регрессивной

шкалы этого налога. Принципиальное значение имеет установление для всех налогоплательщиков-работодателей единого порядка исчисления налоговой базы по этим платежам, в качестве которой предусматривается общая сумма доходов в виде выплат, вознаграждений и иных доходов, начисляемых в пользу наемных работников.

Предусмотренное Кодексом снижение сумм налогов, исчисляемых от объема расходов на оплату труда, направлено в первую очередь на стимулирование легализации реальных расходов организаций на оплату труда работников и расширение на этой основе базы обложения налогом на доходы физических лиц и социальным налогом.

Относительно небольшие изменения внесены в действовавший до принятия Кодекса порядок функционирования НДС.

Это связано с тем, что данный налог является основным и наиболее стабильным источником налоговых поступлений бюджета. Поэтому изменения по данному налогу, в основном, связаны с исключением некоторых перекосов и отклонений в исчислении и уплате НДС по сравнению с режимом, применяемым в международной практике. Следует выделить переход на новый порядок исчисления этого налога при расчетах со странами СНГ, предусматривающий уплату НДС в стране назначения товара. Вместе с тем осуществление такого перехода предусмотрено на основе подписания двусторонних соглашений, заключаемых российским Правительством с каждой из стран СНГ.

В 2003 г. сделан важный шаг в снижении налогового давления этого налога на экономику. Как уже отмечалось, с 1 января 2004 г. ставка налога снижена до 18%. В дальнейшем предполагается уменьшить ее до 15–16%.

Существенные изменения внесены в порядок применения акцизов. В частности, в связи с отменой налога на реализацию горюче-смазочных материалов введены акцизы на дизельное топливо и на автомобильные

масла. По этой же причине, а также из-за ликвидации ставки налога на пользователей автомобильных дорог существенно увеличены ставки акцизов по автомобильному бензину.

Обязанности по уплате части акциза с производителей алкогольной продукции перенесены на аккредитованные организации оптовой торговли, реализующие такую продукцию.

Следует подчеркнуть, что изменение источников финансирования дорожного строительства является одним из наиболее серьезных вопросов, решенных Налоговым кодексом. Финансирование территориальных программ по строительству автомобильных дорог будет осуществляться теперь за счет акциза на бензин, ставки которого повышены в несколько раз, вместо действовавшего до принятия Кодекса налога на пользователей автомобильных дорог. Другим источником таких расходов должен стать региональный транспортный налог, который заменил действовавший до 2003 г. налог на владельцев транспортных средств. При этом размер ставки этого налога заметно увеличен и поставлен в зависимость от величины мощности автомобилей и других транспортных средств.

Из существующего до введения в действие всех глав второй части Налогового кодекса большого числа местных налогов будет оставлено только 5. Но уже сегодня отменены многие местные налоги. В частности, с 1 января 2004 г. отменены 16 неэффективных и трудных в администрировании местных налогов. С введением первых 4 глав части второй Кодекса отменен также налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, на который приходилось до 70% от всей суммы поступлений по местным налогам.

Наиболее серьезные изменения внесены по налогу на прибыль организаций, а именно: Кодексом решена имевшаяся ранее проблема несоответствия между режимом учета расходов, осуществляемых предприятиями и организациями, в бухгалтерском учете и при на-

логообложении. Изменен сам подход к определению объекта обложения этим налогом: им признается прибыль, реально полученная налогоплательщиком, которая определяется как его доход, уменьшенный на величину производимых расходов, непосредственно связанных с получением этого дохода. Таким образом, порядок формирования доходов и расходов, учитываемых при определении налогооблагаемой базы, в значительной мере приближен к порядку учета доходов и расходов, установленному правилами бухгалтерского учета.

В Кодексе не дается конкретного определения того, что считается доходом и расходом в целях налогообложения. В наиболее общем виде доходом можно считать экономическую выгоду в денежной или натуральной форме. Расходами признаются необходимые, обоснованные и документально подтвержденные затраты, понесенные налогоплательщиком.

При этом Кодекс предусматривает фактически “открытые” перечни доходов и расходов, учитываемых при налогообложении.

Предусмотрено также обязательное применение почти всеми налогоплательщиками метода начисления при определении момента признания доходов и расходов, учитываемых при налогообложении. Одновременно тем налогоплательщикам, которые используют метод начисления, разрешается формировать резервы по сомнительным долгам.

Снято большинство существовавших до принятия Кодекса ограничений на возможность отнесения на затраты тех или иных расходов, связанных с извлечением прибыли, в том числе по расходам на рекламу, по отнесению процентов по заемным средствам, полученным как от банков, так и от других организаций, и по некоторым другим видам затрат. Вместе с тем отдельные ограничения остались. Это относится к оплате суточных при командировках, на отдельные, хотя и незначительные, виды расходов на рекламу и некоторые другие.

Существенно изменен порядок включения в расходы, принимаемые для целей налогообложения, сумм начисленной амортизации основных средств и нематериальных активов. Вместо дифференцированной системы амортизационных норм, действовавшей ранее, приняты укрупненные амортизационные группы. Значительно сокращены сроки амортизации, введена нелинейная амортизация, предоставляющая организациям возможность относить на расходы более значительную часть стоимости имущества.

Самые революционные изменения по налогу на прибыль организаций произошли в части налоговых льгот и ставки этого налога. Существовавшая до принятия гл. 25 Кодекса предельная ставка налога снижена с 35 до 24%.

При этом предельная ставка налога, зачисляемого в бюджеты субъектов Федерации, теперь является единой для всех организаций, включая банки, посреднические и другие организации. Представительные органы субъектов РФ могут снижать ее не беспредельно, как это было ранее, а не более чем на 4 процентных пункта, т. е. с 17 до 13%. Одновременно с этим по налогу на прибыль ликвидировано само понятие налоговая льгота: все льготы с 1 января 2002 г. формально отменены.

Вместе с тем частично, в завуалированном виде, небольшие преференции остались, хотя они и не называются льготами. Например, в составе расходов организаций, использующих труд инвалидов, могут учитываться фактически затраты на решение социальных проблем этой категории работников. Сохранено право организаций на перенос убытков, при этом его срок увеличен с 5 до 10 последующих после получения убытков лет.

С 1 января 2002 г. отменены налоги на воспроизводство минерально-сырьевой базы, платежи за пользование недрами и акциз на нефть, а с 1 января 2004 г. — акциз на газ, которые включены в новый налог — на добычу полезных ископаемых. Бонусы, т. е. разовые платежи за пользование недрами, а так-

же рента — регулярные платежи за поиск, оценку и разведку полезных ископаемых, выведены из налоговой системы России и с 1 января 2002 г. стали неналоговыми платежами.

Существенные изменения внесены с 2003 г. в систему налогообложения организаций, работающих в сфере малого бизнеса.

Это связано прежде всего с исчислением и уплатой единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. В первую очередь сокращено количество видов деятельности, подпадающих под обложение данным налогом. Кроме того, существенно ограничены права законодательных органов субъектов Федерации по установлению размера вмененного дохода. Снижены также ставки указанного налога и для его плательщиков отменена уплата единого социального налога, фактически отменена действовавшая до принятия гл. 26² Налогового кодекса система уплаты налога в форме патента.

Не столь значительные изменения внесены в упрощенную систему налогообложения предприятий малого бизнеса в связи с принятием соответствующей главы Налогового кодекса. В частности, увеличен с 10 до 15 млн руб. объем выручки в качестве критерия для отнесения организаций к сфере малого бизнеса. Снижена также ставка этого налога.

Завершение налоговой реформы предполагается осуществить в среднесрочной перспективе. В связи с этим в 2004 г. предусматривается принятие и введение в действие с 1 января 2005 г. остальных глав Налогового кодекса, регулирующих порядок уплаты имущественных налогов, таможенных платежей, налогов, связанных с использованием природных ресурсов (лесной налог, водный налог, экологический налог), а также некоторых других глав. Как уже отмечалось, с 1 января 2003 г. в полном объеме отменен налог на пользователей автомобильных дорог. Таким образом, в Налоговом кодексе удалось реали-

зовать задачу окончательной ликвидации налогов, уплачиваемых с выручки от реализации товаров, работ и услуг. С 2003 г. отменен налог на покупку иностранных денежных знаков, а с 1 января 2004 г. отменен налог с продаж.

Принятие Налогового кодекса РФ в полном объеме обеспечит стабильность и предсказуемость налоговой системы, ее упрощение, максимальную унификацию налоговых баз и правил исчисления и порядка уплаты отдельных налогов, что наряду с другими мерами по созданию благоприятных условий для развития экономики и сокращению нелегального теневого оборота должно способствовать существенному росту доходов как федерального бюджета, так и бюджетной системы в целом.

Не умаляя важнейшего экономического и политического значения, которое приобрело принятие первой и второй частей Налогового кодекса страны, необходимо констатировать наличие в нем **серьезнейших проблем, противоречивых моментов и нерешенных вопросов.**

К сожалению, многие хорошие идеи, найдя в Кодексе определенные смысловые подтверждения, не получили в нем конкретного воплощения. Мало того, представляется, что Налоговый кодекс в его первой части, где определены налоговые правоотношения, построен на совершенно неверной правовой основе. В чем это выражается?

Самое главное принципиально ошибочное положение первой части Кодекса состоит в **отождествлении норм гражданского права и налогового права.**

Сегодня этого постулата придерживаются многие юристы. По их мнению, налоговые отношения — это своего рода договор между государством и его гражданами. А раз это договор, то к налоговым отношениям можно применять нормы гражданского права. Это в корне неверно. Подобный подход уводит налоговую теорию на несколько веков назад, когда известные французские

мыслители Себастьян Ле Петр де Веган (1633–1707) и Шарль Луи Монтескье (1689–1755) обосновали соответственно теории общественного договора и публично-го договора. Еще в конце XVII — начале XVIII вв. они определяли налог как плату общества за выгоды и мир гражданам, а налоговые отношения — как договор между гражданами и государством, по которому подданный вносит государству плату за охрану, защиту и иные услуги. Из множества разработанных и успешно забытых за последние столетия научных и околонучных теорий налогообложения (теории обмена, теорий наслаждения, страховой премии и т. д.) российские законодатели почему-то выбрали именно теорию договора и на ней построили многие важнейшие положения части первой Налогового кодекса РФ. Хотим мы этого или не хотим, но налоговые отношения — это отношения принуждения. В этих отношениях не может быть равенства участников, так как здесь отсутствует согласованная воля двух сторон. И ее не может быть. Государство принуждает каждого конкретного налогоплательщика при наступлении соответствующих условий платить определенную долю от его доходов.

Кроме того, следует отметить, что в первой части Кодекса дается не совсем верное понятие налога.

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

Серьезные проблемы уже возникли при практическом применении установленного частью первой Кодекса

порядка применения финансовых санкций за нарушения налогового законодательства. Действовавшим до принятия Кодекса налоговым законодательством предусматривалось взыскание финансовых санкций в бесспорном порядке. Согласно ст. 46 Конституции РФ решения и действия органов государственной власти и должностных лиц могут быть обжалованы в суде. В случае такого обжалования взыскание дополнительных налогов и финансовых санкций уже не может производиться в бесспорном порядке и должно быть приостановлено до решения суда. Конституционный Суд РФ своим постановлением от 17.12.96 признал не соответствующими Конституции РФ положения о праве налоговых органов и органов налоговой полиции производить взыскание с юридических лиц сумм штрафов, а также всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли) в бесспорном порядке без их согласия.

Думается, что данные решения Конституционного Суда, фактически повторенные в первой части Налогового кодекса, лишены правовой логики, поскольку не вытекают из Конституции РФ.

Во-первых, не противоречит Конституции право налоговых органов вынести решение о факте нарушения налогоплательщиком налогового законодательства и наложении на него штрафа, а также право налогоплательщика обжаловать это решение в суде.

Во-вторых, нельзя рассматривать налоговые отношения как относящиеся к компетенции гражданского права. А если уж эти отношения рассматриваются таким образом, то, имея в виду исключительность налоговых правоотношений, можно было бы и, вероятно, просто необходимо установить в Налоговом кодексе конкретный срок обращения налогоплательщика в суд, после истечения которого в случае такого необращения считать это согласием налогоплательщика и взыскивать с него как причитающиеся налоги, так и суммы штрафных санкций.

В-третьих, Конституция говорит именно о праве обжалования в суде действий органов власти и долж-

ностных лиц, но не об обязанности “прохождения” всех решений государственных органов через судебные инстанции. Между тем Налоговый кодекс предусматривает, что именно налоговые органы должны выступать в суде в качестве истца и до решения суда взыскание сумм штрафных санкций не может быть применено.

И наконец, *в-четвертых*, если строго руководствоваться Конституцией страны, признавая при этом налоговые правоотношения как гражданские, то Налоговый кодекс должен был предусмотреть обязанность органов государственной власти и должностных лиц все свои решения проводить через судебные инстанции. Но ни Конституционный Суд, ни Налоговый кодекс не призывают решать вопрос о взносе доначисленных налоговым инспектором налогов в бюджет также через суд. Если Кодекс признает право налогового органа на беспорное взыскание недоперечисленных в бюджет налогов, то почему же вопрос о штрафе за этот недонос налогов, т. е. за нарушение положений Налогового кодекса о своевременном и полном перечислении налогов в бюджет, должен решаться через судебные инстанции?

Частью первой Налогового кодекса, как уже отмечалось, установлен по существу закрытый перечень налогов и сборов в Российской Федерации. В то же время для федеральных налогов и сборов этот перечень не является исчерпывающим, что дает право ветвям федеральной власти вводить неограниченное число налогов. И этим правом и исполнительная, и законодательная власть не преминули воспользоваться. Не успели просохнуть чернила на первой части Кодекса, как дополнительные федеральные налоги посыпались как из рога изобилия. В 1998 г. была увеличена ставка налога на покупку иностранных денежных знаков, не предусмотренного Кодексом. В октябре 1998 г. введен новый сбор — за пограничное оформление, который затем отменен с 1 января 2000 г.

И эти налог и сбор, не предусмотренные Кодексом, введены за несколько месяцев до вступления первой части Кодекса в действие. В июле 1999 г. принят еще один дополнительный налог — на отдельные виды транспортных средств, который затем отменен с 1 января 2001 г. Таким образом, процедура введения новых федеральных налогов достаточно проста, и очевидно, что в налоговом законодательстве должна быть норма, регулирующая эти вопросы и разрешающая введение нового налога только за счет отмены другого действующего налога или сбора.

Одновременно с этим необходимо подчеркнуть, что в противоречие со ст. 12–15 Кодекса, где приводится исчерпывающий перечень налогов и сборов в Российской Федерации, ст. 5 предусматривает возможность установления новых не только федеральных, но и региональных и местных налогов и сборов, не предусмотренных Кодексом.

До принятия Налогового кодекса много проблем возникало с тем, как определить, исполнена налогоплательщиком обязанность по уплате налога или нет.

В соответствии с установленным Кодексом порядком обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами — с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи Государственного комитета РФ по связи и информации.

Все это хорошо, но как быть в том случае, если у налогоплательщика в банке необходимые финансовые ресурсы есть, а на корреспондентском счете самого банка деньги отсутствуют? Ответа на этот вопрос в Кодексе нет. Между тем проблема эта серьезная, и ее надо решать. За годы действия данного положения сумма списанных со счетов налогоплательщиков налогов, но не

поступивших затем в бюджет, превысила несколько десятков миллиардов рублей.

Отсюда вытекает необходимость внесения изменений в ст. 45 Налогового кодекса. Другое дело, в каком направлении должны быть сделаны поправки.

Представляется, что государство не должно нести всю полноту ответственности за выбор налогоплательщиком обслуживающей кредитной организации — своего налогового агента, поскольку уплата налогов в бюджет является составной частью финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций и они сами должны разбираться, почему уплаченные ими налоги не поступают в бюджет.

В пользу этого довода свидетельствует и то, что даже гражданское законодательство не считает, к примеру, что при “зависших” в ненадежном банке осуществленных платежах клиентам кредиторская задолженность является погашенной. Поэтому таких фактов крайне мало, так как налогоплательщик сам заинтересован в закрытии своих счетов в таких банках или в непроведении денежных расчетов с контрагентами в ненадежных кредитных организациях. Организации сами выбирают себе налоговых агентов — банки. Именно поэтому хозяйствующие субъекты сами должны решать проблемы с добровольно выбранными налоговыми агентами, а не перекладывать эти проблемы на государство. Ведь аналогично и у государства есть свои налоговые агенты, например по мобилизации налога на доходы с физических лиц. В случае, когда налоговый агент государства (т. е. организация) удержал подоходный налог с работника, но не перечислил в бюджет, к налогоплательщику — физическому лицу государство претензий не имеет, а применяет меры воздействия по отношению к своему налоговому агенту. И об этом совершенно справедливо говорит налоговое законодательство.

В связи с этим представляется, что обязанность налогоплательщика перед государством должна считаться исполненной исключительно после того, как уплачен-

ные им налоги поступили в соответствующий бюджет или государственный внебюджетный социальный фонд.

С этим тесно связан вопрос о количестве счетов в банках, открываемых налогоплательщиками. В настоящее время многочисленные счета в различных банках используются недобросовестными налогоплательщиками для укрытия своих доходов от налогового контроля и уклонения от уплаты налогов. Необходимо, чтобы количество банковских счетов для предприятий — хронических недоимщиков в бюджет — было ограничено, чтобы они находились в банке (кредитной организации) по месту учета налогоплательщика в налоговом органе и были под контролем этого органа, а банки строго соблюдали установленные правила открытия и ведения счетов, работы с денежной наличностью. К сожалению, отменена действовавшая ранее норма Указа Президента РФ от 18.08.96 № 1212 “О мерах по повышению собираемости налогов и других обязательных платежей и упорядочению наличного и безналичного денежного обращения”, согласно которой предприятия, имеющие задолженность по платежам в бюджеты всех уровней и государственные внебюджетные фонды, должны были осуществлять все расчеты по погашению этой задолженности со специально открываемого счета недоимщика.

Но с отменой положений о счете недоимщика проблема с ростом недоимки во все бюджеты всех уровней не пропала, с каждым днем актуальность ее решения только возрастает. И разрешение ее должно стать одним из положений первой части Налогового кодекса.

Следующая проблема Налогового кодекса — это проблема его как **закона прямого действия**. Действительно, Кодекс для того и принимается, чтобы отменить все подзаконные акты. Инструкции, разъяснения и другие нормативные документы выпускались до принятия Кодекса Минфином и МНС России исключительно для того, чтобы заполнить пробелы в налоговом законодательстве, без них образовался бы

правовой вакуум. Другое дело, что качество и правовые основы этих документов были недостаточно высокими и обоснованными, поскольку зачастую трактовали закон в одностороннем порядке — все, что было неясно в законе, склонялось в пользу налоговых органов. К сожалению, сделать Кодекс законом прямого действия не удалось, нерешенные вопросы возникают в нем постоянно.

Как пример можно привести, в частности, положения ст. 40 “Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения”. В редакции этой статьи для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Иное должно быть доказано. Подобное определение создает широкие возможности для занижения налогооблагаемой базы, в том числе путем сговора сторон о занижении цены, и весьма сужает возможности налогового органа по контролю за правильностью применения цен, поскольку контроль предусмотрен лишь для сделок между взаимозависимыми лицами, бартерных операций, при совершении внешнеторговых сделок и при значительном (более 20%) колебании уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам, в течение непродолжительного периода времени. Но даже не это главное. Уже здесь возникает множество вопросов. И главный из них: а что такое “непродолжительный период времени” — день, неделя, месяц, год? Кто будет это трактовать? Суд? А что будет основанием, критерием для принятия судом объективного решения?

Такие же вопросы возникают и при определении рыночной цены товара, работы или услуги. При описании методов определения рыночной цены ввиду отсутствия достаточной информации в Кодексе вводятся такие понятия, как “разумность затрат”, “разумная и обычная прибыль”, без конкретных критериев такой разумности, что опять же предопределяет необходимость их трактовки и разбирательства в суде.

К настоящему времени вступили в действие 12 глав второй части Налогового кодекса. И здесь вопросы начали возникать с первого дня, поскольку почти все эти главы весьма отдаленно можно отнести к законам прямого действия.

Для того чтобы каждая глава, да и Кодекс в целом, были законом прямого действия, они должны отвечать буквально на каждый вопрос, который может встать и перед налогоплательщиком, и перед контрольным органом в практике налогообложения.

Почему раньше возникала потребность в инструкциях, разъяснениях, письмах и т. д.? Да потому, что были пробелы в законах о конкретных налогах.

И исполнительная власть, пользуясь предоставленными ей законом об основах налоговой системы правами, заполняла эти пробелы. Теперь, с новым Налоговым кодексом, таких прав у министерств и ведомств нет. В принятых главах части второй Кодекса остались пробелы, поскольку в них, как правило, не включены основные положения инструкций.

И речь идет не о содержании этих инструкций, которое зачастую оставляло желать лучшего, так как многое решалось с позиции исключительно государства, а о проблемах, которые эти инструкции решали. По сути принятые главы части второй Налогового кодекса представляют собой несколько скорректированные действовавшие до этого налоговые законы. Кто и как теперь будет решать возникшие проблемы? Суд? Во что же мы превратим налоговые отношения в стране?

Это одна часть проблемы Налогового кодекса как закона прямого действия. Есть и другая. Не утруждая себя необходимостью скрупулезного отражения в главах части второй Кодекса всех вопросов, законодатели отдают исполнительной власти прерогативу решения многих вопросов, которые должны решаться в самих законах. В этих главах постоянно встречается такая фраза: "...в порядке и на условиях, устанавливаемых Правительством Российской Федерации".

Только в одной ст. 149 гл. 21 “Налог на добавленную стоимость”, посвященной освобождению от налогообложения отдельных операций, предусмотрено 8 положений, предоставляющих Правительству РФ право разрабатывать порядок и условия получения соответствующей льготы. И подобное можно найти в любой из 4 глав части второй Кодекса. Вторая часть Кодекса обязана вместить все ранее изданные нормативные акты по конкретным налогам, иначе опять возникнет потребность в их дополнительном издании, чего принципиально не должно быть.

Нашли ли авторы Кодекса и законодатели какой-то чудодейственный рецепт, как решать эти и другие подобные проблемы? По всей видимости, так оно и есть. Этот рецепт предложен в двух положениях части первой Кодекса.

Для разрешения этих и подобных вопросов, которые возникают в практике налогообложения, в Кодексе предусмотрена ст. 108, которой установлено, что все обязанности по доказыванию налогового нарушения возлагаются на налоговые органы. Решаются все вопросы, как известно, в суде. Кроме того, в ст. 3 сказано, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Но подобные положения Кодекса не делают его законом прямого действия. Судебное разбирательство, где истцом по всем не решенным в Кодексе проблемам должно выступать государство, делает налоговые правоотношения в стране не до конца отрегулированными и несовершенными. В результате правовое значение Кодекса резко снижается.

В нашей стране нет, как, допустим, в Англии, прецедентного права. И будет так, как у нас еще зачастую бывает, что в одном субъекте Федерации один и тот же вопрос решен судом в пользу налогоплательщика, а в другом — наоборот. Ни один арбитражный суд не сможет обобщить эти решения, поскольку их будет многие тысячи. Если принятые в 1991 г. налоговые законы

писались только для государства и у налогоплательщика были одни лишь обязанности, а у государства — одни только права, то в Налоговом кодексе все сделано с точностью до наоборот.

О неотработанности многих положений Кодекса говорит и тот факт, что в его принятые главы вносятся многочисленные поправки, уточнения и дополнения. Достаточно сказать, что только так называемые технические поправки, принятые в середине 2002 г. в 4 главы Кодекса, почти равняются по объему текстам этих глав.

Из всего сказанного можно сделать вывод, что **Налоговый кодекс должен быть действительно налоговой конституцией страны, законом прямого действия.** Поэтому следует внести в него необходимые поправки и уточнения.

Отметим, что внесенные в первую и вторую части Налогового кодекса многочисленные поправки, к сожалению, не решили большинства имеющихся в нем проблем, хотя и сняли отдельные противоречия и, несомненно, улучшили общую редакцию Кодекса.

Вопросы для самопроверки

1. Какое значение имеет принятие Налогового кодекса РФ?

2. Решение каких важнейших задач в области налоговых отношений обеспечивает Налоговый кодекс РФ?

3. Изменяется ли кардинально налоговая система России с принятием Налогового кодекса РФ?

4. Какие принципиальные изменения внесены в налоговое законодательство России с принятием Налогового кодекса РФ?

5. Что такое специальные налоговые режимы? Какие их виды установлены в российской налоговой системе?

6. Какие недостатки и нерешенные проблемы имеются в Налоговом кодексе РФ?

7. Как Налоговый кодекс РФ решает вопрос исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога?

8. Что означает понятие “закрытый перечень налогов и сборов”?

9. Какие проблемы имеются в определении Налоговым кодексом РФ понятия налога?

1.2. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА ГОСУДАРСТВА

Рыночная экономика вовсе не означает, что государство устраняется от процессов управления и регулирования. Весь вопрос в том, что эти процессы не должны представлять собой непосредственного вмешательства в производственно-финансовую деятельность хозяйствующих субъектов. Государство должно создать необходимые условия для функционирования рыночных механизмов и с помощью этих механизмов, одним из которых являются налоги, регулировать экономические процессы.

В разных странах даже с примерно одинаковыми условиями экономического развития степень государственного регулирования экономики различна. Наибольшее влияние государства имеет место в Швеции, в меньшей степени государство занято регулированием в Германии и Японии, а также в США. Налоги выступают одним из важнейших элементов государственного регулирования экономики, являясь одновременно составной частью финансово-экономической системы воздействия на экономику. Можно сказать, что, создавая налоговую систему страны, государство стремится использовать ее в целях определенной финансовой политики. В связи с этим она становится относительно самостоятельным направлением — налоговой политикой.

Налоговая политика — это совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по

формированию налоговой системы страны в целях обеспечения финансовых потребностей государства, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов. В этой деятельности государство опирается на функции, присущие налогам, и использует эти функции для проведения активной налоговой политики.

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

Одним из методов налоговой политики выступает **политика максимальных налогов**. В этом случае государство устанавливает достаточно высокие налоговые ставки, сокращает налоговые льготы и вводит большое число налогов, стараясь получить от своих граждан как можно больше финансовых ресурсов, не особенно заботясь о последствиях такой политики. Естественно, что подобный метод налоговой политики не оставляет каждому налогоплательщику и обществу в целом практически никаких надежд на экономическое развитие. Поэтому такая политика проводится государством, как правило, в экстраординарные моменты его развития, такие, как экономический кризис, война. Подобная налоговая политика проводилась в России с самого начала экономических реформ, с первого дня введения налоговой системы в стране в 1992 г. Вместе с тем экономических, социальных и политических предпосылок для проведения политики максимальных налогов в это время не существовало, вследствие чего подобная политика привела к резко **негативным последствиям**, суть которых состояла в следующем.

Во-первых, у налогоплательщиков после уплаты налогов практически не оставалось финансовых ресурсов, что делало невозможным расширенное воспроиз-

водство. Экономика страны с каждым годом все сильнее сползала в пропасть кризиса, падали темпы роста производства во всех отраслях.

Во-вторых, широкие масштабы приобрело массовое укрывательство от налогообложения, приведшее к тому, что государство собирало по большинству налогов чуть более половины причитающихся средств. При этом каждый третий легальный налогоплательщик, стоящий на учете в налоговом органе, налогов вообще не платил, практически каждый второй — налогов платил меньше, чем положено по закону, и только один из 6 налогоплательщиков исправно и в полном объеме рассчитывался по своим обязательствам с государством.

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

Все это стало одной из главных причин разразившегося в августе 1998 г. острого финансового кризиса в стране, последствием которого стали изменившаяся налоговая политика и усиление регулирующей роли государства в развитии экономики через более активное использование рыночных механизмов, в том числе налогов.

Другой формой проявления налоговой политики является **политика экономического развития**. В этом случае государство ослабляет налоговый пресс для предпринимателей, сокращает свои расходы на социальные программы. Цель данной политики состоит, как видно из названия, в том, чтобы обеспечить приоритетное расширение капитала, стимулирование инвестиционной активности. Такая политика проводится в то время, когда намечается стагнация экономики, грозящая перейти в экономический кризис. Подобные

методы налоговой политики, получившей название “рейганомика”, были использованы, в частности, в США в начале 80-х гг. XX в.

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

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

Субъектами налоговой политики выступают федерация, субъекты федерации (земли, республики, входящие в федерацию, области и т. д.) и муниципалитеты (города, районы и т. д.). В Российской Федерации субъектами налоговой политики являются Федерация, республики, области, края, автономные области, города федерального значения — Москва и Санкт-Петербург, а также структуры местного самоуправления — города, районы, районы в городах. Каждый субъект налоговой политики обладает **налоговым суверенитетом** в пределах полномочий, установленных налоговым законодательством. Как правило, субъекты Федерации и муниципалитеты имеют право вводить и отменять налоги в пределах перечня региональных и местных налогов, установленного федеральным налоговым законодательством. Вместе с тем им предоставляются широкие полномочия по установлению налоговых ставок, льгот и других преференций, а также в установлении порядка и сроков уплаты налогов, форм отчетности по ним. Проводя налоговую политику, ее субъекты могут воздействовать на экономические интересы налогоплательщиков, создавать такие условия их хозяйствования, которые наиболее выгодны как для самих налогоплательщиков, так и для экономики в целом.

Результативность налоговой политики в значительной мере зависит от того, какие **принципы** государство

закладывает в ее основу. Различают следующие основные принципы построения налоговой системы:

- соотношение прямых и косвенных налогов;
- применение прогрессивных ставок налогообложения и степень их прогрессии или преобладание пропорциональных ставок;
- дискретность или непрерывность налогообложения;
- широта применения налоговых льгот, их характер и цели;
- использование системы вычетов, скидок и изъятий и их целевая направленность;
- степень единообразия налогообложения для различного рода доходов и налогоплательщиков;
- методы формирования налоговой базы.

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

Используя указанные принципы, государство в условиях стабильно развивающейся экономики стимулирует расширение объемов производства товаров, работ и услуг, инвестиционную активность, качественные показатели развития экономики. Благодаря применению тех или иных принципов осуществляется структурная и социальная направленность налогообложения. В период кризисной ситуации налоговая политика через использование указанных принципов способствует решению задач, направленных на выход экономики из кризисного состояния.

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

говых льгот и преференций, введение дифференцированной системы налоговых ставок.

Цели налоговой политики не являются чем-то застывшим и неподвижным. Они формируются под воздействием целого ряда факторов, важнейшими из которых являются экономическая и социальная ситуация в стране, расстановка социально-политических сил в обществе. В современных условиях государства с развитой рыночной экономикой осуществляют налоговую политику для достижения следующих важнейших **целей**:

- участия государства в регулировании экономики, направленном на стимулирование или ограничение хозяйственной деятельности, а также в общественном воспроизводстве;
- обеспечения потребностей всех уровней власти в финансовых ресурсах, достаточных для проведения экономической и социальной политики, а также для выполнения соответствующими органами власти и управления возложенных на них функций;
- обеспечения государственной политики регулирования доходов.

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

Характерным примером прямого воздействия на процессы регулирования и стимулирования является полное или частичное освобождение от налогов через использование налоговых льгот или преференций. Полное освобождение от уплаты отдельных налогов, базой которых служит доход или прибыль, используется государствами, как правило, для развития новых отраслей экономики или сфер деятельности, для стимулирования инвестиций в малоосвоенные или неблагоприятные регионы страны. Подобные налоговые

освобождения практикуются, в основном, сроком на 3–5 лет. В российской налоговой практике в самом начале экономических реформ в первой половине 90-х гг. предусматривалось полное освобождение в течение двух лет от налога на прибыль совместных предприятий с иностранным капиталом, что способствовало притоку в страну прямых иностранных инвестиций. Значительно более длительный срок существовала льгота малым предприятиям, которые освобождались от налога на прибыль полностью в течение первых двух лет с момента организации и частично — в течение двух последующих лет. Российское налоговое законодательство предусматривает и такую форму освобождения от налогов, как инвестиционный налоговый кредит, представляющий собой направление в течение определенного договором времени налогов не в бюджет, а на инвестиции данного конкретного налогоплательщика.

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

Достижение цели формирования необходимых финансовых ресурсов для органов власти всех уровней обеспечивается путем установления в общегосударственном законодательстве системы федеральных, региональных и местных налогов. Широкое применение во многих экономически развитых странах получила практика

предоставления права регионам и муниципалитетам устанавливать надбавки к общефедеральным налогам.

Проведение государственной политики регулирования доходов через налоговый механизм обеспечивается с помощью таких инструментов, как налоговая ставка и налоговая льгота.

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

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

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

Наряду с налоговой ставкой эффективным средством реализации налоговой политики являются также **налоговые льготы**. Это связано с тем, что каждому физи-

ческому и юридическому лицу, отвечающему установленным требованиям, может быть предоставлено полное или частичное освобождение от налогообложения.

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

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

Наиболее распространенный объект налогового стимулирования — инвестиционная деятельность. Во многих государствах полностью или частично освобождается от налогообложения прибыль, направляемая на эти цели. Нередко для стимулирования инвестиционной активности освобождаются от НДС технологическое оборудование и запасные части к нему. В системе налогообложения ряда стран предусматривается создание

специальных инвестиционных фондов, не облагаемых подоходным и некоторыми другими видами налогов.

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

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

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

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

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

висимости от гражданства с целью стимулирования иностранных инвестиций.

Резкий рост бюджетных расходов во многих странах со всей остротой поставил вопрос об упорядочении предоставления различных налоговых льгот. Это связано с тем, что установление широкого перечня налоговых льгот зачастую приводит к уменьшению налоговой базы, вследствие чего для сохранения необходимого государству уровня налоговых поступлений оно прибегает к установлению более высоких налоговых ставок.

Кроме того, льготное регулирование нарушает основной принцип равенства обложения всех налогоплательщиков независимо от вида их деятельности, и создает неравные условия для предприятий в различных сферах экономики.

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

Система налогообложения большинства стран предусматривает, в частности, различные формы создания налоговой базы, связанной с амортизационными отчислениями. Разрешение осуществлять ускоренную амортизацию, т. е. списывать стоимость основного капитала не в соответствующих физическому износу нормах, а в увеличенном размере, приводит к искусственному завышению издержек производства и соответственно к снижению отражаемой на счетах прибыли, а значит, и налоговых выплат. Законодательством отдельных стран разрешено, кроме того, списывать на амортизацию половину стоимости нового оборудования. Во многих странах осуществлен переход к использованию неравномерного метода амортизационных списаний: в первый год два списывается наибольшая часть стоимости, а по отдельным видам оборудо-

вания производится единовременное списание стоимости в начале срока службы.

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

Имея относительную самостоятельность, налоговая политика должна опираться на **научную теорию налогов**. Без этого она становится схоластичной, развивается стихийно, методом проб и ошибок.

Между тем теория налогов, в свою очередь, развивалась и совершенствовалась по мере развития экономики, укрепления государства, расширения его функций и усиления его воздействия на развитие экономики.

Длительное время преобладала **классическая** теория налогообложения, в соответствии с которой налогам отводилась чисто фискальная роль пополнения доходов государства.

Основоположником классической теории налогообложения принято считать А. Смита. В своей монографии “Исследование о природе и причинах богатства народов”, вышедшей в свет более двух столетий назад, А. Смит дал определение понятия налоговой системы, установил необходимые условия для ее формирования и выдвинул 4 основных принципа налогообложения: равномерность, определенность, удобство уплаты и дешевизна налогового администрирования. Дальнейшее развитие учение А. Смита получило в трудах виднейших западных экономистов того времени: Д. Рикардо, Дж. Милля и некоторых др. Вместе с тем все теоретические рассуждения и научная полемика тех лет сводились, как правило, лишь к тому, чтобы выполнение налогами их основного предназначения — пополнение государственной казны — осуществлялось на принципах равенства и справедливости. Естественно, что по-

добное теоретическое обоснование роли и места налогов не могло не измениться в силу происшедшего в течение многих десятилетий и даже столетий усложнения экономических отношений и связанной с этим необходимости усиления регулирующей роли государства. Вследствие этого появились новые научные теории налогообложения, среди которых наиболее существенную роль в формировании налоговой политики стран с развитой рыночной экономикой сыграли два основных направления экономической мысли: кейнсианское и неоклассическое.

Основоположником **кейнсианской** теории налогообложения является английский экономист Дж. М. Кейнс (1883—1946), изложивший ее основные положения в книге “Общая теория занятости, процента и денег”. Дж. М. Кейнс в своем труде обосновал необходимость вмешательства государства в процессы регулирования экономики, основанной на рыночных отношениях.

Концепция Дж. М. Кейнса исходит из того, что высокие темпы развития экономики должны базироваться на расширении емкости рынка и связанном с ним увеличении массового потребления, поэтому вмешательство государства осуществляется по линии достижения эффективного спроса. В отличие от своих предшественников, считавших основой национального богатства одну лишь бережливость, Дж. М. Кейнс обосновал важную роль в достижении этой цели еще и предприимчивости. По его теории, экономический рост зависит от наличия достаточных сбережений, но только в условиях полной занятости. В противном случае даже наличие достаточных сбережений не гарантирует роста производства, поскольку они в этом случае являются пассивным доходным источником и не используются в качестве инвестиционного источника. Серьезная роль, по Дж. М. Кейнсу, в регулировании этих процессов отводится налогам. Чтобы сбережения стали генератором экономического роста, их надо изымать с помощью налогов и через бюджетную систему

использовать в качестве ресурса для инвестиций. Исходя из этого постулата, основоположник кейнсианства обосновал необходимость достаточно высоких и прогрессивных ставок налогообложения. По его мнению, прогрессивная налоговая система должна стимулировать производителя для принятия рискованных решений в области инвестиций. Кроме того, низкие налоги уменьшают поступления в государственную казну и обостряют тем самым экономическую неустойчивость.

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

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

В противоположность кейнсианской теории разработанная рядом экономистов, прежде всего Дж. Муттом, А. Лаффером, Дж. Гилдером, Р. Лукасом и некоторыми другими, **неоклассическая** модель по иному рассматривает роль государства в регулировании рыночной экономики. Неоклассическая теория исходит из того, что государство должно обеспечивать устранение препятствий, мешающих действию законов свободной рыночной конкуренции, поскольку, по мнению авторов этой теории, рынок может и должен сам себя регулировать без вмешательства извне и достигать экономического равновесия. Таким образом, указанная теория, в отличие от кейнсианской, отводит государству достаточно пассивную роль в регулировании экономических процессов. Исходя из этого, согласно данной теории, должна строиться и налоговая политика. Налоги должны быть минимальны, и одновременно корпорациям должны предоставляться значительные налого-

вые льготы. В противном случае, исходя из этой теории, высокое налоговое бремя будет сдерживать предпринимательскую активность и тормозить проведение корпорациями инвестиционной политики, вследствие чего прекратится обновление производственных фондов и начнется спад в экономике. Политика минимального налогообложения позволит рынку самостоятельно обеспечить высокие темпы развития и соответственно значительное расширение налоговой базы, а также увеличить доходы государства при минимальных налоговых ставках и максимальных налоговых льготах.

Значительный вклад в развитие неоклассической теории налогов внес профессор А. Лаффер, который установил количественную зависимость между прогрессивностью налогообложения и доходами бюджета, построив параболическую кривую, получившую в дальнейшем название "кривая Лаффера" (рис. 1).

На рисунке отчетливо видно, что рост налоговых ставок только до определенного предела ведет к соответствующему увеличению бюджетных доходов. Превышая этот предел, налоговая ставка становится

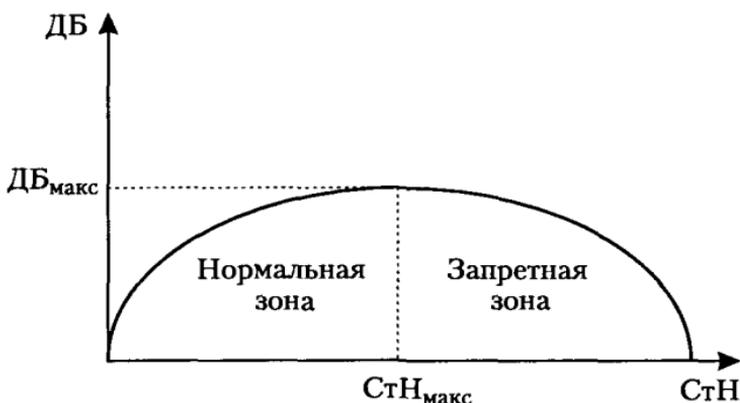


Рис. 1. Кривая Лаффера:

ДБ — доходы бюджета; $ДБ_{\max}$ — максимальные доходы бюджета; СтН — налоговая ставка; $СтН_{\max}$ — максимальная налоговая ставка

тормозом для предпринимательской деятельности, при этом ликвидируются стимулы развития экономики, а доходы бюджета начинают сокращаться, поскольку сужается налоговая база.

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

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

Вопросы для самопроверки

- 1. Что входит в понятие налоговой политики государства?*
- 2. Какие цели преследует государство, осуществляя налоговую политику?*
- 3. Какими методами государство осуществляет свою налоговую политику?*
- 4. Кто является субъектом налоговой политики государства?*
- 5. Каковы принципы построения налоговой политики государства?*
- 6. Какие инструменты использует государство для проведения налоговой политики?*
- 7. Какая существует связь между научной теорией налогов и налоговой политикой государства?*

8. *В чем состоит классическая теория налогов?*
9. *Какие отличительные черты характеризуют кейнсианскую теорию налогообложения?*
10. *Чем отличается неоклассическая модель налогообложения?*

1.3. НАЛОГОВОЕ ПРОГНОЗИРОВАНИЕ

Основная задача налогового прогнозирования — определение на заданный временной период экономически обоснованного размера поступлений налогов в соответствующий или консолидированный бюджет, а также объема налогов, подлежащих уплате конкретным предприятием-налогоплательщиком. Таким образом, налоговое прогнозирование можно рассматривать как с позиций государства и органов местного самоуправления в лице их уполномоченных институтов, так и с позиций налогоплательщика.

Налоговое прогнозирование **на уровне государства и органов местного самоуправления** служит основой для выработки прогноза социально-экономического развития страны, субъектов РФ и муниципальных образований на среднесрочный и долгосрочный периоды, для своевременного и обоснованного составления проектов федерального, региональных и местных бюджетов на предстоящий год, для принятия необходимых политических, экономических и социальных решений в ходе исполнения соответствующих бюджетов.

В то же время налоговое прогнозирование строится в соответствии с прогнозом важнейших социально-экономических показателей развития экономики и ее ведущих отраслей, таких, как прирост (снижение) валового внутреннего продукта, прибыль в целом по народному хозяйству и в разрезе отраслей и рядом других, а также показателями развития экономики субъектов РФ. Эти показатели разрабатываются центральными экономическими ведомствами: Минэкономразвития, Минфином,

Центральным банком, Госкомстатом, а также уполномоченными органами субъектов РФ и муниципальных образований.

При прогнозе поступления налогов указанные экономические органы ориентированы на максимально высокий уровень их поступления, что связано с постоянно растущими потребностями государства, вызванными как объективными, так и субъективными причинами. К объективным причинам относятся: необходимость развития научно-технического прогресса, поддержание на должном уровне безопасности и обороноспособности страны, повышение жизненного уровня населения и некоторые другие. Субъективные причины связаны с естественной потребностью органов управления, а также соответствующих ведомств иметь более высокие финансовые возможности. Вместе с тем потребности увеличения расходов и вызванное этим ориентирование на максимальное изъятие средств налогоплательщиков имеют определенные экономические ограничения, связанные, *во-первых*, с возможностями экономического роста народного хозяйства страны и его отдельных отраслей, повышения эффективности экономики и, *во-вторых*, с уровнем налоговых изъятий, за пределом которого налоги могут не только оказывать негативное влияние на развитие экономики, но и при определенных условиях привести к свертыванию предпринимательской деятельности. Поэтому в процессе налогового прогнозирования все эти факторы должны непременно учитываться.

Различают оперативное, краткосрочное, среднесрочное и долгосрочное налоговое прогнозирование.

Оперативное налоговое прогнозирование осуществляется Минфином России и финансовыми органами на месяц или квартал. Оно призвано обеспечить реальную оценку поступления налогов на ближайшее время для определения лимитов финансирования (в рамках утвержденного бюджета) в разрезе экономической классификации, а также министерств, ве-

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

Краткосрочное налоговое прогнозирование служит основой для составления проектов федерального, регионального и местных бюджетов на очередной год. Главными для него являются показатели социально-экономического прогноза страны на предстоящий год, вырабатываемые Минэкономразвития России, а также анализ налоговых поступлений в текущем году как в целом, так и по отдельным налогам. Краткосрочное прогнозирование осуществляется непосредственно Минфином России и финансовыми органами (по региональным и местным бюджетам) при непосредственном участии налоговой службы и других экономических органов, в частности соответствующих департаментов и управлений экономики в регионах.

Участие налоговых органов в этом процессе определяется наличием у них квалифицированного

анализа поступлений налогов за истекший период времени, знания оперативной обстановки на местах с позиций влияния действующей налоговой системы на экономику конкретных налогоплательщиков и уровень налоговых изъятий. Кроме того, налоговые органы, на которые возложена задача не только контроля за соблюдением налогового законодательства, но и обеспечения исполнения предусмотренных в бюджете налоговых поступлений, заинтересованы в реальности предусматриваемых в налоговом прогнозировании сумм, их соответствии действующему налоговому законодательству и экономическим показателям развития народного хозяйства.

Участие Минэкономразвития России обусловлено возложенными на него функциями народнохозяйственного прогнозирования, в том числе финансового.

Процесс краткосрочного прогнозирования состоит из ряда взаимосвязанных последовательных и практических действий указанных выше экономических ведомств.

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

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

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

В-четвертых, на основе проведенного анализа хода поступлений по каждому виду налогов за истекший период и ожидаемых оценок поступлений до конца те-

кущего года с учетом предстоящих изменений налогового законодательства и всех факторов изменения экономических показателей на предстоящий год рассчитывается сумма поступлений по каждому виду налогов и всех налоговых поступлений. При этом в расчетах необходимо учитывать и возможные вероятностные отклонения в предстоящем году важнейших социально-экономических показателей, а также влияние политической обстановки в обществе.

В-пятых, проектировки налоговых поступлений в составе бюджета совместно с показателями прогноза социально-экономического развития страны и каждого субъекта Федерации на предстоящий год и проектами законодательных актов об изменениях и дополнениях в налоговое законодательство рассматриваются сначала в органах исполнительной власти, а после одобрения представляются в органы законодательной (представительной) власти. В законодательных (представительных) органах власти все эти документы детально рассматриваются, анализируются, в них вносятся необходимые изменения и дополнения, а затем они утверждаются в форме соответствующего закона.

В условиях перехода к рыночным отношениям, ликвидации централизованного планирования и управления экономикой налоговое прогнозирование не может носить адресного характера в виде установленных плановых заданий конкретным налогоплательщикам или министерствам, ведомствам и органам территориального управления. Прогноз поступлений в бюджет носит своего рода вероятностный характер.

Вместе с тем прогнозные налоговые показатели в целом по соответствующему бюджету (федеральному, региональному, местному), а также по отдельным видам налогов включаются в его доходную часть и утверждаются в виде статей закона о бюджете. Исходя из определенных законом поступлений налоговых платежей устанавливается расходная часть бюджета с рас-

пределением бюджетных ассигнований по соответствующим министерствам, ведомствам, территориям и государственным программам, а также по отдельным статьям расходов.

Оперативное и краткосрочное налоговое прогнозирование представляют собой две составляющие единого процесса **текущего прогнозирования**. В процессе его осуществления решаются в основном тактические задачи, вследствие чего создаются важнейшие предпосылки для выработки стратегии налогового прогнозирования. Данная стратегия определяется в процессе среднесрочного и долгосрочного налогового прогнозирования. Указанные виды бюджетного прогнозирования, которые можно определить как **перспективное прогнозирование**, существенно отличаются от оперативного и краткосрочного (текущего) прогнозирования.

Текущее прогнозирование, как уже отмечалось, служит основой для составления проектов соответствующих бюджетов, которые составляются и утверждаются только на год. При этом детально анализируются и определяются размеры как общей совокупности налогов, так и отдельных их видов. В перспективном же прогнозировании, как правило, нет подразделения по виду налогов, оно охватывает совокупность всех налогов. И текущее, и перспективное прогнозирование одновременно базируются на прогнозе социально-экономического развития страны на соответствующий период времени и служат основой для определения главных характеристик прогноза. В частности, от собираемости и размеров поступлений налогов зависят, например, возможности государственных инвестиций в планируемый период, а следовательно, и темпы развития экономики. В перспективном прогнозировании зависимость прогноза социально-экономического развития страны от величины налогов значительно больше. Налоговое прогнозирование используется здесь как метод экономического предвидения. При этом текущее налоговое прогнозирование служит основой для

выработки стратегии налогового прогнозирования на длительную перспективу.

В ходе перспективного налогового планирования определяется налоговая составляющая финансовых ресурсов государства на ближайшую и длительную перспективу для составления сводного финансового баланса.

Тенденция движения сумм налоговых платежей на перспективу характеризует позитивные и негативные моменты проводимой экономической политики государства. Тем самым перспективное налоговое планирование не только сигнализирует о необходимости внесения изменений в экономическую, финансовую и налоговую политику, но и позволяет выработать направления этих изменений.

Существенное значение имеет перспективное налоговое направление для выработки долгосрочной программы развития экономики страны. Это связано с тем, что по результатам планирования определяются финансовые возможности государства для направления ресурсов на экономическое развитие.

Из-за неустойчивости экономических процессов в России перспективное налоговое прогнозирование не получило достаточно полного развития и является составной частью социально-экономического прогноза на средне- и долгосрочную перспективу, разрабатываемого в основном на федеральном уровне Минэкономразвития России.

Налоговое прогнозирование должно играть и фактически играет активную роль **в выработке налоговой и бюджетной политики государства**. В его процессе Минфин России, в частности, принимает решения о необходимости внесения изменений в налоговое законодательство, а также сокращения расходов государства в тех случаях, когда возможности сбалансирования бюджета налоговыми методами на планируемый период исчерпаны. В связи с этим одновременно с внесением или до внесения в законодательные органы проекта

федерального бюджета на предстоящий год Правительство РФ направляет проекты соответствующих законов об изменениях и дополнениях в действующее законодательство о налогах.

До формирования проекта федерального бюджета на 2003 г. и определения его взаимоотношений с бюджетами субъектов Федерации Правительство РФ внесло в Государственную Думу проект поправок ко второй части Налогового кодекса, в котором предусмотрены существенные изменения и дополнения отдельных налогов, например внести изменения и в налоговую систему в целом, и по отдельным налогам: по налогу на прибыль, НДС, акцизам, подоходному налогу с физических лиц, налогу на добычу полезных ископаемых. Правительством РФ предлагалось, кроме того, полностью отменить взимание так называемых оборотных налогов. Одновременно с этим предлагалось ввести новый транспортный налог, существенно изменить налоговые отношения с организациями, работающими в сфере малого бизнеса. Такие же процессы проходят в субъектах РФ при составлении и утверждении региональных и местных бюджетов в части региональных и местных налогов и сборов.

Кроме того, в процессе налогового прогнозирования **разрабатываются меры по совершенствованию контрольной работы налоговых органов**, а также по улучшению внешнеэкономической обстановки в стране и регионах и созданию необходимых условий для предпринимательства, которые являются основой для планирования дополнительных поступлений налогов за счет их лучшей собираемости. Особо важное значение эти меры имеют в переходный период, когда в условиях платежного кризиса из месяца в месяц растет задолженность предприятий-налогоплательщиков перед бюджетом, а собираемость по отдельным налогам не превышает 80–90%.

Разрабатываются предложения по уточнению и дополнению действующего законодательства, а также нормативных актов Президента и Правительства РФ в ча-

сти взаимоотношений хозяйствующих субъектов между собой, с государством и населением. В частности, эти предложения направлены на сокращение взаимозадолженности предприятий друг другу и банкам, создание необходимых гарантий населению и предприятиям по размещению их свободных средств в банковских и других кредитных учреждениях, а также на решение других задач, способствующих устранению негативных явлений в экономике и увеличению доходов бюджетов всех уровней.

Анализ проектировок по получению налоговых средств в процессе рассмотрения проекта федерального бюджета на 2002 г. сначала в экономических ведомствах, а затем в правительстве показал, например, что сдерживающим моментом в увеличении налоговых поступлений является все возрастающая задолженность предприятий друг другу, а в связи с этим и бюджету, т. е. платежный кризис. Данная проблема стала предметом специального рассмотрения на заседании Правительства РФ и принятия принципиального решения о завершении реструктуризации задолженности организаций бюджету.

Таким образом, можно сделать вывод, что процесс налогового прогнозирования на государственном уровне — это не механическое определение размера предстоящих поступлений в бюджеты соответствующих органов власти, а творческий процесс выявления и мобилизации имеющихся в экономике страны резервов, решения общегосударственных и отраслевых задач на ближайшее будущее и перспективу. Прогнозирование налоговых поступлений — сложная и ответственная работа, требующая серьезного анализа происходящих в стране и регионах социальных, экономических и политических процессов, перспектив и тенденций их развития, а также глубоких познаний в области налогового законодательства. Только в этом случае возможно реально оценить размеры поступлений налогов в предстоящий период и обеспечить на этой основе своевре

менное и качественное составление и утверждение бюджетов всех уровней.

Указанная работа проводится в процессе налогового прогнозирования на федеральном уровне, в частности специалистами Минфина и Минэкономразвития России, отраслевых министерств и ведомств. Особая роль в этом отводится органам МНС России, специалисты которого непосредственно отвечают за полноту поступлений налогов в бюджеты всех уровней и поэтому непосредственно заинтересованы в объективности предусматриваемых в проектах бюджетов размеров проектируемых налогов как в целом, так и по основным их видам.

Кроме указанных государственных и муниципальных органов к налоговому прогнозированию привлекаются также научные организации, коллективы ученых и практики, общественные организации, призванные защищать права налогоплательщиков, что связано с необходимостью широкой общественной поддержки предлагаемых мер по изменению и дополнению действующего налогового законодательства, использования их знаний и опыта, а также их заинтересованности в совершенствовании налогового законодательства.

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

Непременный элемент налогового прогнозирования — экономический анализ поступлений налогов, как в целом, так и по их отдельным видам, предметом которого являются не только суммы поступивших налогов и их динамика. Более важно проанализировать тенденции в развитии налогооблагаемой базы и составляющих ее элементов, а также структуру налогоплательщиков. При этом следует иметь в виду, что для каждого налога существуют свои, особенные элементы налогооблагаемой базы и ее определяющих показателей, но

отдельные элементы налогооблагаемой базы присущи сразу двум или несколькими видам налогов.

Если взять налог на прибыль, то здесь главными, определяющими являются такие показатели, как динамика объема производства важнейших отраслей народного хозяйства, индекс цен, валовая прибыль, налогооблагаемая прибыль.

По налогу на доходы физических лиц налогооблагаемая база складывается из следующих показателей: фонда оплаты труда, действующего и проектируемого уровня минимальной оплаты труда, численности работающих, уровня средней заработной платы, демографических изменений в целом по стране и по отдельным регионам (в основном северным и приравненным к ним). Только при анализе этих показателей можно определить базу обложения, необлагаемый минимум, льготные выплаты, среднюю ставку и на основе этого — общую сумму налога на предстоящий период. По акцизам и НДС динамика и тенденции развития базы анализируются по показателям оборотов по реализации продукции, затрат на производство, структуры производства.

Налоговое прогнозирование базируется на пофакторном анализе динамики и тенденций налогооблагаемой базы в целом и отдельных элементов, ее составляющих.

Следует подчеркнуть, что в практике аналитической работы особое внимание, как правило, уделяется именно этим 4 видам налогов: на прибыль, акцизам, НДС и налогу на доходы физических лиц, поскольку именно они определяют общий размер доходной базы как федерального, так и региональных и местных бюджетов, занимая свыше 60% в общей сумме налоговых поступлений.

Изменения, происходящие в экономике страны, выход ее из кризиса, решение проблем неплатежей бюджету и хозяйствующих субъектов друг другу предопределяют и возможности уточнения акцентов в оценке

факторов, влияющих на налогооблагаемую базу, появления других ее элементов и характеристик.

Налоговое прогнозирование **предприятий-налогоплательщиков** является частью финансового прогнозирования их деятельности и означает использование учетной и амортизационной политики предприятия, а также льгот по налогу и законных вычетов из налогооблагаемой базы для оптимизации налоговых платежей.

Процесс налогового прогнозирования для предприятий-налогоплательщиков представляет собой важнейшую процедуру, поскольку отсутствие предвидения в этой области может иметь непредсказуемые последствия для текущей или перспективной деятельности предприятия, оно важно для принятия решений в области его инвестиционной и научно-технической политики, изменения ассортимента выпускаемой продукции, замены рынков сбыта и др. Особенно важно это в современных российских условиях, когда налоговые платежи ложатся тяжелым грузом на финансы налогоплательщика, когда пока еще недостаточно предсказуема налоговая политика государства и местных законодательных органов.

Принятие Налогового кодекса РФ в существенной мере сняло ряд серьезных проблем, ранее стоявших перед налогоплательщиками, в частности противоречивость налогового законодательства, множественность нормативных документов в области налогов и бухгалтерского учета, чрезмерную ответственность за любое, даже непредумышленное, нарушение налогового законодательства, наличие у налоговых органов огромных прав при почти полном отсутствии обязательств и ответственности перед налогоплательщиком за свои действия. Вместе с тем, решив эти и ряд других проблем, Налоговый кодекс не в силах ликвидировать субъективизм налоговых органов при рассмотрении и принятии решений в области налогового обложения. Осталась и еще одна немаловажная проблема — длительность рассмотрения жалоб налогоплательщиков в вышестоящих

налоговых органах. По этой причине, а также из-за чрезмерной тяжести налогового бремени предпринимательская деятельность в России продолжает оставаться достаточно рискованной и осуществляется без достаточных гарантий. Поэтому для предприятия необходимо не только знать размер предстоящих налоговых обязательств, но и сделать все от него зависящее, чтобы на законных основаниях оптимизировать свои обязательные взносы в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды.

При этом под **оптимизацией** понимается не только минимизация платежей, но и правильное разнесение их по срокам.

Наиболее удобным является перенос налоговых платежей на дату соответствующих поступлений на счет предприятия. Поэтому большинство предприятий предпочитают кассовый метод бухгалтерского учета, при котором момент реализации продукции (а значит, и налоговых обязательств) наступает при поступлении платежа на счет предприятия. Однако для некоторых предприятий более удобен метод учета по отгрузке товара.

Кроме двух основных способов ведения бухгалтерского учета предприятия — по поступлению платежей (кассовый метод) и по отгрузке (иногда называется методом счетов-фактур) — учетная политика предприятия может иметь и другие аспекты: методический, организационный и технический. **Методический аспект** подразумевает способы оценки имущества, начисления амортизации и определения выручки, применяемые предприятием.

Организационный и технический аспекты подразумевают организацию бухгалтерского учета на предприятии и реализацию выбранных методик в учетных регистрах. Нормативной базой для учетной политики предприятия являются: Федеральный закон от 21.11.96 № 129-ФЗ “О бухгалтерском учете”; Положение по бухгалтерскому учету “Учетная политика

организаций”, утв. приказом Минфина России от 09.12.98 № 60н (с изм. и доп.); Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (с изм. и доп.), утв. приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н; Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организаций, утв. приказом Минфина России от 28.07.00 № 60н, а также План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по ее применению, утв. приказом Минфина России от 28.12.94 № 173, с учетом новой редакции Плана счетов, утв. приказами Минфина России от 28.07.95 № 81, 25.09.95 № 105, 27.03.96 № 31 и 17.02.97 № 15.

Вместе с тем у предприятий остается все меньше возможностей для установления собственной **учетной политики**. Этот процесс государство все в большей степени старается сделать регулируемым со своей стороны. С 1 августа 1998 г. в соответствии с постановлением Правительства РФ в части уплаты НДС датой реализации товаров, работ и услуг, а следовательно, и возникновения налогового обязательства было признано считать более раннюю из следующих дат:

- день оплаты товаров (работ, услуг);
- последний день второго месяца, следующего за месяцем, в течение которого покупателям предъявлены счета-фактуры,
- последний день второго месяца, следующего за месяцем, в течение которого произведена отгрузка (передача, обмен) товаров (работ, услуг).

В конце этого же года данное постановление было отменено. Вместе с тем в принятой главе второй части Налогового кодекса, посвященной НДС, для предприятий, установивших учетную политику по отгрузке, дата реализации была сначала определена как наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки или день оплаты. Поправками, внесенными в Налоговый кодекс, с 1 января 2003 г. эта дата определяется как день отгрузки.

По налогу на прибыль организаций начиная с 2002 г. предусмотрено обязательное применение практически всеми налогоплательщиками метода начисления при определении момента признания доходов и расходов, учитываемых при налогообложении.

Исключение сделано для тех налогоплательщиков, у которых за предыдущие 4 отчетных периода сумма выручки от реализации товаров, работ и услуг не превысила 1 млн руб. Только этим налогоплательщикам предоставлено право применять кассовый метод.

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

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

По каждому виду налогов налоговым законодательством предусмотрены определенные льготы, когда отдельные виды деятельности не облагаются данным налогом или облагаются по пониженной ставке. Существуют льготы по уплате налогов и на отдельные производимые предприятием товары (например, отдельные виды детских и продовольственных товаров облагаются НДС по пониженной ставке). Отдельные льготы имеются и по направлению полученных предприятием доходов, в частности льгота по прибыли, направленной предприятиями, использующими труд инвалидов, на улучшение их социальных условий.

В отличие от льгот **вычеты** представляют собой уменьшение налогооблагаемой базы или начисленного по действующим ставкам налога. Характерным примером этого является, например, вычет из подлежащего взносу в бюджет НДС сумм этого налога по экспортируемым товарам, работам и услугам.

Умелое пользование предусмотренными налоговым законодательством льготами и вычетами подразумевает не только хорошее знание прав налогоплательщика в этой области, но и рациональное пользование ими. Поэтому налоговым прогнозированием зачастую занимается не только сам налогоплательщик, но и привлекаемые им для этих целей аудиторские и другие подобные фирмы. Они должны совместными усилиями вырабатывать экономически грамотную, честную в правовом отношении стратегию и тактику налогового прогнозирования.

Особую роль в налоговом прогнозировании играет **совместная деятельность**. Эта форма объединения усилий предприятий удобна для оптимизации налоговых платежей и широко используется для различных инвестиционных проектов, включая совместное строительство жилья. Средства, объединяемые предприятиями для проведения совместной деятельности, не облагаются НДС. Однако такая деятельность обязательно должна иметь четкую цель и учитываться на каждом предприятии в отдельном балансе.

Один из важнейших путей решения задач налогового прогнозирования — **строгое соблюдение действующего налогового законодательства**. Законопослушный налогоплательщик, даже в условиях достаточно высокого уровня налогового пресса, зачастую имеет возможность минимизировать свои платежи государству по сравнению с налогоплательщиком, нарушающим налоговое законодательство. Это связано с предусмотренными Налоговым кодексом штрафными санкциями за укрывательство от налогообложения, которые уплачиваются сверх скрытого налога. Подобные шаги нало-

гоплательщика могут привести не только к резкому ухудшению его финансово-хозяйственной деятельности, но и к банкротству. Вместе с тем строгое соблюдение налогового законодательства невозможно без грамотного и безупречного ведения на предприятии бухгалтерского и налогового учета и отчетности, выполнения всех нормативных документов по налогообложению и бухгалтерскому учету.

Отдельные налогоплательщики в налоговом прогнозировании умело используют пробелы в действующем налоговом законодательстве, его нередкую противоречивость для минимизации своих налоговых платежей. Эти действия не являются нарушением налогового законодательства.

Важное направление налогового прогнозирования на предприятии — использование всех предусмотренных налоговым законодательством прав налогоплательщика, нарушенных неправильными действиями налоговых органов или органов налоговой полиции. Действующее налоговое законодательство предусматривает достаточно четкую систему обжалований действий налоговых органов, и каждое предприятие должно знать ее. Другое дело, что зачастую обжалование представляет собой достаточно длительную процедуру “хождения” по инстанциям. В то же время предприятие должно пользоваться всеми предоставленными законом правами по отстаиванию своих финансовых интересов, поскольку принятые налоговыми органами меры по принудительному списанию средств в бюджет, арест имущества или закрытие счета предприятия в банке могут серьезно отразиться на его финансово-хозяйственной деятельности.

Таким образом, налоговое прогнозирование на государственном уровне и на уровне налогоплательщика, представляя собой процесс определения налоговых сумм, различается в части интересов государства и налогоплательщика. Государство стремится получить как можно больше средств для выполнения возложенных

на него функций, но это стремление упирается в возможности налогоплательщика заплатить требуемую государством сумму. Налогоплательщик стремится к всемерной минимизации своих обязательств перед государством, используя все предоставленные ему действующим законодательством права и возможности, а иногда и переходя за рамки закона.

Поэтому в процессе бюджетного прогнозирования происходит поиск оптимального уровня налогообложения, отвечающего интересам обеих сторон и способствующего достижению необходимого баланса их финансовых возможностей. Как показывает мировой опыт, при установлении оптимального уровня налоговых изъятий на первый план должны выдвигаться экономические стимулы развития производства, т. е. интересы товаропроизводителя.

Вопросы для самопроверки

- 1. В чем состоят важнейшая задача и экономическое значение налогового прогнозирования?*
- 2. Какие цели преследует государство, осуществляя налоговое прогнозирование?*
- 3. Какие существуют формы государственного налогового прогнозирования?*
- 4. Каким целям служит оперативное налоговое прогнозирование?*
- 5. Как и в каких целях осуществляется краткосрочное налоговое прогнозирование?*
- 6. В чем состоят основные отличия текущего и перспективного прогнозирования?*
- 7. Что представляет собой налоговое прогнозирование на уровне налогоплательщика?*
- 8. Что такое учетная политика предприятия и как она связана с налоговым прогнозированием?*

1.4. НАЛОГОВОЕ БРЕМЯ В РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ

Оптимально построенная налоговая система должна, с одной стороны, обеспечивать финансовыми ресурсами потребности государства, а с другой стороны, не только не снижать стимулы налогоплательщика к предпринимательской деятельности, но и обязывать его к постоянному поиску путей повышения эффективности хозяйствования. Поэтому показатель налоговой нагрузки, или налогового бремени, на налогоплательщика является достаточно серьезным измерителем качества налоговой системы страны

Научно доказано, что при увеличении налоговой нагрузки на налогоплательщика (рост количества налогов и увеличение ставок налогов, отмена льгот и референций) эффективность налоговой системы сначала повышается и достигает своего максимума, затем начинает резко снижаться. При этом потери бюджетной системы становятся невосполнимыми, так как определенная часть налогоплательщиков или разоряется, или сворачивает производство, другая часть находит как законные, так и незаконные пути минимизации установленных и подлежащих уплате налогов. При снижении налогового бремени в дальнейшем для восстановления нарушенного производства потребуются годы. Кроме того, тот налогоплательщик, который нашел реальные пути ухода от налогообложения, даже при возврате к “старому” уровню налогового изъятия уже не будет платить налоги в полном объеме.

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

Зависимость между усилением налогового гнета и суммой поступающих в государственную казну налогов еще в начале второй половины XX в. вывел профессор

А Лаффер, построивший свою знаменитую “кривую Лаффера”. Согласно теории А. Лаффера, увеличение налоговых ставок только до определенного предела способствует росту налоговых поступлений, при его достижении поступление налогов начинает постепенно замедляться, а затем при превышении этого предела идет или плавное снижение доходов бюджета, или же резкое их падение. Необоснованное увеличение налогового бремени, согласно А. Лафферу, является первопричиной развития теневого сектора экономики. Именно А. Лаффер обосновал, что только снижение налоговой нагрузки стимулирует предпринимательскую деятельность, развивает инициативу и предприимчивость. Рост доходов в бюджет в этом случае осуществляется не за счет нагнетания налогового бремени на товаропроизводителей, а за счет увеличения производства и расширения на этой основе налогооблагаемой базы. Вместе с тем “кривая Лаффера” лишь показывает указанную зависимость, но не дает четкого представления о предельно допустимой величине налоговых изъятий в бюджет страны. Эта величина не может быть постоянной и достаточно точной, в немаловажной степени ее уровень зависит от финансового состояния налогоплательщиков в конкретной стране, от состояния экономики этой страны в целом.

Многовековая практика построения налоговых систем в странах с развитой рыночной экономикой выработала определенные показатели, за пределами которых невозможна эффективная предпринимательская деятельность. Мировой опыт налогообложения показывает, что изъятие у налогоплательщика до 30–40% дохода — та черта, за пределами которой начинается процесс сокращения сбережений и тем самым инвестиций в экономику. Если же ставки налогов и их число достигают такого уровня, что у налогоплательщика изымается более 40–50% его доходов, то это полностью ликвидирует стимулы к предпринимательской инициативе и расширению производства.

Иными словами, **эффективная налоговая система должна обеспечивать разумные потребности государства, изымая у налогоплательщика не более 30% его доходов.** Конечно, из этого правила есть исключения, которые только лишь подтверждают его справедливость. Налоговая система отдельных стран, в частности Швеции, построена таким образом, что налогоплательщик отдает в государственную казну 50% и более своего дохода и это не подавляет его стимулов к развитию производства. Парадокса в этом нет, поскольку в этих странах государство за счет налогов решает многие задачи экономического и социального характера, которые в большинстве других стран налогоплательщик вынужден решать за счет своих доходов, оставшихся у него после уплаты всех причитающихся налогов. Так что баланс интересов в данном случае все же сохраняется.

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

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

уплачиваемых в стране налогов к валовому внутреннему продукту. Без него невозможно определить ту черту, за пределы которой государство, уточняя ли перечень налогов, изменяя ли налоговые ставки и отменяя налоговые льготы, не имеет права переступить. При этом оно должно постоянно корректировать этот показатель, приближая его к конкретному налогоплательщику.

Между тем для каждого конкретного налогоплательщика не суть важно, какова степень налоговой нагрузки на макроуровне. Налоги в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды он платит из собственных доходов, и поэтому для него существуют конкретные показатели, характеризующие уровень налогового бремени. Однако необходимо подчеркнуть, что в российской экономической науке и практике не выработан единый подход к данному показателю. При этом нет ясности в определении как числителя (какие налоги необходимо учитывать), так и знаменателя (что следует понимать под доходом предприятия или организации).

Если при определении макроэкономического показателя налоговой нагрузки проблем в части определения сумм налогов практически не существует (берется вся совокупность поступающих в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды налогов и сборов), то на уровне предприятия такая проблема есть. Вопрос заключается главным образом в том, следует ли включать в сумму налогов ту ее часть, которая представляет собой уплачиваемый работниками предприятия налог на доходы физических лиц. Здесь среди российских ученых и практиков нет единой точки зрения.

Более логичным при определении налогового бремени конкретного налогоплательщика было бы все же не включать налоги и сборы, уплачиваемые населением. В данном случае предприятие выступает по поручению государства не в роли плательщика налогов, а только в роли их сборщика, удерживая эти налоги из доходов своих работников. И изменения условий указанного налогообложения ни в какой мере

не отражаются на доходах, остающихся в распоряжении предприятия.

Здесь же неизбежно возникает и активно обсуждается вторая часть данной проблемы, относящаяся к косвенным налогам: надо ли их учитывать при определении налоговой нагрузки предприятий, имея в виду особенности их формирования и уплаты. В этом случае указанная проблема несколько надуманна: деление итогов на прямые и косвенные носит не абсолютный, а относительный характер в той части, которая относится на переложение уплаты косвенных налогов на конечного потребителя. Дело в том, что все налоги в результате уплачивает конечный потребитель.

Вопрос заключается в том, допускают ли спрос и предложение, а также сложившийся уровень цен на продукцию, выпускаемую данным предприятием, возможность переложить дополнительный налог, будь то прямой или косвенный, на плечи потребителя. И если такая возможность есть, то любой налогоплательщик ею воспользуется вне зависимости от того, прямые или косвенные налоги он при этом платит.

Взять, к примеру, такой косвенный налог, как НДС. Общеизвестно, что ставка этого налога в нашей стране неоднократно изменялась в сторону ее снижения. За годы реформ она уменьшилась с 28 до 20%, или более чем на четверть. Но к снижению цен, в том числе розничных, это не привело.

При прочих равных условиях возросли доходы предприятий, но налоговая нагрузка на население осталась прежней. И если возрастет ставка налога на прибыль, то любой товаропроизводитель попытается переложить этот дополнительный налог в цену, что непременно вызовет цепочку роста цен и тяжесть роста налога опять же отразится на конечном потребителе.

Нет также единого подхода к определению понятия дохода предприятия применительно к расчету налогового бремени. Нередко сумму уплачиваемых налогов относят к размеру балансовой прибыли предприятия.

В результате такого расчета может получиться, что у отдельных налогоплательщиков в качестве налогов будет изыматься больше, чем предприятие заработало прибыли за налоговый период. Подобный подход принципиально неверен, поскольку прибыль является далеко не единственным источником уплаты налогов в российской налоговой системе.

Часть налогов, и достаточно значительная (НДС, акцизы и т. д.), вносится в бюджет из выручки предприятия и, как мы уже выяснили в предыдущих разделах, фактически уплачивается потребителем продукции, так как представляет собой надбавку к цене предприятия. Отдельные налоги относятся на издержки производства и обращения и тем самым уменьшают балансовую прибыль, к которой предлагается относить сумму налогов, уплачиваемых предприятиями. Объектом некоторых налогов является фонд оплаты труда, и в конечном итоге источником уплаты являются издержки предприятия. Это относится, в частности, к единому социальному налогу. Думается, более правильно соотносить сумму уплачиваемых налогов конкретного налогоплательщика с показателем, который был бы всеобщим единым источником для всех налогов. Таким показателем многие ученые и практики считают объем реализованной продукции, работ и услуг, включая выручку от прочей реализации, учитываемую предприятиями при определении результатов финансово-хозяйственной деятельности.

Отдельные экономисты при расчете налоговой нагрузки конкретного предприятия предлагают брать за основу или добавленную стоимость, или же вновь созданную стоимость. Все эти показатели, с которыми соизмеряется величина уплаченных предприятием налогов, используются в практике налогового планирования, анализа и подготовки предложений по совершенствованию налоговой системы. Вместе с тем для сопоставимости налоговой нагрузки предприятий различных отраслей, для анализа динамики налогового гнета должен быть выбран один показатель, который отражал

бы действительный и притом единый источник уплаты всех налогов, вносимых предприятием в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды.

Показатели выручки от реализации продукции, работ и услуг, а также добавленной стоимости таким универсальным источником служить не могут, так как из них предприятие должно возместить в первую очередь соответственно стоимость израсходованных на производство продукции товаров, работ и услуг сырья, материалов, топлива, а также амортизацию как часть стоимости использованных при производстве основных фондов. Кроме того, при использовании показателя выручки от реализации сопоставление налоговой нагрузки по различным предприятиям не дает достаточно точного результата. Это связано с тем, что предприятия разных отраслей имеют неодинаковую структуру затрат на производство и, соответственно, несопоставимую экономическую базу для определения уровня налогового бремени. Только **вновь созданная стоимость** представляет собой величину истинного дохода предприятия, который после уплаты всех причитающихся налогов может быть использован на расширение и развитие производства, на решение социальных и иных потребностей предприятия.

Естественно, что по тем организациям, специфика деятельности которых не позволяет определить показатель вновь созданной стоимости, применяются иные показатели. В частности, по банкам при расчете налогового бремени сумма уплаченных налогов соотносится с суммой разницы между полученными операционными доходами и уплаченными по привлеченным средствам процентами. Имеется специфика и по ряду других видов деятельности, в частности по страхованию.

Одновременно с использованием этих показателей налоговой нагрузки государственные органы, отвечающие за формирование налоговой политики в стране, а также контролирующие исполнение налогоплательщиками налогового законодательства, в целях изучения

влияния налогового процесса на финансовые результаты деятельности предприятий и организаций проводят дополнительные обследования широкого круга налогоплательщиков.

При таком обследовании предприятия и организации-налогоплательщики группируются по однородным признакам, характеризующим их отношение к налогообложению. Наиболее характерная группировка — по видам деятельности. Действительно, отношение к налогообложению, например, банковской, страховой и промышленной деятельности далеко от однотипности, и поэтому эти налогоплательщики, как правило, объединяются в разные исследуемые группы. То же относится и к другим видам деятельности, например научной, инновационной. Внутри таких групп также могут быть подгруппы, которые отличаются друг от друга составом производимой ими продукции. Это отличает в первую очередь промышленные предприятия. Группируются налогоплательщики и по признаку отношения их к сфере материального производства: заняты или не заняты они в этой сфере.

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

В мировой налоговой практике в качестве показателя налоговой нагрузки на макроуровне служит **отношение сумм всех взысканных с налогоплательщиков налогов**, вне зависимости от того, в бюджет какого уровня или в какой внебюджетный фонд они поступают, **к объему полученного валового внутреннего продукта (ВВП)**.

Данные о степени налоговых изъятий по отношению к ВВП в различных странах приведены в табл. 1.

Из этих данных можно сделать несколько важных выводов

Во-первых, большинство экономически развитых стран мира к настоящему времени практически достиг-

**Удельный вес налоговых поступлений
по отношению к ВВП**

Страна	Доля налоговых и обязательных платежей
Германия	42,9
Бельгия	46,4
Дания	52,8
Франция	46,3
Италия	42,9
Нидерланды	44,8
Австралия	45,5
Швеция	54,2
Великобритания	33,9
Испания	35,5
Канада	36,3
США	31,8
Япония	28,6
Россия:	
2000 г.	33,7
2001 г.	34,0
2002 г.	34,7

ли максимально возможного уровня перераспределения через налоговую систему ВВП и национального дохода. Поэтому обеспечение дальнейшего роста поступлений доходов в бюджеты этих стран возможно в основном за счет изменения структуры налоговых изъятий и обеспечения на этой основе прямой зависимости роста налогов от роста ВВП. Увеличение же ставок налогов, равно как и отмена льгот по ним, чреваты для этих стран как экономическими, так и социальными негативными последствиями.

Во-вторых, напрашивается вывод о том, что налоговое бремя для российских налогоплательщиков не столь велико, как это постоянно трактуется в экономической литературе. Действительно, уровень налогового изъятия в России в последние годы не превышал 35% ВВП.

Между тем те положения, которые абсолютно ясны и понятны для других стран, в отношении российской налоговой системы и ее нагрузки на налогоплательщиков должны рассматриваться через призму чрезвычайных особенностей развития российской экономики на современном этапе. Анализ этого положения показывает, что приведенные данные нуждаются в серьезной корректировке, в результате которой становится очевидным, что первоначальный вывод является весьма поспешным и в значительной степени неверным.

Дело в том, что определение показателя величины налоговой нагрузки в российской экономике через удельный вес налоговых поступлений в ВВП сродни определению показателя “средней температуры по больнице”, где в целом все хорошо, а одна половина больных страдает от предельно высокой температуры, а другая — от допустимо низкой. То же самое и с показателем налоговых поступлений в ВВП в среднем по России. В среднем все вроде бы нормально, налоговая нагрузка находится вроде бы в пределах допустимой нормы, а также показателей многих других стран. И только непосредственный анализ указанного показателя в России показывает, что положение значительно сложнее, чем это представляется на первый взгляд.

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

Во-первых, необходимо иметь в виду, что данный показатель в России складывается в условиях практически полного отсутствия налоговой дисциплины. По данным МНС России, примерно один из 6 налогоплательщиков относительно исправно и в полном объеме платит в бюджет причитающиеся налоги. Примерно половина налогоплательщиков платит налоги, но всеми доступными им законными, а чаще незаконными способами минимизирует свои налоговые обязательства. Остальные налогоплательщики вообще не платят налогов: одни показывают так называемые нулевые балан-

сы, а другие вообще не становятся на учет в налоговых органах.

По различным оценкам, в российской экономике от 25 до 40% ВВП создается в теневом секторе экономики, подавляющая часть которого не охватывается налогами. По данным Минфина России, из-за сокрытия доходов и объектов налогообложения в консолидированный бюджет страны недопоступает ежегодно от 30 до 50% налогов. В результате этого законопослушные налогоплательщики, а это в основном легальные товаропроизводители, производят отчисления в государственную казну в виде налогов, составляющих около половины произведенного ВВП. В среднем же получается, что в бюджет отчисляется около $1/3$ ВВП.

Во-вторых, на показатель налогового изъятия ВВП в России влияет еще и показатель так называемой собираемости налогов. Дело в том, что доля изъятия через налоги ВВП рассчитана исходя из фактически уплаченных в бюджет налогов или же запланированных к поступлению в бюджет на очередной финансовый год. Между тем налоговые обязательства и их фактическое выполнение налогоплательщиком в российской экономике не одно и то же. Дело в том, что немалое число российских налогоплательщиков уплачивает налоги в бюджет исходя не из принципа "сколько положено по закону и созданной конкретным налогоплательщиком налоговой базы", а исходя из своих реальных, а зачастую и созданных искусственно, низких финансовых возможностей. Иными словами, такой налогоплательщик вносит в бюджет не сколько надо по закону, а сколько он хочет или может. В результате сложилась парадоксальная ситуация, когда долги в бюджет по многим предприятиям стали существенно превышать их текущие налоговые платежи. К началу 2000 г. совокупная задолженность предприятий и организаций по налогам перед бюджетом страны составила более 700 млрд руб., что составило около 85% суммы поступивших в 1999 г. в бюджетную систему страны

налогов, контролируемых МНС России. Это побудило органы власти активизировать в 2000–2001 гг. начатый еще в 1997 г. процесс реструктуризации налоговой задолженности предприятий и организаций перед государством. Это позволило несколько снизить темпы роста задолженности, но тем не менее размер ее к началу 2003 г. превысил 1100 млрд руб.

Таким же образом, т. е. исходя не из положений налоговых законов, а возможностей, осуществляется и планирование поступления налогов в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды. Минфин России, финансовые органы в субъектах Федерации и органах местного самоуправления при составлении проектов соответствующих бюджетов определяют суммы налогов с учетом **коэффициента собираемости налогов**, составляющего по разным видам налогов от 83 до 98% суммы налогов, вытекающих из проектируемой налоговой базы.

О фактической собираемости налогов и проектируемой в бюджете можно судить по данным табл. 2.

Таблица 2

Уровень собираемости отдельных видов налогов, %

Наименование налога	2001 г., отчет	2002 г., отчет	Бюджет на 2003 г.	2004 г. (проект бюджета)
Налог на добавленную стоимость на товары, производимые на территории РФ	83,3	91,2	93,0	95,0
Налог на прибыль организаций	96,8	97,7	97,0	97,7
Акцизы на спирт и ликероводочные изделия	92,1	93,3	93,3	94,0
Акциз на бензин автомобильный	–	91,6	95,0	96,0
Акциз на дизельное топливо	–	96,0	95,0	96,0
Платежи за пользование недрами (с 2002 г. налог на добычу полезных ископаемых)	96,2	98,3	98,0	98,3

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

В-третьих, совокупный показатель налоговой нагрузки в России является несовершенным еще и потому, что имеются существенные погрешности измерения самого ВВП. При этом невозможно определить количественное влияние этой погрешности на размер перераспределяемого через систему налогов ВВП. Это связано с тем, что при оценке ВВП Госкомстат России производит досчет своих официальных данных на сумму произведенного ВВП в так называемой теневой экономике. Как уже отмечалось, по разным оценкам, в теневом секторе производится от 25 до 40% ВВП. Госкомстат делает свой расчет исходя из наименьшей из этих цифр — 25%.

В-четвертых, немаловажное значение имеет и та экономическая среда, в которой приходится осуществлять финансово-хозяйственную деятельность и платить налоги российским налогоплательщикам. Незрелость рыночных отношений, недостаточная экономическая и социальная стабильность, несовершенство и постоянные изменения налоговой системы страны (которые, хочется верить, отомрут с принятием в целом Налогового кодекса), разрушение экономических связей между предприятиями и ряд других немаловажных факторов, не влияя на абсолютный размер показателя налоговой нагрузки, относительно увеличивают налоговое бремя российского налогоплательщика. Действительно, в этих условиях налоговая нагрузка ощущается значительно острее, чем это было бы при отсутствии дестабилизирующих экономику факторов. Российские предприятия и организации вынуждены нести высокое налоговое бремя в условиях убыточной деятельности каждого второго предприятия и острой недостаточности финансовых ресурсов.

Немаловажное значение для усиления налогового гнета имеет ярко выраженная тенденция роста доли косвенного налогообложения, которое в условиях невысокого уровня рентабельности и даже убыточности, а также оплаты части продукции неденежными средствами вынуждает российских налогоплательщиков платить налоги за счет сокращения собственных оборотных средств.

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

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

И, пожалуй, *последний* фактор, в немалой степени искажающий сводный показатель налоговой нагрузки в российской налоговой системе, — неоднородность экономического развития отдельных отраслей экономики России, регионов и видов хозяйственной деятельности в части получаемых ими доходов. При этом налоговая система России предусматривает возможность предоставления значительного числа налоговых льгот и преференций в виде инвестиционного налогового кредита, налоговых отсрочек и рассрочек и других форм вне зависимости от уровня получаемых доходов. Зачастую подобные преференции получают как раз те предприятия и организации, которые имеют относительно больший доход. С точки зрения экономической политики в условиях необходимости государственной поддержки это правильно, но с позиции налоговой нагрузки ее распределение осуществляется неравномерно и сводный показатель налогового бремени подлежит корректировке с учетом этих условий.

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

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

Из сказанного можно сделать вывод, что российская налоговая система построена таким образом, что реальное налоговое давление на предприятия в значительной мере выше, чем в странах с развитой рыночной экономикой.

В связи с этим при анализе воздействия налогов на предпринимательскую деятельность в нашей стране необходимо учитывать особенности российской экономики, обязывающие сопоставлять не уровень среднего налогового бремени, не величину налоговых ставок важнейших видов налогов, а распределение налогов между категориями плательщиков и специфику формирования налогооблагаемой базы.

В принципе налоговая система России построена таким образом, что перед ней все равны. Не существует какой-либо "дискриминации" налогоплательщиков, скажем, по формам собственности или территориаль-

ному расположению. Но вместе с тем в российской налоговой системе налоговое бремя перекладывается на определенный круг налогоплательщиков, вследствие чего они испытывают чрезмерное налоговое давление. Одновременно негативное влияние на сбор налогов и формирование показателя среднего налогового бремени во все большей степени оказывает теневой сектор экономики. Поэтому проблема снижения налогового бремени в российской налоговой системе в значительной степени связана с расширением налогооблагаемой базы в результате вовлечения в сферу уплаты налогов теневого бизнеса, “расчистки неплатежей” в экономике, укрепления налоговой и финансовой дисциплины. Создание благоприятных налоговых условий для функционирования легальной экономики, законопослушных налогоплательщиков целиком и полностью зависит от решения этих проблем. Поэтому необходимо, чтобы Налоговый кодекс РФ, или, как его еще называют, налоговая конституция страны, после принятия всех его глав кардинально изменил ситуацию с реальным снижением налогового бремени для российских налогоплательщиков.

Вопросы для самопроверки

- 1. Какое значение имеет показатель налоговой нагрузки для построения налоговой системы страны?*
- 2. В чем проявляется зависимость между налоговой нагрузкой на налогоплательщика и суммой поступающих в бюджет налогов?*
- 3. Сколько доходов может изыматься у налогоплательщика при эффективно построенной налоговой системе?*
- 4. Какой показатель характеризует на макроуровне уровень налоговой нагрузки в экономике?*
- 5. Что входит в понятие дохода налогоплательщика при определении налоговой нагрузки?*

6. Какой уровень налоговых изъятий в России по сравнению с другими странами?

7. Благодаря воздействию каких факторов в России на макроуровне сложился соответствующий уровень налоговых изъятий?

8. Что такое коэффициент собираемости налогов? В каких странах он используется?

1.5. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ НАЛОГА

Экономическая мысль не выработала до настоящего времени единого толкования понятия налога, независимого от политического и экономического строя общества, от природы и задачи государства. Приводимое в большинстве учебников по финансам и налогообложению определение налога, которое в обобщенном виде выглядит как **“обязательный платеж физических и юридических лиц, взимаемый государством”**, экономически верное, но, думается, недостаточно полное.

Во-первых, данное понятие не устанавливает безвозмездность данного платежа, которая отличает его от других платежей и сборов, взимаемых государством с населения и юридических лиц возмездно и не являющихся поэтому налогом. Действительно, налоги в отличие от заемных средств изымаются у налогоплательщика государством без каких-либо конкретных обязательств перед ним. Поэтому они носят **принудительный и безвозмездный** характер. В связи с этим не могут быть отнесены к налогам различного рода взносы, вклады, а также штрафы, уплачиваемые в соответствии с заключенными договорами. Не являются также налогами штрафные санкции за нарушение налогового и другого законодательства.

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

И наконец, *в-третьих*, не установлена **индивидуальность** данного платежа, исключающая возможность

перенесения уплаты налога на другое лицо или на группу лиц.

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

Наиболее полное определение налога дано в первой части Налогового кодекса РФ, хотя в этом определении есть достаточно спорные моменты. Статья 8 Кодекса определяет налог как ***обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.***

В налоговую систему России кроме налогов как таковых входят также приравненные к ним **сборы**, отличительная особенность которых состоит в том, что их уплата 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).

Перечень сборов, как и налогов, в нашей стране включен в Налоговый кодекс, и поэтому на сборы рас-

пространяются все правила и правоотношения, установленные налоговым законодательством России.

Установленное в Налоговом кодексе определение достаточно полно характеризует понятие налога.

Вместе с тем в данной формулировке отсутствует одна немаловажная деталь: данный платеж должен быть **законодательно установлен**, т. е. взимание налога может осуществляться только на правовом основании, по юридически установленным правилам.

Кроме того, данное определение страдает еще одним серьезным недостатком. Уплата налога жестко увязывается с денежной формой его внесения.

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

И последнее. Предусмотренное в данном определении взимание налогового платежа в форме отчуждения принадлежащих организациям и физическим лицам на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств противоречит Конституции РФ, поскольку согласно Основному закону страны лишение имущества может быть произведено только лишь по решению суда.

Таким образом, можно дать следующее определение налога: **“налог – это обязательный, индивидуально безвозмездный, относительно регулярный и законодательно установленный государством платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований”**.

Налог является **экономической** категорией, поскольку денежные отношения, складывающиеся у государства с юридическими и физическими лицами, носят объективный характер и имеют специфическое общественное назначение — мобилизацию денежных средств в распоряжение государства.

Исходя из необходимости наиболее полного удовлетворения потребностей государства в финансовых ресурсах, а также в целях выполнения налогами возложенных на них функций государство устанавливает совокупность налогов, которые должны взиматься по единым правилам и на единых принципах. Иначе говоря, налоги должны быть объединены в единую целостную систему.

Налоговая система — это совокупность предусмотренных налогов, принципов, форм и методов их установления, изменения или отмены, уплаты и применения мер по обеспечению их уплаты, осуществления налогового контроля, а также привлечения к ответственности и мер ответственности за нарушение налогового законодательства.

Налоговые системы большинства стран складывались столетиями под воздействием различных экономических, политических и социальных условий. Поэтому вполне естественно, что налоговые системы разных стран отличаются друг от друга: по видам и структуре налогов, их ставкам, способам взимания, фискальным полномочиям органов власти разного уровня, уровню, масштабам и количеству предоставляемых льгот и ряду других важнейших признаков. Вместе с тем для всех стран существуют общие принципы, позволяющие создать достаточно оптимальные налоговые системы. Эти принципы многообразны и многочисленны, в то же время в их числе можно выделить наиболее важные.

В первую очередь необходимо выделить принцип **равенства и справедливости**. Распределение налогового бремени должно быть равным, т. е. каждый налогоплательщик должен вносить справедливую долю в государственную казну.

И юридические, и физические лица должны принимать материальное участие в финансировании потребностей государства соизмеримо доходам, получаемым ими под покровительством и при поддержке государства. Но обложение налогами должно быть всеобщим и равномерно распределяться между налогоплательщиками.

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

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

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

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

Многие ученые и практики выделяют принцип **эффективности налогообложения**, который вобрал в себя ряд достаточно самостоятельных принципов, объединенных общей идеологией эффективности:

- налоги не должны оказывать влияние на принятие экономических решений или, по крайней мере, это влияние должно быть минимальным;
- налоговая система должна содействовать проведению политики стабилизации и развитию экономики страны;

- не должны устанавливаться налоги, нарушающие единое экономическое пространство и налоговую систему страны. Поэтому не имеют права на существование налоги, которые могут прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение в пределах территории страны товаров (работ, услуг) или финансовых средств либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций. В частности, не могут устанавливаться налоги, ограничивающие перемещение физических лиц, товаров (работ, услуг) между разными субъектами Федерации либо муниципальными образованиями, вывоз капитала за пределы субъекта Федерации или муниципального образования либо ограничивающие капиталовложения в пределах другого субъекта Федерации или муниципального образования страны;
- налоговая система должна исключать возможность экспорта налогов. В связи с этим не должны устанавливаться региональные либо местные налоги для формирования доходов какого-либо субъекта Федерации или муниципального образования в стране, если их уплата переносится на налогоплательщиков других субъектов Федерации или муниципальных образований;
- налоговая система не должна допускать произвольного толкования, но в то же время должна быть понята и принята большей частью общества. Налог, который налогоплательщик обязан платить, должен быть определен точно, а не произвольно: время, способ и сумма платежа должны быть в точности известны налогоплательщику. Не может допускаться толкование закона о налоге налоговым чиновником;
- максимальная эффективность каждого конкретного налога, выражаемая в низких издержках государства и общества на сбор налогов и содержание налогового аппарата, т. е. административные расходы по уп-

равлению налоговой системой и соблюдению налогового законодательства должны быть минимальными. Важное значение при формировании налоговой системы имеет принцип **универсализации налогообложения**. Суть его можно выразить двумя взаимосвязанными требованиями:

- налоговая система должна предъявлять одинаковые требования к эффективности хозяйствования конкретного налогоплательщика вне зависимости от форм собственности, субъекта налогообложения, его отраслевой или иной принадлежности. Иными словами, не допускается установление дополнительных налогов, повышенных либо дифференцированных ставок налогов или налоговых льгот в зависимости от форм собственности, организационно-правовой формы организации, гражданства физического лица, а также от государства, региона или иного географического места происхождения уставного (складочного) капитала (фонда) или имущества налогоплательщика. Кроме того, налоги не могут устанавливаться либо различно применяться исходя из политических, экономических, этнических, конфессиональных или иных подобных критериев;
- должен быть обеспечен одинаковый подход к исчислению налогов вне зависимости от источника или места образования дохода или объекта обложения.

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

Рациональная и устойчивая налоговая система невозможна без соблюдения принципа **стабильности налоговых ставок**. Реализация этого принципа обеспечивается тем, что налоговые ставки должны утверждаться законом и не должны часто пересматриваться.

Одновременно с этим принципом в налоговой практике нередко используется и принцип **дифференциации ставок** в зависимости от уровня доходов налогоплательщика. Этот принцип не является обязательным. Вместе с тем при его применении не должно допускаться введение индивидуальных ставок налогообложения, так же как и введение максимальных налоговых ставок, побуждающих налогоплательщика свертывать экономическую деятельность.

Исключительно важным, особенно в условиях федеративного государства, является соблюдение принципа **четкого разделения налогов по уровням государственного управления**. Этот принцип обязательно должен быть закреплен в законе и имеет в виду, что каждый орган власти (федеральный, региональный, местный) наделяется конкретными полномочиями в области введения, отмены налогов, установления льгот, ставок налогов и т. д. В то же время зачисление налогов в бюджеты разных уровней может регулироваться при ежегодном утверждении закона о бюджете.

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

Исходя из изложенного выше принципа удобства и времени взимания налогов особую актуальность приобре-

тает принцип **разумного сочетания прямых и косвенных налогов**. Для реализации этого принципа должно использоваться все многообразие видов налогов, позволяющее учесть как имущественное положение налогоплательщиков, так и получаемые ими доходы. Кроме того, использование данного принципа важно для стабильности финансов государства, особенно в период обострения кризисной ситуации в экономике, поскольку экономически более обоснованно иметь много источников пополнения бюджета со сравнительно низкими ставками и широкой налогооблагаемой базой, чем один-два вида поступлений с высокими ставками налогообложения.

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

Научный подход к установлению ставок налогов должен сочетаться с принципом **использования системы налоговых льгот**, которые должны реально стимулировать процессы инвестирования средств в предпринимательскую деятельность и одновременно гарантировать гражданам прожиточный минимум. При этом льготы не должны устанавливаться для конкретных плательщиков, они предоставляются только категориям налогоплательщиков.

Общие принципы построения налоговых систем воплощаются при их формировании через **элементы налогов**, которые включают: субъект, объект, источник, единицу обложения, налоговую базу, налоговый период, ставку, льготы и налоговый оклад. Указанные элементы налогов являются объединяющим началом всех

налогов и сборов. Через них в законах о налогах собственно и устанавливается вся налоговая процедура, в частности порядок и условия исчисления налогооблагаемой базы и самой налоговой суммы, определяются ставки, сроки и другие условия налогообложения. Важно подчеркнуть, что само понятие каждого из элементов налога универсально, оно используется в налоговых процессах всеми странами мира. Эти элементы были присущи налогу с момента его зарождения.

Говоря о субъекте налога, важно отличать это понятие от понятия носителя налога. **Субъект налога**, или **налогоплательщик**, — это то лицо (юридическое или физическое), на которое по закону возложена обязанность платить налог. В некоторых случаях налог может быть переложено плательщиком (субъектом) налога на другое лицо, являющееся тем самым конечным плательщиком или носителем налога. Это имеет место в основном при взимании косвенных налогов. Если налог непереложим, то субъект и носитель налога совпадают в одном лице.

Объект налогообложения — это предмет, подлежащий налогообложению. В этом качестве выступают различные виды доходов (прибыль, добавленная стоимость, стоимость реализованных товаров, работ и услуг), сделки по купле-продаже товаров, работ и услуг, различные формы накопленного богатства или имущества. Объектом налогообложения может являться также иное экономическое основание, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательно возникает обязанность по уплате налога.

Нередко название налога вытекает из объекта налогообложения, например налог на прибыль, налог на имущество, земельный налог и т. д. Следует подчеркнуть неразрывную связь объекта обложения с всеобщим исходным источником налога — валовым внутренним продуктом, поскольку вне зависимости от конкретного источника уплаты каждого налога все объекты обложения представляют собой ту или иную форму

реализации ВВП. Вместе с тем объект обложения и источник уплаты конкретного налога не всегда совпадают, а, как правило, почти никогда.

Единица обложения представляет собой определенную количественную меру измерения объекта обложения. Поэтому она зависит от объекта обложения и может выступать в натуральной или в денежной форме (стоимость, площадь, вес, объем товара и т. д.). Единицей обложения по уплате акциза является, например, объем добытого природного газа, по земельному налогу — сотая часть гектара, гектар, по подоходному налогу — рубль.

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

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

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

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

Твердые ставки устанавливаются в абсолютной сумме на единицу обложения независимо от размеров доходов или прибыли. Указанные ставки применяются обычно при обложении земельными налогами, налогами на имущество. В российском налоговом законодательстве такие ставки нашли широкое применение в обложении акцизным налогом.

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

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

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

Регрессивные ставки налогов уменьшаются с увеличением дохода. В российском налоговом законода-

тельстве указанные ставки установлены по введенному с 2001 г. единому социальному налогу.

Налоговые ставки по большинству федеральных налогов в нашей стране установлены второй частью Налогового кодекса РФ, а по отдельным налогам пока еще — соответствующими федеральными законами. Ставки региональных и местных налогов устанавливаются соответственно законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления. При этом ставки региональных и местных налогов могут быть установлены этими органами лишь в пределах, зафиксированных в соответствующем федеральном законе по каждому виду налогов.

Налоговые льготы — полное или частичное освобождение от налогов субъекта в соответствии с действующим законодательством. Одним из видов налоговой льготы является *необлагаемый минимум* — наименьшая часть объекта налогообложения, освобожденная от налога. Налоговые льготы могут также выступать в виде вычетов из облагаемого дохода, уменьшения ставки налога вплоть до установления нулевой ставки, скидки с исчисленной суммы налога.

Налоговый оклад представляет собой сумму налога, уплачиваемую налогоплательщиком с одного объекта обложения. Взимание налогового оклада может осуществляться тремя способами: у источника получения дохода, по декларации и по кадастру.

Взимание налога “у источника” осуществляется в основном при обложении налогом доходов лиц наемного труда, а также других в достаточной степени фиксированных доходов. В частности, подобный способ взимания налогов в нашей стране характерен для налога на доходы физических лиц, когда бухгалтерия предприятия исчисляет и удерживает данный налог с доходов как работающих на данном предприятии работников, так и лиц, получающих эти доходы по договорам и другим актам правового и гражданского законода-

тельства. В таком же порядке удерживаются в ряде стран доходы, полученные юридическими лицами от совместной деятельности.

Взимание налога “у источника” является по своей сути изъятием налога до получения владельцем дохода.

В отличие от данного порядка взимание налога “по декларации” представляет собой изъятие части дохода после его получения. Как видно из названия, указанный порядок предусматривает подачу налогоплательщиком в налоговые органы *декларации* — официального заявления налогоплательщика о полученных доходах за определенный период времени.

Применение этого способа взимания налогового оклада практикуется, как правило, при налогообложении нефиксированных доходов, а также в тех случаях, когда доходы налогоплательщика формируются из множества источников. Российское налоговое законодательство предусматривает подачу деклараций, в частности, при уплате налогов физическими лицами, занимающимися предпринимательской деятельностью без образования юридического лица (нефиксированные доходы).

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

Созданная на основе указанных выше принципов налоговая система включает в себя различные виды налогов, классифицирующихся по разным признакам.

Группировка налогов по методам их установления и взимания, характеру применяемых ставок и объектов обложения и т. д. представляет собой **классификацию налогов**.

В первую очередь следовало бы остановиться на делении налогов в зависимости от того, какой уровень власти устанавливает важнейшие элементы налога и вводит его в действие. По этому признаку налоги подразделяются на **государственные** и **местные**.

Исходя из федерального устройства отдельных государств, в том числе Российской Федерации, государственные налоги подразделяются на **федеральные** и **региональные** (налоги субъектов Федерации). Применительно к Российской Федерации систему налогов необходимо характеризовать как **совокупность федеральных, региональных и местных налогов**. Первой частью Налогового кодекса РФ установлено 14 федеральных, 6 региональных и 5 местных налогов. Но они будут действовать только с момента полной отмены Закона об основах налоговой системы. Пока же в России действуют ст. 19, 20 и 21 указанного Закона, которые предусматривают возможность взимания на российской территории 14 федеральных, 3 региональных и 4 местных налогов.

Федеральные налоги в Российской Федерации установлены налоговым законодательством и являются обязательными к уплате на всей территории страны. Перечень региональных налогов установлен Налоговым кодексом, но эти налоги вводятся в действие законами субъектов Федерации и являются обязательными к уплате на территории соответствующего субъекта Федерации. Вводя в действие региональные налоги, представительные (законодательные) органы власти субъектов Федерации определяют налоговые ставки по соответствующим видам налогов, но в пределах, установленных федеральным законодательством, налоговые льготы, порядок и сроки уплаты налогов. Все остальные элементы региональных налогов установлены соответствующим федеральным законом. Таков же порядок введения местных налогов с той лишь разницей, что они вводятся в действие представительными органами местного самоуправления.

В зависимости от метода взимания налогов они делятся на **прямые** и **косвенные**.

Прямые налоги устанавливаются непосредственно на доход или имущество налогоплательщика.

В связи с этим при прямом налогообложении денежные отношения возникают непосредственно между налогоплательщиком и государством. Примером прямого налогообложения в российской налоговой системе могут служить такие налоги, как налог на доходы физических лиц, налог на прибыль, налоги на имущество как юридических, так и физических лиц и ряд других налогов. В данном случае основанием для обложения служат владение и пользование доходами и имуществом.

Косвенные налоги взимаются в процессе движения доходов или оборота товаров, работ и услуг. Эти налоги включаются в виде надбавки в цену товара, а также тарифа на работы или услуги и оплачиваются потребителем.

Владелец товара, работы или услуги при их реализации получает с покупателя одновременно с ценой и налоговые суммы, которые затем перечисляет государству. Поэтому косвенные налоги нередко называют **налогами на потребление**. Таким образом, указанные налоги предназначаются для перенесения реального налогового бремени на конечного потребителя. При косвенном налогообложении субъектом налога является продавец товара (работы или услуги), выступающий в качестве посредника между государством и фактическим плательщиком налога — потребителем этого товара (работы или услуги).

Примером косвенного налогообложения могут служить такие яркие представители, как НДС, акцизы и таможенные пошлины.

Косвенные налоги являются наиболее простыми для государства с точки зрения их взимания, но также достаточно сложными для налогоплательщика с точки зрения укрывательства от их уплаты. Привлекательность для государства эти налоги имеют еще и потому, что их поступления в казну прямо не привязаны к финансово-хозяйственной деятельности субъекта налогообложения

и фискальный эффект достигается в условиях падения производства и даже убыточной работы предприятий и организаций.

Вместе с тем государство в силу этих особенностей косвенного налогообложения использует и прямые налоги, чтобы под налоговое воздействие попало как можно большее число объектов деятельности налогоплательщика: создающее материально-техническую основу деятельности имущество предприятий, рабочая сила, потребляемые в производстве ресурсы, доход. Это создает достаточную устойчивость налоговых поступлений и одновременно усиливает зависимость размера уплачиваемых налогоплательщиком налогов от эффективности его деятельности.

Российская система налогообложения в части соотношения косвенного и прямого налогообложения замысливалась исходя из положения, что фискальную задачу должны выполнять преимущественно косвенные налоги, а прямые налоги должны играть роль экономического регулятора доходов корпораций и физических лиц. Одновременно налоговую систему России по обеспечению доходной части государственного бюджета с момента ее образования и на протяжении всего периода формирования принято считать системой, построенной на преобладании косвенного налогообложения.

Однако необходимо особо отметить, что уровень собираемости прямых налогов значительно превышает аналогичный показатель для косвенных налогов.

В частности, с 1997 по 2001 г. собираемость по налогу на прибыль обеспечивалась в диапазоне 74–96%, тогда как в этот же период собираемость НДС составляла 69–83%. Поэтому фактические поступления косвенных налогов были ниже объемов бюджетных доходов от прямого налогообложения.

Кроме того, следует учитывать, что отчисления в государственные внебюджетные социальные фонды из чисто формальных положений не включались в российскую налоговую систему, хотя по своему экономическому содержанию они фактически являлись налогами,

причем весьма обременительными для хозяйствующих субъектов. Суть этих платежей для российских налогоплательщиков не изменилась с преобразованием их с 1 января 2001 г. в единый социальный налог и включением его в налоговую систему России. Таким образом, если исходить не из формальных, а экономических условий, то на протяжении всех лет функционирования российской налоговой системы в ней преобладали и продолжают преобладать прямые налоги. Динамика прямых и косвенных налогов в Российской Федерации, включая отчисления во внебюджетные фонды, а с 2001 г. — единого социального налога, приведена на рис. 2.

Данные рис. 2 позволяют сделать вывод, что в последние годы, несмотря на доминирующую роль прямых налогов, наблюдается устойчивая тенденция повышения значимости косвенных налогов. Это подтверждается тем, что удельный вес косвенных налогов в общем объеме налоговых поступлений в бюджет России с 1997 по 2002 г. увеличился с 31,7 до 38,1%, а отношение косвенных налогов к прямым налогам повысилось с 0,46 до 0,62.

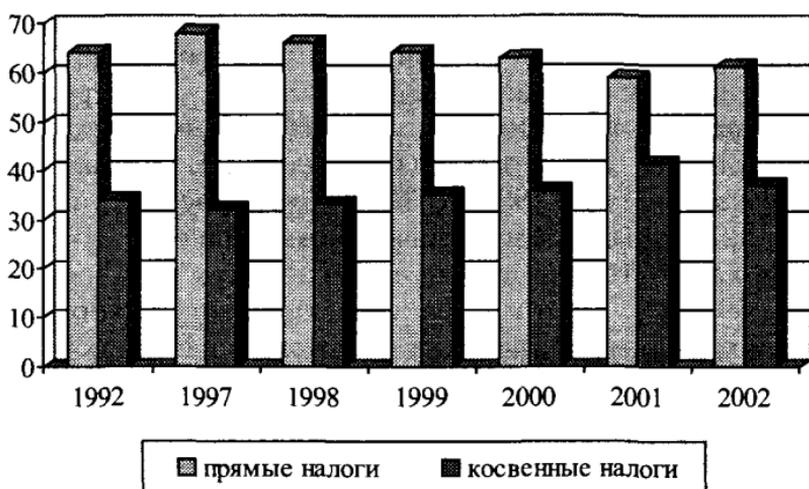


Рис. 2. Динамика прямых и косвенных налогов в Российской Федерации в период с 1992 по 2002 г.

Нередко и прямые, и косвенные налоги подразделяют на несколько видов. Среди прямых налогов выделяют **реальные и личные**. **Реальными** налогами облагаются продажа, покупка или владение имуществом, и их взимание не зависит от индивидуальных финансовых возможностей налогоплательщика. К ним, в частности, относятся земельный налог, налог на имущество, налог на недвижимость и некоторые другие. В отличие от реальных **личные** налоги учитывают финансовое положение налогоплательщика и его платежеспособность. Они взимаются с физических и юридических лиц или у источника дохода, или по декларации. Примером личного обложения могут служить налог на прибыль, налог на доходы физических лиц.

Косвенные налоги, в свою очередь, подразделяются на **акцизы, государственную фискальную монополию и таможенные пошлины**. **Акцизы** бывают **индивидуальные** и **универсальные**. Ярким примером универсального акциза является НДС, который применяется в мировой налоговой системе с конца 60-х — начала 70-х гг., в Российской Федерации — с 1992 г. Индивидуальные акцизы устанавливаются как по отдельным видам товаров, так и по группам товаров.

Государственная фискальная монополия в налоговой практике используется не всеми странами, отсутствует она и в российской налоговой системе.

Таможенные пошлины в большинстве стран устанавливаются только на импортные товары. Экспорт товаров, как правило, обложению таможенными пошлинами не подлежит. В отличие от других стран в России установлены и экспортные пошлины.

На практике нередко проводят разделение налогов в зависимости от их использования. В этом случае они подразделяются на **общие** и **специальные**.

К **общим** относится большинство взимаемых в любой налоговой системе налогов. Их отличительной особенностью является то, что они после поступления в

бюджет любого уровня обезличиваются и расходуются на цели, определенные в соответствующем бюджете.

В отличие от них **специальные** налоги, имея строго целевое назначение, закреплены за определенными видами расходов. В частности, в Российской Федерации примером специального налога может служить единый социальный налог.

В зависимости от установленных ставок налогообложения налоги подразделяются на **пропорциональные, прогрессивные и регрессивные**.

Особой категорией налогов являются так называемые **специальные налоговые режимы**. В Налоговом кодексе РФ предусмотрена возможность установления 5 таких режимов.

К специальным налоговым режимам относятся: единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, единый налог для сельскохозяйственных товаропроизводителей, система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, система налогообложения при разработке неиспользуемых и малодебитных нефтяных скважин и упрощенная система налогообложения субъектов малого предпринимательства.

Особенностью этих налогов является то, что со дня их введения на территории соответствующих субъектов Федерации с налогоплательщиков, как правило, прекращается взимание большинства налогов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Установленная Кодексом налоговая система России показана на рис. 3.

Вместе с тем эта налоговая система в полной мере начнет функционировать с момента принятия всех глав части второй Налогового кодекса и с отменой действия Федерального закона “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”.

В настоящее же время действует следующая система налогов, установленная вышеназванным законом, которая включает в себя и часть налогов, предусмотренных первой частью Налогового кодекса (рис. 4).



Рис. 3. Налоговая система Российской Федерации, установленная частью первой Налогового кодекса РФ (с учетом принятых глав второй части Кодекса)



Рис. 4. Налоговая система Российской Федерации, действующая до введения в действие всех глав части второй Налогового кодекса РФ и признания утратившим силу Федерального закона "Об основах налоговой системы Российской Федерации"

Экономическая сущность налога заключается в его **функциях**. Каждая из выполняемых налогом функций проявляет внутреннее свойство, признаки и черты данной экономической категории, а также показывает, каким образом реализуется общественное назначение налога как части единого процесса воспроизводства, как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов.

В настоящее время в экономической науке нет единой, устоявшейся точки зрения на количество выполняемых налогом функций. При этом одни ученые называют только две такие функции — **фискальную** и **экономическую***. По мнению других, кроме фискальной функции налоги выполняют, по меньшей мере, еще три: **распределительную**, **стимулирующую** и **контрольную**. Подобный разброс мнений далеко не случаен, поскольку сторонники наличия сверх фискальной функции только одной экономической (или распределительной, или регулирующей) функции при раскрытии ее экономической сути определяют различные сегменты этой функции, отображающие процессы распределения, стимулирования и контроля. Иначе и не может быть, поскольку все функции налога не могут существовать независимо одна от другой, они взаимосвязаны, взаимозависимы и в своем проявлении представляют собой единое целое.

Разграничение функций налога носит в значительной мере достаточно условный характер, поскольку они осуществляются одновременно, и отдельные черты одной функции непременно присутствуют в других функциях. Экономическая мудрость органов власти как раз и состоит в том, чтобы при умелом сочетании всех присутствующих налогу функций, исходя из экономической, социальной и политической обстановки в обществе, усиливать влияние одних функций и ослаблять действие

* Некоторые ученые, выделяя две функции, вместо названия “экономическая” употребляют термины “регулирующая” или “распределительная”, закладывая в них тот же экономический смысл

других. Думается, что было бы более обоснованным, не упрощая данную проблему, говорить все же о 4 функциях налога. Это дает возможность выделить характерные особенности, присущие только данной функции, с тем чтобы государство могло более активно использовать налоги как инструмент рыночного управления экономикой.

Рассмотрим суть и механизмы проявления налогом своих функций.

Фискальная функция является основной функцией налога. Она изначально характерна для любого налога, для любой налоговой системы любого государства. И это естественно, ведь главное предназначение налога — образование государственного денежного фонда путем изъятия части доходов предприятий и граждан для создания материальных условий функционирования государства и выполнения им собственных функций обороны страны и защиты правопорядка, решения социальных, природоохранных и ряда других задач. Благодаря именно фискальной функции создаются реальные объективные предпосылки для вмешательства государства в экономические отношения, т. е. в процесс перераспределения части стоимости ВВП. Именно фискальная функция предопределяет появление и проявление других функций налога.

Наиболее тесно с фискальной связана **распределительная функция** налога, выражающая его экономическую сущность как особого централизованного, фискального инструмента распределительных отношений. Суть данной функции заключается в том, что с помощью налогов через бюджет и установленные законом внебюджетные фонды государство перераспределяет финансовые ресурсы из производственной сферы в социальную, осуществляет финансирование крупных межотраслевых целевых программ, имеющих общегосударственное значение. Система налоговых ставок, права органов государственной власти субъектов Федерации и местного самоуправления

по их установлению, а также бюджетная система позволяют перераспределять финансовые ресурсы и по территориям страны.

Устанавливая систему налогов с физических лиц, государство осуществляет перераспределение доходов своих граждан, направляя часть финансовых ресурсов наиболее обеспеченной части населения на содержание наименее обеспеченной.

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

С помощью налогов государство целенаправленно влияет на развитие экономики и ее отдельных отраслей, структуру и пропорции общественного воспроизводства, накопление капитала. При этом проявляется тесная связь стимулирующей функции налогов с распределительной.

С распределительной и фискальной функциями тесно связана **контрольная функция** налогов. Механизм этой функции проявляется, с одной стороны, в проверке эффективности хозяйствования и, с другой стороны, в контроле за действенностью проводимой экономической политики государства. Действительно, в условиях острой конкуренции, свойственной рыночной экономике, налоги становятся одним из важнейших инструментов независимого контроля за эффективностью финансово-хозяйственной деятельности. При прочих равных условиях из конкурентной борьбы выбывает в

первую очередь тот, кто не способен рассчитаться с государством.

Одновременно с этим нехватка в бюджете финансовых ресурсов сигнализирует государству о необходимости внесения изменений или в саму налоговую систему, или в социальную политику, или в бюджетную политику.

Вопросы для самопроверки

1. *Что представляют собой налоги?*
2. *Где и кем устанавливаются налоги?*
3. *Что такое налоговая система?*
4. *На каких принципах строятся налоговые системы в мире?*
5. *В чем состоит принцип равенства и справедливости?*
6. *Что представляет собой принцип эффективности налогообложения?*
7. *Какова суть принципа универсализации налогообложения?*
8. *Какие элементы содержат налоги?*
9. *Какие существуют виды налоговых ставок?*
10. *Что такое классификация налогов? По каким признакам осуществляется классификация налогов?*
11. *Какие функции присущи налогам?*
12. *Какая налоговая система существует в настоящее время в Российской Федерации?*

Глава 2

ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ И НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

В соответствии с принятым в Российской Федерации Налоговым кодексом участниками налоговых правоотношений со стороны государства выступают соответствующие уполномоченные государственные органы и органы местного самоуправления. К ним относятся: МНС России и его территориальные подразделения, т. е. налоговые органы, Государственный таможенный комитет и его территориальные подразделения (таможенные органы), Минфин России и финансовые подразделения субъектов РФ и органов местного самоуправления. Налоговый кодекс четко прописывает права и обязанности каждого из этих органов. При этом основным звеном налоговых правоотношений со стороны государства выступают налоговые органы. Права и обязанности других участников со стороны государства в значительной степени сужены. В частности, на Минфин России возложена задача разработки совместно с МНС России и другими федеральными органами исполнительной власти предложений о налоговой политике государства, развитии налогового законодательства и совершенствовании налоговой системы страны. Что касается конкретных проблем взаимоотношения налогоплательщиков и государства, то финансовым органам в соответствии с Налоговым кодексом предоставлено право решать вопросы о предоставлении налогоплательщикам отсрочек и рассрочек по уплате налоговых платежей.

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

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

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

Налоговые органы России представляют собой **единую независимую централизованную систему**. Она состоит из центрального республиканского органа государственного управления (МНС России), управлений министерства по республикам в составе Российской Федерации, краям, областям, автономным образованиям, а также инспекций по районам, городам и районам в городах. Каждый из этих органов является юридическим лицом, имеет самостоятельную смету расходов, текущие счета в учреждениях банков. В этой структуре существует вертикальная подчиненность нижестоящего органа вышестоящему и всеобщая подчиненность руководителю МНС России.

МНС России входит в систему центральных органов государственного управления страны и подчиняется Президенту РФ и Правительству РФ.

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

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

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

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

При проведении налоговых проверок сотрудникам налоговых органов предоставлено право **изымать** у налогоплательщика документы, свидетельствующие о совершении налоговых правонарушений. Изъятие таких документов не является абсолютным правом налоговых органов, оно возможно только в том случае, если имеются достаточные основания полагать, что эти документы могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены. Изъятие документов осуществляется обязательно по акту. В тех случаях, когда в представленных налогоплательщиком документах, связанных с

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

Налоговые органы имеют также право **осматривать или обследовать** любые производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения, независимо от места их нахождения. В ходе таких осмотров или обследований налоговые органы могут проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества.

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

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

Предоставление налоговым органам таких широких полномочий, с одной стороны, вполне обосновано, поскольку лишает недобросовестных налогопла-

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

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

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

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

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

Требование об уплате налога представляет собой направленное налогоплательщику письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени. Требование направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки.

Важно подчеркнуть, что указанное требование должно быть направлено налогоплательщику вне зависимости от того, будет налогоплательщик привлечен к ответственности за нарушение налогового законодательства или нет.

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

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

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

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

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

В случае неуплаты или неполной уплаты налогоплательщиком налогов в установленные законом сроки налоговый орган может сделать это принудительно путем обращения **взыскания на денежные средства** налогоплательщиков на счетах в соответствующих банках.

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

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

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

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

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

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

Налоговый кодекс, учитывая важность указанной меры взыскания налогов, установил четкие правила принятия подобного решения и его выполнения. В частности, установлены обязательные требования к содержанию самого постановления. Оно должно в обязательном порядке содержать следующие сведения:

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

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

В первую очередь взыскание накладывается на наличные денежные средства налогоплательщика. При их недостаточности взыскание производится за счет иму-

щества, не участвующего непосредственно в производстве продукции или товаров, в том числе ценных бумаг, валютных ценностей, непроеизводственных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений.

Только после этого налоговый орган имеет право налагать взыскание на готовую продукцию, а также на иные материальные ценности, не участвующие или не предназначенные для непосредственного участия в производстве.

Следующим по порядку идет обращение на взыскание сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств и имущества.

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

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

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

Исключительно важным для выполнения налоговыми органами возложенных на них задач является уста-

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

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

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

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

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

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

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

Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста до отмены этого решения уполномоченным лицом органа налоговой службы либо таможенного органа, вынесшим такое решение, или же до отмены указанного решения вышестоящим налоговым либо таможенным органом или судом.

Предоставив налоговым органам большие права и полномочия в области контроля за своевременным и полным перечислением налогов в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды, налоговое законодательство **не допускает права** налоговых органов **принимать решения об изменении** установленных законом сроков уплаты налогоплательщиками **налогов и сборов**, а также пени в бюджеты всех уровней или во внебюджетные фонды. Принятие таких решений входит в компетенцию Минфина России (по федеральным налогам и сборам), финансовых органов (по региональным и местным налогам и сборам), таможенных органов (по налогам и сборам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу России), уполномоченных органов, осуществляющих контроль за уплатой государственной пошлины (по государственной пошлине).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

делей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

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

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

При определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги налоговые органы должны

использовать только официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках.

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

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

- разглашенные налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;
- об идентификационном номере налогоплательщика;
- о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;
- предоставляемые налоговым, таможенным или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Рос-

сийская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми, таможенными и правоохранительными органами (в части предоставления этим органам).

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

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

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

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

Для возврата сумм излишне уплаченного налога налогоплательщик также должен написать в налоговый

орган заявление, но при наличии у налогоплательщика недоимки по уплате налогов и сборов или задолженности по пени возврат излишне уплаченной суммы налога производится только после зачета указанной суммы в счет погашения недоимки и задолженности.

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

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

Налоговые органы согласно требованиям Налогового кодекса обязаны вести **учет налогоплательщиков**, обеспечивать их формами установленной отчетности по налогам и разъяснить порядок их заполнения, а также

направлять налогоплательщикам копии актов налоговой проверки и решений налогового органа по результатам проверки.

Впервые в российской практике налоговых отношений налоговым органам вменено в обязанность **проведение разъяснительной работы** среди населения и юридических лиц по применению законодательства о налогах и сборах, предоставление налогоплательщикам по месту учета бесплатной информации о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и других актах, содержащих нормы законодательства о налогах и сборах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц. Кроме того, налоговые органы обязаны письменно разъяснять налогоплательщикам вопросы применения законодательства о налогах и сборах и порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, а также давать разъяснения в средствах массовой информации и другими способами о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов.

При выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, налоговые органы обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в органы налоговой полиции для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

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

Налоговым кодексом, а также другими законодательными актами предусмотрена ответственность налоговых, таможенных органов за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие неправомерных действий и решений, а также бездействия как самих указанных органов, так и их должностных лиц и других работников при исполнении ими служебных обязанностей.

Причиненные такими неправомерными действиями убытки подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход). Возмещение осуществляется за счет средств федерального бюджета.

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

Вопросы для самопроверки

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

2. *Что представляют собой налоговые органы в Российской Федерации?*

3. *Подчиняются ли налоговые органы в России органам власти субъектов РФ и местным органам власти?*

4. *В чем состоят важнейшие задачи налоговых органов в России?*

5. *Каковы основные права налоговых органов, установленные законом?*

6. *Какие принципиально новые права получили налоговые органы с принятием Налогового кодекса РФ?*

7. *Что такое требование об уплате налога?*

8. *Каков порядок взыскания налога за счет имущества налогоплательщика?*

9. *В каких случаях налоговые органы могут применять арест имущества? Каков порядок этой процедуры?*

10. *Может ли налоговый орган изменить срок уплаты налога?*

11. *Каковы особенности предоставления налоговым органам права контролировать уровень цен по сделкам налогоплательщиков?*

12. Какие важнейшие обязанности возложены законом на налоговые органы?

13. Что такое налоговая тайна?

2.2. ОБЯЗАННОСТИ И ПРАВА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ И НАЛОГОВЫХ АГЕНТОВ

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

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

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

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

Сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период исходя из образованной налоговой базы, ставки налога и положенных по закону налоговых льгот, налогоплательщик должен исчислить самостоятельно. Исключение сделано только для тех случаев, предус-

мотренных налоговым законодательством, когда обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента.

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

В случае неуплаты налога в установленный срок или уплаты в установленный срок, но не в полном объеме налоговому органу предоставлено право **взыскать** налог за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, или иного имущества налогоплательщика. При этом взыскание налога с налогоплательщика — юридического лица производится в бесспорном порядке, а с налогоплательщика — физического лица — в судебном порядке. Одновременно налогоплательщик обязан уплатить в бюджет и пеню.

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

Начисление пени производится за каждый календарный день просрочки уплаты налога начиная со следующего за установленным законодательством о налогах дня уплаты этого налога в размере $1/300$ действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

Пеня, как и неуплаченные налоги, может быть взыскана налоговым органом принудительно с налогопла-

тельщика-организации — в бесспорном порядке, а с физических лиц — в судебном порядке.

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

В соответствии с Кодексом обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами — с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи Государственного комитета РФ по связи и информации.

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

не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований.

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

После постановки на учет и начала производственной деятельности налогоплательщик обязан **вести** в установленном порядке **учет своих доходов и расходов**, а также объектов налогообложения. Указанный учет не является обособленным налоговым учетом, он ведется в рамках устанавливаемых Минфином России правил ведения бухгалтерского учета (кроме налога на прибыль). Исключение составляют также индивидуальные предприниматели и организации, переведенные в установленном порядке на упрощенную систему налогообложения. В этих случаях может быть введен специальный учет доходов и расходов этих налогоплательщиков.

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

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

Налоговая декларация должна представляться каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, на бланке

установленной налоговыми органами формы. В отдельных случаях она может представляться на дискете или ином носителе, допускающем компьютерную обработку. Налогоплательщик может представить налоговую декларацию в налоговый орган лично или направить ее по почте.

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

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

В том случае, если это сделано после истечения срока подачи налоговой декларации, но до или после истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик может быть освобожден от финансовой ответственности. Но это возможно только при условии, что эти поправки сделаны до момента, когда налогоплательщик узнал, что налоговые органы обнаружили неотражение или неполное отражение сведений, приводящих к уменьшению суммы налога, или же о назначении выездной налоговой проверки. Налогоплательщик согласно положениям Кодекса освобождается от финансовой ответственности также при условии, что до подачи заявления о дополнении и изменении налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

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

Налогоплательщики не имеют права препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими служебной деятельности. В случаях обнаружения налоговыми органами в ходе камеральной или выездной проверки нарушений налогового законодательства налогоплательщики должны выполнить **законные требования** налоговых органов об их устранении.

Налоговое законодательство установило, что проверки налоговыми органами правильности уплаты налогоплательщиками причитающихся налогов могут проводиться не более чем за три предшествующих данной проверке года. Поэтому в обязанности налогоплательщика (и физического и юридического лица) входит **обеспечение** в течение 4 лет **сохранности данных бухгалтерского учета** и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, документов, подтверждающих полученные доходы, а в необходимых случаях и произведенные расходы, а также уплаченные и удержанные налоги.

Изложенные выше обязанности согласно российскому налоговому законодательству несут все налогоплательщики, как физические, так и юридические лица. Помимо этого, налогоплательщики-организации и индивидуальные предприниматели обязаны сообщать в налоговый орган по месту налогового учета следующие **сведения**:

- в 10-дневный срок — об открытии или закрытии счетов в коммерческих банках;
- в срок не позднее одного месяца — о начале участия в российских или иностранных организациях;
- в срок не позднее одного месяца — о создании, реорганизации или ликвидации обособленных подразделений на территории РФ;
- в срок не позднее трех дней — о принятии решения об объявлении несостоятельности (банкротстве), ликвидации или реорганизации;
- в срок не позднее 10 дней — об изменении своего места нахождения.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей на налогоплательщика возлагается соответствующая ответственность и применяются штрафные санкции.

Как уже отмечалось, по отдельным видам налогов на налогоплательщика законодательством не возложена обязанность рассчитывать сумму налога, а в некоторых случаях — и самостоятельно платить налоги. Речь идет о такой категории, как налоговый агент. В соответствии с Налоговым кодексом РФ **налоговые агенты** — это лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет или внебюджетные фонды причитающихся налогов.

В обязанности налоговых агентов входит:

- правильно и своевременно исчислить, удержать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислить в бюджеты или внебюджетные фонды соответствующие налоги;
- в течение одного месяца письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;
- вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты или внебюджетные фонды налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;
- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления и удержания налогов у налогоплательщиков, а также перечисления удержанных налогов в бюджеты или внебюджетные фонды.

Наряду с возложенными налоговым законодательством обязанностями налогоплательщики имеют также и существенные **права**.

При наличии соответствующих оснований, оговоренных в налоговом законодательстве по конкретному виду

налогов, налогоплательщики могут использовать налоговые льготы. **Льготы по налогам** представляют собой предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренные законодательством о налогах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, в том числе возможность вообще не платить налог или уплачивать его в меньшем размере, чем это предусмотрено в законе. Характерной особенностью российского налогового законодательства является то, что льготы по налогам не могут носить индивидуального характера.

Таким образом, налоговое законодательство РФ не дает права исполнительным органам власти устанавливать какие-либо льготы по налогам. Они могут быть предоставлены налогоплательщикам только по закону. Одновременно законодательство предоставляет налогоплательщику право отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов.

Другое существенное право налогоплательщиков — это возможность получать **отсрочку** или **рассрочку** уплаты налогов, а также **налоговый кредит** или **инвестиционный налоговый кредит**, что в наиболее общем виде означает право на перенос установленного срока уплаты налогоплательщиком налога на более поздний срок (изменение срока). Изменение срока уплаты налога может быть осуществлено как в отношении всей подлежащей уплате суммы налога, так и ее части.

Такой перенос срока платный, т. е. на неуплаченную сумму налога, или, иначе говоря, задолженность, начисляются проценты. Кроме того, налогоплательщик должен дать гарантию своевременного погашения этой задолженности. Поэтому изменение срока уплаты налога осуществляется, как правило, под залог имущества налогоплательщика или под поручительство юридического или физического лица.

Право на перенос срока платежа является для налогоплательщика не абсолютным.

Во-первых, закон оговаривает обстоятельства, которые полностью исключают саму возможность переноса. В частности, срок уплаты налога не может быть изменен, если в отношении лица, претендующего на такое изменение, возбуждено уголовное дело или осуществляется производство по делу, связанному с нарушением налогового законодательства, а также если имеются достаточные основания полагать, что это лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы РФ на постоянное жительство.

Во-вторых, для изменения срока платежа у налогоплательщика должны быть достаточные причины, на основании которых органы, имеющие соответствующие полномочия, принимают решение об изменении срока.

Российским налоговым законодательством установлены три формы изменения срока уплаты налога, и по каждой из этих форм существуют свои, конкретные основания для такого изменения.

Наиболее часто применяемыми в налоговой практике являются **отсрочка или рассрочка** по уплате налога, которые представляют собой изменение срока уплаты налога на период от одного до 6 месяцев соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности.

Отсрочка или рассрочка могут быть предоставлены налогоплательщику только при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

- причинение ему ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- задержка этому налогоплательщику финансирования из бюджета или оплаты выполненного им государственного заказа;
- угроза банкротства данного налогоплательщика в случае единовременной выплаты им налога;

- имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;
- производство или реализация товаров, работ или услуг налогоплательщиком носит сезонный характер.

В том случае, если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставлена на основании возможной угрозы банкротства налогоплательщика или невозможности единовременной уплаты налога, то на сумму задолженности начисляются проценты исходя из $1/2$ ставки рефинансирования Банка России, действовавшей за период отсрочки или рассрочки. Во всех других случаях на сумму задолженности проценты не начисляются.

Налогоплательщик, имеющий необходимые обоснования для отсрочки или рассрочки налога, подает заявление о ее предоставлении с указанием оснований и приложением необходимых документов: в части уплаты федеральных налогов — в Минфин России, а в части региональных и местных налогов — соответственно в финансовые органы субъекта Федерации и муниципального образования.

Эти уполномоченные органы должны принять решение о предоставлении налогоплательщику отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в течение одного месяца со дня получения заявления налогоплательщика.

По ходатайству налогоплательщика уполномоченные органы вправе принять решение о временном (на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки) приостановлении уплаты им задолженности.

Важно подчеркнуть, что, если ущерб причинен налогоплательщику в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы, других обстоятельств непреодолимой силы, а также недофинансирования из бюджета или неоплаты выполненного налогоплательщиком государственного заказа, Минфин России и финансовые органы не вправе отказать налогоплательщику в отсрочке или рассрочке по уплате налога, но

при условии отсутствия обстоятельств, вообще исключая возможность изменения срока уплаты налога. В этом случае отсрочка или рассрочка платежа предоставляется в пределах суммы причиненного налогоплательщику ущерба либо суммы недофинансирования или неоплаты заказа. Если Минфин России или финансовые органы принимают решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога, они должны указать конкретные мотивы такого отказа.

Другая форма изменения срока уплаты налога, на которую имеет право налогоплательщик, — **налоговый кредит**. В отличие от отсрочки или рассрочки по уплате налога налоговый кредит может быть предоставлен налогоплательщику на срок от трех месяцев до одного года при наличии хотя бы одного из трех следующих оснований:

- причинение налогоплательщику ущерба стихийным бедствием, технологической катастрофой или другими обстоятельствами непреодолимой силы;
- задержка финансирования из бюджета или оплаты выполненного государственного заказа;
- угроза банкротства налогоплательщика в случае единовременной уплаты им налога.

Налоговый кредит предоставляется по заявлению налогоплательщика и оформляется путем заключения договора между Минфином России или финансовым органом (в зависимости от вида налога) и налогоплательщиком.

Если налоговый кредит предоставлен в связи с угрозой банкротства налогоплательщика в случае единовременной уплаты им налога, то он является для налогоплательщика платным: на сумму задолженности начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Банка России, действовавшей за период договора о налоговом кредите.

Налоговый кредит, предоставленный по другим основаниям, является бесплатным, и проценты на сумму задолженности не начисляются.

Совершенно иное экономическое содержание имеет третья форма изменения срока уплаты налога – **инвестиционный налоговый кредит**. Получая такой кредит налогоплательщик имеет возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои текущие платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Если по двум первым формам изменение срока уплаты может быть произведено по любым налогам, то инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен только по налогу на прибыль (доход) организации, а также по региональным и местным налогам на срок от одного года до 5 лет.

Решения о предоставлении инвестиционного налогового кредита принимаются соответствующими финансовыми органами.

Инвестиционный налоговый кредит дает налогоплательщику право уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение всего срока действия договора о таком кредите. Уменьшение производится по каждому платежу соответствующего налога за каждый отчетный период до тех пор, пока сумма, не уплаченная организацией в результате всех таких уменьшений (накопленная сумма кредита), не станет равной сумме кредита, предусмотренной соответствующим договором.

Если налогоплательщик заключил с финансовыми органами более одного договора об инвестиционном налоговом кредите, срок действия которых не истек к моменту очередного платежа по налогу, то накопленная сумма кредита определяется отдельно по каждому из заключенных договоров. При этом увеличение накопленной суммы кредита производится сначала в отношении первого по сроку заключения договора, а при достижении этой накопленной суммой кредита размера, предусмотренного указанным договором, налогоплательщик имеет право увеличивать накопленную сумму кредита по следующему договору.

По инвестиционному налоговому кредиту имеется одно немаловажное ограничение: суммы, на которые уменьшаются платежи по каждому налогу, не могут превышать 50% соответствующих платежей по этому налогу, определенных без наличия договоров об инвестиционном налоговом кредите. Соответственно накопленная в течение налогового периода сумма кредита не может превышать 50% суммы налога, подлежащего уплате налогоплательщиком за этот налоговый период.

Исключение сделано лишь на тот случай, когда указанная сумма превышает допускаемые размеры, установленные для такого отчетного периода. Тогда разница между этой суммой и предельно допустимой суммой переносится на следующий отчетный период.

Инвестиционный налоговый кредит, как видно из его названия, имеет цель помочь организации-налогоплательщику в осуществлении определенных видов инвестиционной деятельности. Поэтому его может получить лишь та организация, которая осуществляет хотя бы одно из следующих мероприятий:

- научно-исследовательские или опытно-конструкторские работы либо техническое перевооружение собственного производства, в том числе направленное на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами;
- внедренческую или инновационную деятельность, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;
- выполнение особо важного заказа по социально-экономическому развитию соответствующего региона или предоставление этой организацией особо важных услуг населению.

При проведении опытно-конструкторских или научно-исследовательских работ, или технического перевооружения производства инвестиционный налоговый кредит предоставляется в размере 30% стоимости при-

обретенного этой организацией оборудования, используемого исключительно для указанных целей. Во всех остальных случаях размер кредита определяется по соглашению между финансовыми органами и заинтересованной в получении кредита организацией.

Следует подчеркнуть, что финансовые органы обязаны принять решение о предоставлении организации инвестиционного налогового кредита в течение одного месяца со дня получения заявления налогоплательщика.

Инвестиционный налоговый кредит является для налогоплательщика платным. Поэтому в договоре о нем должен быть оговорен размер процентов, который не может быть менее $1/2$ и более $3/4$ ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

Налоговый кодекс предоставил право законодательным (представительным) органам власти субъектов РФ и местного самоуправления устанавливать по региональным и местным налогам другие основания и условия предоставления инвестиционного налогового кредита, включая сроки действия инвестиционного налогового кредита и ставки процентов на сумму кредита.

Других форм изменения срока уплаты налога Налоговым кодексом не предусмотрено. Также не предусмотрено право налогоплательщика на списание непоплаченных им долгов. Между тем в соответствии со ст. 115 Федерального закона "О федеральном бюджете на 1999 год" Правительству РФ было поручено определить механизм погашения кредиторской задолженности организаций, сложившейся на 1 января 1999 г., в том числе путем ее реструктуризации, а также порядок и сроки проведения реструктуризации кредиторской задолженности юридических лиц по налогам и сборам перед федеральным бюджетом и государственными внебюджетными фондами. Затем эта норма продлевалась соответствующими законами о бюджете на 2000 и 2001 гг. Пунктом 5 принятого Правительством РФ во исполнение указанной статьи Федерального закона Порядка проведения реструктуризации преду-

считается право налогоплательщика на списание задолженности по пеням и штрафам при условии своевременного и полного внесения организацией текущих налоговых платежей в федеральный бюджет, что фактически противоречит положениям Налогового кодекса. Указанным Порядком установлена также рассрочка по погашению кредиторской задолженности юридических лиц по налогам и сборам, а также задолженности по начисленным пеням и штрафам перед федеральным бюджетом до 10 лет (в том числе по погашению недоимки — 6 лет), в то время как в соответствии с частью первой Налогового кодекса РФ действие рассрочки не должно превышать 6 месяцев. Кроме того, частью первой Кодекса вообще не предусматривается право налогоплательщика на получение рассрочки по уплате штрафных санкций.

Парадоксально, но факт, что Федеральным законом о введении в действие части второй Налогового кодекса вводится понятие “реструктуризации” задолженности по налоговым платежам, которого нет в самом Кодексе. В частности, ст. 21 этого Закона установлено, что решения о реструктуризации сумм задолженности по взносам и начисленным пеням в государственные социальные внебюджетные фонды, принятые до введения в действие части второй Кодекса, применяются в соответствии с условиями, на которых они были предоставлены.

Говоря о правах налогоплательщиков и налоговых агентов, необходимо особо выделить их право **обжаловать** в установленном законом порядке **акты налоговых органов**, а также действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика или налогового агента, такие акты, действия или бездействие нарушают их права.

Жалобы подаются в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, а также в суд. При этом налогоплательщик имеет право одновременно или последовательно подать две жалобы — в выше-

стоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) и в суд.

Организации-налогоплательщики и индивидуальные предприниматели подают исковое заявление в арбитражный суд, налогоплательщики — физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, — в суд общей юрисдикции.

Жалоба в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу подается в письменной форме в течение трех месяцев с того дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав, и должна быть рассмотрена этим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом в срок не позднее одного месяца со дня ее получения.

Налоговое законодательство предусматривает возможность принятия вышестоящим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом по итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа следующие решения:

- оставить жалобу без удовлетворения;
- отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку;
- отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- изменить решение или вынести новое решение.

По итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) имеет право вынести решение по существу, которое должно быть принято в течение месяца и в течение трех дней со дня принятия сообщено в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Согласно Налоговому кодексу налогоплательщики имеют также право **получать** от налоговых органов по месту их учета **бесплатную информацию** о действующих в стране налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и других актах, содержащих нормы

налогового законодательства, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, правах и обязанностях налоговых органов и их должностных лиц.

Впервые в российской налоговой практике в Кодексе закреплено положение, дающее налогоплательщикам право получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения и пояснения по вопросам применения налогового законодательства, а также нормативных документов о налогах и сборах.

Как уже говорилось ранее, в случае излишне уплаченного налогоплательщиком налога, а также излишне взысканного с него налога налоговый орган обязан зачесть указанную сумму переплаты или же вернуть ее налогоплательщику. Соответственно этому налогоплательщик имеет право, и оно установлено Налоговым кодексом, на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов.

Достаточно широкие права и полномочия предоставлены налогоплательщикам при осуществлении налоговыми органами **камеральных и выездных проверок**. Они, в частности, имеют право: предоставлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок; присутствовать при проведении выездной налоговой проверки; получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговых уведомлений и требований об уплате налогов.

Немаловажное значение имеют также предоставленные налогоплательщиком полномочия требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков, не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и должностных лиц, не соответствующие Налоговому кодексу и другим федеральным законам, а также

требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения налоговой тайны.

Налогоплательщики имеют право обращаться с требованием и получать в установленном порядке возмещения налоговыми органами в полном объеме убытков, причиненных их незаконными решениями, а также незаконными действиями или бездействием должностных лиц этих органов.

Вопросы для самопроверки

1. Какова самая главная задача налогоплательщиков?

2. Что такое пеня? Кто ее начисляет и в каких случаях?

3. Как установить, исполнил ли налогоплательщик налоговое обязательство?

4. Каковы основные обязанности налогоплательщика?

5. Что такое налоговая декларация? Кто ее составляет?

6. Кто такие налоговые агенты? Каковы их основные права и обязанности?

7. Какие основные права предоставил налогоплательщику Налоговый кодекс РФ?

8. Какие формы переноса срока уплаты налога установлены Налоговым кодексом РФ?

9. Что такое инвестиционный налоговый кредит?

10. Может ли инвестиционный налоговый кредит быть предоставлен по НДС?

11. Каков порядок обжалования актов налоговых органов?

12. Кто устанавливает расценки оплаты за получение налогоплательщиками информации у налоговых органов о действующих налогах и порядке их исчисления и уплаты?

2.3. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Налоговый контроль осуществляется налоговыми организациями в различных формах. Одна из них — налоговая проверка, включая проверку данных учета и отчетности. Постановка налогоплательщика на учет в налоговых органах также является формой налогового контроля. Формой налогового контроля выступает также получение различного рода объяснений налогоплательщиков, связанных с исчислением и уплатой налогов, кроме того, он может осуществляться в виде осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли).

Контроль налоговых органов за полнотой и своевременностью уплаты предусмотренных законодательством налогов начинается с **постановки налогоплательщика на учет в налоговых органах.**

Постановка на учет в налоговых органах осуществляется налогоплательщиками — юридическими лицами по месту нахождения организации или по месту нахождения ее обособленных подразделений; налогоплательщиками — физическими лицами, занимающимися предпринимательством без образования юридического лица, — по месту их жительства, а также по месту нахождения принадлежащего организациям и физическим лицам недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Важно подчеркнуть, что в целях усиления налогового контроля установлена обязанность организаций, в состав которых входят обособленные подразделения, расположенные на территории России, а также в собственности которых находятся подлежащие налогообложению недвижимое имущество и транспортные средства, встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе, как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств.

При этом Налоговый кодекс устанавливает, что налогоплательщики-организации и индивидуальные предприниматели обязаны встать на налоговый учет вне зависимости от того, имеются или нет обстоятельства, с которыми Кодекс связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога. Иными словами, обязанность налогоплательщика встать на учет в налоговом органе связана только лишь с фактом его регистрации в соответствующем государственном органе, а не с тем, будет ли данная организация или индивидуальный предприниматель в ближайшее время заниматься предпринимательской или иной деятельностью и, соответственно, возникнет ли у него в ближайшее время обязанность платить налоги.

Налоговое законодательство установило конкретные сроки постановки налогоплательщиков на учет в налоговом органе. Налогоплательщики обязаны подать заявление о постановке на учет в течение 10 дней после их государственной регистрации. Заявление организации о постановке на учет по месту нахождения подлежащего налогообложению недвижимого имущества или транспортных средств подается в соответствующий орган в течение 20 дней со дня его регистрации.

Налоговый кодекс обязывает налоговые органы на основе данных и сведений, сообщаемых им органами, осуществляющими государственную регистрацию юридических лиц, недвижимого имущества и сделок с ним самостоятельно (до подачи заявления налогоплательщиком) принимать меры к постановке на учет налогоплательщиков.

Постановка налогоплательщика на налоговый учет должна быть осуществлена в течение 5 дней со дня подачи им всех необходимых документов и в этот же срок ему выдается соответствующее свидетельство. При этом каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов, в том числе подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, и на всей территории РФ

идентификационный номер налогоплательщика.

С этого момента идентификационный номер налогоплательщика указывается во всех направляемых налоговым органом уведомлениях, а также указывается налогоплательщиком в подаваемых им в налоговый орган декларациях, отчетах, заявлениях и других документах.

Таким образом, в Российской Федерации создается единый, централизованный государственный реестр налогоплательщиков, что существенно усиливает одну из важнейших составных частей налогового контроля в стране.

Но основной формой контроля налоговых органов за полной и своевременностью уплаты налогоплательщиками причитающихся налогов является все-таки **налоговая проверка**.

Налоговое законодательство установило два вида проверок, проводимых налоговыми органами: камеральные и выездные.

Камеральные налоговые проверки могут проводиться в отношении любого налогоплательщика, будь то юридическое или физическое лицо. В отличие от них **выездные** налоговые проверки могут проводиться только в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей.

Таким образом, выездная проверка не может быть осуществлена в отношении налогоплательщика — физического лица, если только он не занимается предпринимательской деятельностью.

Налоговый кодекс четко ограничил период проведения налоговой проверки. Ею могут быть охвачены не более трех календарных года деятельности налогоплательщика, предшествовавших году проведения проверки.

Если при проведении налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика, связанной с иными лицами, то налоговый орган может истребовать у этих лиц документы, относящиеся к

деятельности проверяемого налогоплательщика. Это в налоговой практике называется **встречной проверкой**.

Сущность камеральной проверки состоит в том, что она проводится по месту нахождения налогового органа. В данном случае налоговые органы проверяют налоговые декларации и документы, представленные налогоплательщиками, которые служат основанием для исчисления и уплаты налога, а также другие документы о деятельности налогоплательщика, имеющиеся у налогового органа.

Для проведения камеральной проверки должностным лицам налоговых органов не требуется какого-либо специального решения руководителя налогового органа; она может быть проведена в течение трех месяцев со дня представления конкретным налогоплательщиком налоговой декларации и других документов, связанных с налогообложением.

В случае обнаружения ошибок и неточностей в заполнении документов или противоречий между сведениями, содержащимися в этих документах, налоговый орган должен сообщить об этом налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный налоговым органом срок.

Если же в ходе камеральной проверки выявлены факты сокрытия или занижения налогооблагаемой базы, а также сумм причитающихся к уплате налогов, то налоговый орган направляет налогоплательщику требование об уплате соответствующей суммы налога и пени.

При проведении камеральной проверки налоговым органам предоставлено право требовать у налогоплательщика предъявления дополнительных сведений, а также получать объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Выездная налоговая проверка, как это видно из ее названия, осуществляется должностными лицами налоговых органов непосредственно на месте нахождения

налогоплательщика на основе данных бухгалтерского и налогового учета, осуществляемого налогоплательщиком.

В отличие от камеральной выездная налоговая проверка должна проводиться только на основании соответствующего письменного решения руководителя налогового органа.

Как отмечалось ранее, Налоговый кодекс, в отличие от ранее действовавшего налогового законодательства, существенно ограничил права налоговых органов при осуществлении выездных проверок. Это относится в первую очередь к установлению четкой периодичности и продолжительности их проведения. Согласно Кодексу налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные налоговые проверки и более по одним и тем же налогам за один и тот же период. Кроме того, выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Лишь в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. Одновременно с этим оговорено, что при проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства. При этом налоговые органы имеют право проверять филиалы и представительства налогоплательщика независимо от проведения проверок самого налогоплательщика. Законодательством запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за уже проверенный налоговый период.

Независимо от времени проведения предыдущей проверки повторная проверка может проводиться лишь в двух случаях: в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика и вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводящего предыдущую

проверку. Во втором случае повторная выездная налоговая проверка проводится вышестоящим налоговым органом исключительно на основании мотивированного постановления этого органа с соблюдением установленных законом требований.

В ходе выездной налоговой проверки может быть при необходимости проведена инвентаризация имущества налогоплательщика. Должностные лица налоговых органов могут также осматривать или обследовать производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, используемые налогоплательщиком для извлечения дохода или связанные с содержанием объектов налогообложения.

Если в ходе проверки у налоговых инспекторов появятся достаточные основания полагать, что документы, свидетельствующие о совершении налоговых правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены, то такие документы изымаются по акту, в котором должно быть дано обоснование необходимости изъятия документов и приведен их перечень.

Иногда во время выездной проверки составляется протокол осуществления отдельных действий. В нем должны быть зафиксированы все выявленные при производстве указанных действий существенные для дела факты и обстоятельства. Для этого к проведению проверок могут привлекаться другие лица: эксперты, специалисты, свидетели, понятые, что является принципиально новым элементом контрольной работы налоговых органов за соблюдением налогоплательщиками налогового законодательства, а также своевременным и полным внесением причитающихся налогов в бюджет и внебюджетные фонды.

Кроме того, при проведении налоговой проверки должностные лица налоговых органов могут привлекать **свидетелей**. Налоговым законодательством предусмотрено, что в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имею-

щие значение для осуществления налогового контроля по данному налогоплательщику. Показания свидетеля в обязательном порядке заносятся в протокол и являются важным элементом при принятии руководителем налогового органа решения по результатам проверки.

Если во время проверки возникает ситуация, когда для разъяснения каких-либо вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле, для участия в ней может быть привлечен **эксперт**.

Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта. Привлечение лица в качестве эксперта осуществляется на договорной основе.

Для проведения экспертизы должностное лицо налогового органа, осуществляющее выездную налоговую проверку, должно вынести специальное постановление.

В целях оказания содействия в осуществлении налогового контроля в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий налоговые органы могут на договорной основе привлекать **специалистов**, обладающих специальными знаниями и навыками и не заинтересованных в исходе дела.

Специалисты, в частности, могут привлекаться для участия в производстве выемки у проверяемых налогоплательщиков документов и предметов.

При проведении действий по налоговому контролю могут быть вызваны **понятые** в количестве не менее двух человек. Их основная обязанность состоит в том, чтобы удостовериться в протоколе факты, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии в процессе выездной налоговой проверки.

Присутствие понятых необходимо при осмотре должностными лицами налоговых органов территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится проверка, а также документов и предметов. Обязательно присутствие понятых также при выемке документов и предметов, производимой в случае отказа

налогоплательщика от их предъявления при проверке или непредъявления в установленный законодательством срок.

По результатам выездной налоговой проверки уполномоченными должностными лицами налоговых органов составляется акт налоговой проверки по установленной форме, который подписывается этими лицами и руководителями проверяемой организации либо индивидуальным предпринимателем.

В таком акте указываются документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи Налогового кодекса, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

Подготовленный и подписанный проверяющими и проверяемыми акт налоговой проверки, а также документы, изъятые у налогоплательщика, рассматриваются руководителем налогового органа вместе с документами и материалами, предоставленными налогоплательщиком, а также со всеми имеющимися возражениями, объяснениями и замечаниями.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель налогового органа выносит соответствующее **решение**, которое состоит в следующем.

Во-первых, налогоплательщик может быть привлечен к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Второй вариант решения может состоять в отказе от привлечения налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

И наконец, *в-третьих*, руководитель налогового органа может принять решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В случае принятия решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель

налогового органа обязан изложить обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, на основе каких документов, и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту, и результаты проверки этих документов, а также четко изложить решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей Налогового кодекса, предусматривающих ответственность за данные правонарушения и применяемые к налогоплательщику меры.

Только после принятия мотивированного решения налогоплательщику может быть направлено требование об уплате недоимки по налогу и пени.

Принципиально новое во взаимоотношениях налоговых органов и налогоплательщиков это введенная в Налоговом кодексе норма об **обязательном судебном порядке взыскания** с налогоплательщика штрафных санкций за нарушение налогового законодательства (если налогоплательщик не уплачивает штраф добровольно). То есть штрафы за нарушение налогового законодательства с момента вступления в действие Налогового кодекса взимаются только по решению суда.

После вынесения решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за нарушение налогового законодательства налоговый орган должен обратиться в суд с исковым заявлением о наложении на этого налогоплательщика налоговой санкции.

При этом до обращения в суд налоговый орган обязан предложить налогоплательщику добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. Обращение в суд производится налоговым органом только в случае, если налогоплательщик отказался добровольно уплатить сумму налоговой санкции или же пропустил установленный в требовании срок уплаты штрафной санкции.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя подается налоговым органом в арбитражный суд, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, — в суд общей юрисдикции.

К исковому заявлению в обязательном порядке должны быть приложены решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки.

Вопросы для самопроверки

1. Какие формы налогового контроля действуют в Российской Федерации?

2. Каков порядок постановки налогоплательщика на учет в налоговом органе?

3. Что такое идентификационный номер налогоплательщика?

4. Какие виды налоговых проверок установлены Налоговым кодексом РФ? В чем их принципиальные различия?

5. Какой документ составляется по результатам выездной налоговой проверки?

6. Какие решения может принять руководитель налогового органа при рассмотрении результатов налоговой проверки?

7. В какие сроки налогоплательщик обязан внести в бюджет штраф за нарушение налогового законодательства?

2.4. НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ

Налоговым кодексом РФ существенно изменены действовавшие до его принятия чрезмерно жесткие нормы ответственности за налоговые нарушения. Эти нормы

применялись при отсутствии ясного и четкого налогового законодательства, предупредительных процедур, нечеткости и расплывчатости формулирования составов налоговых нарушений. В этих условиях зачастую не закон, а налоговые инспекторы и их руководители определяли сам факт нарушения налогоплательщиком налогового законодательства и соответственно размер штрафных санкций за это нарушение.

Процедура определения нарушения законодательства о налогах была чрезмерно проста для налоговых органов, они зачастую сами могли трактовать налоговое законодательство при том, что отсутствовала четкая и ясная процедура доведения до каждого налогоплательщика многочисленных и нередко противоречивых циркуляров МНС и Минфина России.

Вследствие этого, а также непомерно раздутых размеров штрафных санкций не только за уклонение от уплаты налогов, но и за неточность или небрежность при составлении налоговых отчетов, а то и просто за ошибку в расчете налогов, предприятия-налогоплательщики сурово наказывались. Все это привело к тому, что к моменту принятия Налогового кодекса задолженность предприятий-налогоплательщиков во все виды бюджетов и внебюджетные фонды по штрафам и пеням оказалась в два раза больше, чем основная недоимка предприятий. Поэтому при подготовке и принятии Налогового кодекса было принято решение о существенном снижении размеров штрафов и пеней, а также о дифференциации ответственности за налоговые нарушения. В результате в Кодексе установлено около 30 видов составов налоговых правонарушений, в то время как до принятия Кодекса их было фактически только два. При этом меры ответственности в одних случаях устанавливаются в процентном отношении к сумме налоговых нарушений, а в других — в четко фиксированной сумме.

Принципиально новым в Налоговом кодексе является и то, что впервые в российской налоговой практике

дано достаточно четкое определение понятия налогового правонарушения. Согласно Кодексу **налоговым правонарушением** является виновно совершенное противоправное, т. е. в нарушение законодательства о налогах и сборах, действие или бездействие налогоплательщика, за которое Налоговым кодексом установлены соответствующие меры ответственности.

Основополагающими **принципами привлечения к ответственности** за нарушение налогового законодательства, определенными в основном налоговом законе страны, являются следующие:

- ни один налогоплательщик, будь то юридическое лицо, предприниматель или налогоплательщик — физическое лицо, не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ;
- к налогоплательщику не могут быть повторно применены меры налоговой ответственности за совершение одного и того же нарушения налогового законодательства;
- ответственность за действия, предусмотренные Налоговым кодексом, совершенные физическим лицом, наступает только в том случае, если они не содержат признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством РФ;
- привлечение налогоплательщика — юридического лица к ответственности за совершение налогового нарушения не может освобождать его должностных лиц (при наличии соответствующих оснований) от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ;
- в случае привлечения налогоплательщика к ответственности за нарушение налогового законодательства, он не освобождается от обязанности уплаты причитающихся сумм налогов;
- налогоплательщик не может считаться виновным в нарушении налогового законодательства, если эта

виновность не доказана и не установлена решением суда, вступившим в законную силу;

- на налогоплательщика не может быть возложена обязанность доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении, возложена на налоговые органы;
- все сомнения в виновности налогоплательщика в совершении налогового правонарушения согласно Налоговому кодексу РФ всегда должны толковаться в пользу налогоплательщика.

Принципиально новым моментом при определении меры ответственности налогоплательщика за нарушение налогового законодательства является установление Налоговым кодексом двух форм вины налогоплательщика, совершившего противоправное действие или бездействие: **умышленное правонарушение и совершенное по неосторожности**.

Умышленным считается такое правонарушение, когда совершившее его лицо, осознавая противоправный характер своих действий или бездействия, желало или сознательно допускало наступление их вредных последствий.

В то же время признается совершенным **по неосторожности** такое правонарушение, когда лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий или бездействия либо вредный характер возникших в результате их последствий, хотя должно было и могло это осознавать.

В зависимости от вины должностных лиц налогоплательщика, действия которых привели к нарушению налогового законодательства, определяется и вина организации-налогоплательщика.

Одновременно с этим установлены определенные обстоятельства, при наличии которых налогоплательщик **не подлежит ответственности** за нарушение нало-

гового законодательства. Суть этих обстоятельств состоит в следующем.

Во-первых, вину налогоплательщика исключают действия, совершенные должностным лицом вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств.

Во-вторых, не подлежат ответственности те действия налогоплательщика, приведшие к нарушению налогового законодательства, которые являются следствием выполнения письменных разъяснений по вопросам применения налогового законодательства, данных налоговым органом, или другим уполномоченным государственным органом, или их должностными лицами в пределах их компетенции.

И в-третьих, действия, содержащие признаки налогового правонарушения, совершенного налогоплательщиком — физическим лицом, находившимся в момент их совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния, также исключают его вину.

Применение того или иного размера финансовых санкций за нарушение налогового законодательства зависит от обстоятельств, смягчающих или же, наоборот, отягчающих предусмотренную в законе ответственность за совершение налогового правонарушения.

Обстоятельством, **смягчающим** ответственность за нарушение налогового правонарушения, является, в частности, совершение правонарушений вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств, а также под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости.

Обстоятельством, **отягчающим** ответственность, является совершение налогового правонарушения лицом, ранее (т. е. в течение 12 месяцев со дня последнего применения санкций) привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение.

При наличии у налогоплательщика хотя бы одного из указанных смягчающих ответственность обстоятельств размер финансового штрафа уменьшается не менее чем в два раза по сравнению с тем размером, который установлен Налоговым кодексом. Однако при наличии отягчающих обстоятельств размер штрафа увеличивается в два раза.

Если налогоплательщик совершил не менее двух налоговых правонарушений, то налоговые санкции применяются к нему за каждое такое правонарушение в отдельности.

Налоговый кодекс установил и период времени, в течение которого налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика штрафа в соответствии с налоговой санкцией. Суд примет к рассмотрению заявление налогового органа только в том случае, если со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта прошло не более 6 месяцев.

Основные виды нарушений налогового законодательства и ответственность налогоплательщиков за их совершение приведены в табл. 3.

Таблица 3

**Ответственность налогоплательщика
за нарушение налогового законодательства**

№ п/п	Виды налоговых правонарушений	Налоговая санкция
1	Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе при отсутствии признаков налогового правонарушения	5 тыс. руб.
2	Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе на срок более 90 дней	10 тыс. руб.
3	Осуществление предпринимательской деятельности без постановки на учет в налоговом органе	10% полученных за этот период доходов, но не менее 20 тыс. руб.

№ п/п	Виды налоговых правонарушений	Налоговая санкция
4	Осуществление предпринимательской деятельности без постановки на налоговый учет в течение более трех месяцев после установленного срока (уклонение от постановки на налоговый учет)	20% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней
5	Нарушение срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии счета в банке	5 тыс. руб.
6	<p>Непредставление в установленный срок налоговому органу по месту учета налоговой декларации:</p> <p>при нарушении срока представления декларации до 180 дней</p> <p>при нарушении срока представления декларации более 180 дней</p>	<p>5% суммы налога, подлежащего уплате по этой декларации, за каждый просроченный месяц, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб.</p> <p>30% суммы налога, подлежащего уплате, и 10% суммы налога за каждый полный и неполный месяц начиная со 181 дня</p>
7	<p>Грубое нарушение учета доходов, расходов и объектов налогообложения (отсутствие первичных документов, регистров бухучета, систематическое несвоевременное или неправильное отражение в учете и отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений):</p> <p>совершенное в течение одного налогового периода</p> <p>совершенное в течение более одного налогового периода</p>	<p>5 тыс. руб.</p> <p>15 тыс. руб.</p>

№ п/п	Виды налоговых правонарушений	Налоговая санкция
	повлекшее занижение дохода	10% суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс руб.
8	Нарушение правил составления налоговой декларации (несвоевременное и неправильное отражение доходов и расходов источников доходов, исчисленной суммы налога)	5 тыс руб.
9	Неуплата или не полная уплата сумм налогов в результате занижения налоговой базы или неправильного исчисления налогов: выявленные налоговым органом при выездной проверке совершенные умышленно	штраф в размере 20% неуплаченной суммы налога штраф в размере 40% неуплаченной суммы налога
10	Незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа, проводящего налоговую проверку, на территорию или в помещение налогоплательщика	5 тыс. руб.
11	Несоблюдение порядка владения, пользования или распоряжения имуществом, на которое наложен арест	10 тыс. руб.
12	Непредставление в срок налогоплательщиком документов или иных сведений, предусмотренных налоговым законодательством	50 руб. за каждый непредставленный документ

Как видно из приведенных в табл. 3 данных, с принятием Налогового кодекса не произошло резкого увеличения числа видов правонарушений, за совершение которых на налогоплательщика налагаются штрафные санкции. Все эти виды нарушений присутствовали в

налоговом законодательстве, действовавшем до принятия Налогового кодекса. Другое дело, что за эти правонарушения, причем независимо от того, совершены ли они преднамеренно или неумышленно и имелись ли при этом смягчающие обстоятельства, существовало практически два вида наказаний, причем весьма существенных. И любое правонарушение могло привести к банкротству налогоплательщика. Действующая в настоящее время система налоговых санкций, применяемых к налогоплательщику, существенно дифференцирована и в значительной степени смягчена.

Наибольшая ставка штрафа, которая сегодня применяется, — это 40% суммы неуплаченного налога за умышленное занижение налогооблагаемой базы или неправильное исчисление налога. До принятия Налогового кодекса за неправомерное уменьшение налогов взималась сумма, равная 100% суммы сокрытой или заниженной прибыли (100% суммы налога за сокрытый или неучтенный объект налогообложения). Плюс к этому налогоплательщик должен был заплатить штраф в этой же сумме. При повторном же подобном нарушении сумма штрафа увеличивалась вдвое. Таким образом, в настоящее время размер налоговой санкции снизился более чем в 15 раз.

Налоговым кодексом кроме ответственности непосредственно налогоплательщиков установлены также налоговые санкции за нарушение законодательства и для других участников налоговых отношений.

В частности, за невыполнение налоговым агентом возложенных на него обязанностей налагается штраф в размере 20% суммы, подлежащей перечислению.

В случае если эксперт, переводчик или специалист отказываются от участия в проведении налоговой проверки, они могут быть наказаны штрафом в размере 500 руб. При этом за дачу экспертом заведомо ложного заключения штраф составляет 1000 руб.

Особое место в налоговом законодательстве отведено **ответственности коммерческих банков** за наруше-

ние ими обязанностей, возложенных на них налоговыми законами.

В частности, за открытие банком счета налогоплательщику без предъявления последним свидетельства о постановке на учет в налоговом органе или при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица на коммерческий банк налагается штраф в размере 10 000 руб.

Кроме того, в случае несообщения банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организацией или индивидуальным предпринимателем с этого банка взыскивается штраф в размере 20 000 руб.

При нарушении банком установленного срока исполнения поручения налогоплательщика о перечислении налога или сбора с банка взыскивается штраф в размере ставки рефинансирования Центрального банка РФ, но не более 0,2% за каждый день просрочки.

Если же банк совершил действия, создавшие ситуацию отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, в отношении которого в банке находится инкассовое поручение налогового органа, то на банк налагается штраф в размере 30% непоступившей в результате таких действий суммы налогов.

В том случае, если у банка имеется решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, а банк исполнил поручение последнего на перечисление средств с этого счета, с банка взыскивается штраф в размере 20% суммы, перечисленной в соответствии с поручением налогоплательщика, но не более суммы задолженности налогоплательщика в бюджет.

Неисполнение банком в установленный срок инкассового поручения налогового органа о перечислении со счета налогоплательщика при наличии на нем достаточных денежных средств суммы налога или сбора, а также пени влечет за собой взыскание пени в размере 1/150 ставки рефинансирования Центрального банка РФ, но не более 0,2% за каждый день просрочки.

В случае непредставления коммерческим банком по мотивированному запросу налогового органа справки по операциям и счетам организаций или граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в установленный Кодексом срок с банка взыскивается штраф в размере 20 000 руб.

Так же как и с налогоплательщика, взыскание налоговых санкций с банков осуществляется только по решению суда.

Вопросы для самопроверки

1. Что такое налоговое правонарушение? Сколько их видов установлено в Налоговом кодексе РФ?

2. Какие основополагающие принципы привлечения налогоплательщика к ответственности установлены в Налоговом кодексе РФ?

3. В каких случаях налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности за налоговое правонарушение?

4. Какие налоговые санкции установлены за основные виды налоговых правонарушений?

5. В чем состоит принципиальное отличие установленной Налоговым кодексом РФ системы санкций от действовавшей ранее?

6. Какова ответственность коммерческих банков за нарушение возложенных на них обязанностей?

Глава 3

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

3.1. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (НДС)

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

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

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

В настоящее время в мировой практике наблюдается усиление роли косвенного налогообложения. В 50-е гг. НДС взимался только во Франции, сейчас — в большинстве европейских стран. В апреле 1967 г. Совет ЕЭС объявил НДС основным косвенным налогом стран — членов ЕЭС. В настоящее время 20 из 24 стран — членов Организации экономического сотрудничества и развития приняли НДС как основной налог на потребление.

Кроме того, он взимается еще в 35 странах Азии, Африки и Латинской Америки. Пока еще этот вид косвенного налогообложения не действует в Канаде, США, Австралии и Швейцарии. Значительное распространение НДС обусловлено многочисленными преимуществами данного налога по сравнению с другими.

Как известно, этим налогом облагается доход, идущий на конечное потребление. Однако доход, идущий на накопление и инвестирование, освобождается от налога, что косвенно стимулирует эти процессы. Преимуществом НДС является и то, что он позволяет значительно увеличить доходы государства от доходов, идущих на потребление, поскольку имеет более широкую, чем у других налогов, базу обложения. Одновременно данный налог в определенной степени стимулирует расширение производства товаров, идущих на экспорт, так как при продаже продукции за рубеж применяется минимально возможная ставка НДС — в размере 0%.

НДС, в отличие от прочих разновидностей косвенных налогов и налогов с оборота, позволяет государству получать часть дохода на каждой стадии производственного и распределительного цикла. При этом конечный доход государства от этого налога не зависит от количества промежуточных производителей.

На долю НДС приходится около 80% всех косвенных налогов во Франции, более 50% в Великобритании и Германии. При этом поступления НДС в бюджеты развитых стран постоянно увеличиваются.

Однако НДС с его достаточно высокими ставками и широкой налогооблагаемой базой в значительной степени ограничивает платежеспособный спрос. Это свойство НДС эффективно используется в экономике развитых европейских стран. Когда наблюдается перепроизводство каких-либо товаров, то увеличивается ставка, чтобы снизить объемы их выпуска.

В Российской Федерации НДС был введен с 1992 г. и фактически заменил (вместе с акцизами) прежние налог с оборота и налог с продаж, намного превзойдя

их по своему влиянию на формирование доходов бюджета, экономику, формирование ценовых пропорций и финансы предприятий и организаций.

Введение НДС в нашей стране совпало с началом проведения масштабной экономической реформы, внедрением в экономику рыночных отношений, переходом к свободным ценам на большинство товаров, работ и услуг.

Сегодня НДС в России является не только основным косвенным налогом, но и главным в формировании доходной части бюджетов всех уровней. Поступления указанного налога в консолидированный бюджет Российской Федерации составили в 2002 г. около 24% всех поступлений налогов, сборов и платежей. Для сравнения отметим, что доля другого косвенного налога — акциза составляет всего чуть более 10%, а удельный вес таможенных пошлин равен 14%.

В настоящее время поступления НДС в бюджеты всех уровней (консолидированный бюджет страны) превысили поступления по любому другому налогу, в том числе по налогу на прибыль, доля которого, например, в 1995 г. составляла 32%, в то время как доля НДС в том же году равнялась чуть более 26%. К 2002 г. доля налога на прибыль существенно снизилась и составляла около 15%.

Плательщиками НДС являются все предприятия и организации вне зависимости от видов деятельности, форм собственности, ведомственной принадлежности, организационно-правовых форм, численности работающих и т. д., имеющие статус юридических лиц, осуществляющих производственную и иную коммерческую деятельность и на которых в соответствии с налоговым законодательством возложена обязанность уплачивать НДС.

Плательщиками являются также индивидуальные (семейные) частные предприятия, осуществляющие реализацию товаров, работ и услуг, облагаемых данным налогом, предприятия с иностранными инвестициями,

осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность на российской территории, а также международные объединения и иностранные юридические лица, осуществляющие эту деятельность на территории России.

Обязаны уплачивать НДС компании, фирмы, любые другие организации, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, осуществляющие производственную или иную коммерческую деятельность на российской территории.

При ввозе товаров на территорию России плательщиком является декларант либо другое лицо, определяемое нормативными актами по таможенному делу. Платится НДС в этом случае до или в момент принятия грузовой таможенной декларации.

При безвозмездной передаче товаров, работ и услуг плательщиком является сторона, их передающая.

Лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, не были плательщиками НДС до 31 декабря 2000 г. С 1 января 2001 г. с принятием второй части Налогового кодекса указанные лица являются плательщиками данного налога при определенных условиях.

Плательщики НДС по реализации транспортных услуг имеют свои особенности в зависимости от характера перевозок. По железнодорожным перевозкам плательщиками выступают управления железных дорог, производственные объединения железнодорожного транспорта. При этом подсобно-вспомогательные организации, не относящиеся к перевозочной деятельности железных дорог, являются самостоятельными плательщиками налога по осуществляемым ими видам деятельности.

При осуществлении авиационных перевозок плательщиками являются авиакомпании, аэропорты, объединенные авиаотряды, авиационно-технические базы и другие организации гражданской авиации.

Пароходства, порты, отряды аварийно-спасательных работ, бассейновые управления морских путей и дру-

гие организации морского и речного транспорта выступают плательщиками налога при реализации транспортных услуг по морским и речным перевозкам.

По автомобильным перевозкам обязанность уплаты НДС налоговым законодательством возложена на производственные организации и объединения автомобильного транспорта.

Если заготовительные, оптовые, снабженческие организации (предприятия) реализацию своих товаров, работ и услуг осуществляют через посредников, по договорам комиссии или поручения, то плательщиками НДС являются как комиссионеры, или поверенные, так и комитенты, или доверители.

Вместе с тем Налоговый кодекс РФ впервые в практике российского налогообложения предусмотрел возможность **освобождения** как юридических, так и физических лиц **от исполнения обязанностей налогоплательщика**. Согласно положениям Кодекса организации и индивидуальные предприниматели могут быть освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров, работ и услуг этих организаций и предпринимателей, без учета НДС, не превысила в совокупности 1 млн руб. Вместе с тем необходимо иметь в виду, что указанное положение не распространяется на плательщиков НДС, реализующих подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев.

Не применяется это положение и в отношении обязанностей, возникающих по уплате НДС в связи с ввозом товаров на российскую таможенную территорию.

Лица, претендующие на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, подтверждающие право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета.

К числу таких документов относятся выписки из бухгалтерского баланса (для организаций), из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (для индивидуальных предпринимателей), из книги продаж, а также копии журналов полученных и выставленных счетов-фактур.

Освобождение организаций и предпринимателей от исполнения обязанностей налогоплательщика производится налоговым органом на срок, равный 12 последовательным календарным месяцам. По истечении этого срока не позднее 20-го числа последующего месяца организации и индивидуальные предприниматели, которые были освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика, должны представить в налоговые органы письменное заявление и документы, подтверждающие, что в течение срока освобождения сумма выручки от реализации товаров, работ и услуг, без учета НДС, за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала 1 млн руб.

Налоговые органы в течение 10 дней обязаны произвести проверку этих документов и внести два последовательных решения.

Во-первых, они могут подтвердить или не подтвердить правомерность освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика.

Во-вторых, налоговые органы могут принять решение о продлении освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика или же об отказе от продления.

Если в течение периода освобождения от обязанностей налогоплательщика будет иметь место факт превышения предельной суммы реализации товаров, работ и услуг, то налогоплательщики утрачивают право на освобождение и уплачивают налог на общих основаниях начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение, и до окончания периода освобождения.

В случае же непредставления налогоплательщиком необходимых документов или представления документов, содержащих недостоверные сведения, сумма налога должна быть восстановлена и уплачена в бюджет. При этом с налогоплательщика взыскиваются соответствующие суммы налоговых санкций и пени. При исчислении и уплате НДС наиболее сложно как экономически, так и чисто технически определить **облагаемый оборот**. Из самого названия налога вытекает, что НДС представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства.

В связи с этим необходимо знать, что такое “добавленная стоимость” и как она рассчитывается. **Добавленная стоимость** — это разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. Отсюда логически должно было бы вытекать, что объектом обложения НДС служит эта добавленная стоимость.

Однако действующее в России налоговое законодательство установило иной объект обложения этим налогом. **Объектом налогообложения** названы следующие операции.

Прежде всего, это обороты по реализации товаров, работ и услуг на территории РФ. При этом предусмотрено и положение, когда предприятие приобретает товар на стороне, а затем реализует его. Эта операция также является оборотом и соответственно объектом налогообложения. Российское налоговое законодательство применительно к НДС относит к реализации товаров, работ и услуг и соответственно к облагаемому обороту также и передачу товаров, выполнение работ или оказание услуг одного структурного подразделения предприятия-налогоплательщика другому структурному подразделению этого же предприятия, т. е. для собственного потребления, затраты по которым не принимаются к вычету, в том числе через амортизационные

отчисления, при исчислении налога на прибыль организации.

Ввоз товаров на территорию РФ в соответствии с налоговым законодательством приравнивается к реализации товаров, работ и услуг и подлежат обложению НДС.

Для понимания сути объекта обложения НДС необходимо также установить, что подразумевается под реализацией товаров, работ или услуг. Исходя из положений налогового законодательства реализацией товаров, работ или услуг организацией или предприятием является соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу, а в отдельных случаях, предусмотренных налоговым законодательством, — и на безвозмездной основе.

Нормативные акты по налогообложению дают четкое определение товара, работ и услуг для целей налогообложения.

Товаром считается любое имущество, реализуемое или предназначенное для реализации. К такому имуществу относятся предметы, изделия, продукция, в том числе производственно-технического назначения, недвижимое имущество, включая здания и сооружения, а также электро- и теплоэнергия, газ, вода.

К работам относится деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организаций или физических лиц. Поэтому объектом обложения НДС могут выступать объемы реализации строительного-монтажных, ремонтных, научно-исследовательских, технологических, проектно-изыскательских, реставрационных и других видов работ.

Российское налоговое законодательство признает объектом обложения НДС также и выполнение строительного-монтажных работ для собственного потребления.

Услуги — это деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. В связи с этим объектом обложения НДС является выручка от оказания любых платных услуг, кроме сдачи земли в аренду (транспортные услуги, погрузка и хранение товаров, посреднические услуги, а также услуги, связанные с поставкой товаров, услуги связи, бытовые, жилищно-коммунальные услуги, физкультура и спорт, реклама, услуги по сдаче в аренду имущества и недвижимости, в том числе по лизингу, инновационные услуги и т. д.).

В оборот, облагаемый НДС, в настоящее время включается значительно более широкий круг доходов и финансовых ресурсов предприятий и организаций, чем это вытекает из понятия “реализация” и “добавленная стоимость”. Расширенный перечень финансовых ресурсов, включаемых в облагаемый НДС оборот, возник в связи с необходимостью пресечения уклонения налогоплательщиков от выполнения своих налоговых обязательств перед государством.

Объектом налогообложения является реализация предметов залога и передача товаров, результатов выполненных работ и оказание услуг по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

Являются объектом обложения также имеющие место бартерные сделки по товарам, работам и услугам, а также передача товаров, работ и услуг другим предприятиям или физическим лицам, включая своих работников. Суммы полученных авансовых и прочих платежей, поступающие в счет предстоящих поставок товаров, работ или услуг на счета в учреждения банков или в кассу, а также суммы, полученные в порядке частичной оплаты реализованных товаров, работ и услуг, также являются объектом обложения данным налогом.

При этом законодательство определяет и те операции, которые не могут быть признаны в целях налогообложения реализацией товаров, работ и услуг и соответственно не могут служить объектом обложения НДС.

К ним, в частности, относится передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления.

Передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации, а также передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и местного самоуправления, бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям также не считается при исчислении и уплате НДС реализацией товаров и соответственно не подлежит обложению налогом.

Не признает Налоговый кодекс реализацией и выполнение работ, оказание услуг органами государственной власти и органами местного самоуправления в случае, если обязательность выполнения указанных работ или оказания услуг установлена федеральным или региональным законодательством или актами органов местного самоуправления.

Не является реализацией товаров, работ или услуг при обложении НДС осуществление операций, связанных с обращением монет из драгоценных металлов (за исключением коллекционных монет), являющихся валютой РФ или валютой иностранных государств. При этом Налоговый кодекс установил, какие же монеты относятся к коллекционным монетам из драгоценных металлов.

Это в первую очередь монеты из драгоценных металлов, являющиеся российской валютой, валютой инос-

транного государства или группы государств, отечественные по технологии, обеспечивающей получение зеркальной поверхности.

К этой же категории относятся и монеты из драгоценных металлов, не являющиеся валютой РФ, иностранного государства или группы государств. В отдельных случаях не считается реализацией передача основных средств, нематериальных активов или иного имущества, в частности правопреемникам — некоммерческим организациям в качестве первоначального взноса и т. д.

С принятием Налогового кодекса существенно сокращается число льгот по НДС. Вместе с тем их количество остается достаточно большим, и предоставляются они в основном в форме освобождения от налога отдельных видов товаров, работ и услуг или отдельных операций.

В целях усиления экономической и социальной защищенности как населения в целом, так и отдельных категорий граждан в условиях перехода экономики на рыночные отношения налоговым законодательством РФ освобождены от обложения обороты по реализации отдельных социально значимых товаров, работ и услуг.

Это относится в первую очередь к медицинской технике, изделиям медицинского назначения, к витаминизированной и лечебно-профилактической продукции пищевой, мясной, молочной, рыбной и мукомольно-крупяной промышленности, бытовым дезинфицирующим, инсектицидным и дератизирующим средствам, подгузникам, репеллентам, товарам ветеринарного назначения, таре и упаковке.

Освобождена от обложения НДС также реализация протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним, технических средств, включая автотранспорт, материалов, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации

инвалидов, а также линз и оправ для очков, за исключением солнцезащитных. При этом важно подчеркнуть, что льгота по указанным лекарствам, изделиям и продукции касается как отечественных товаров, так и ввозимых на территорию России товаров данной группы, т. е. НДС не взимается и при их таможенном оформлении.

Реализация медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями или учреждениями, в том числе врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг, также не облагается данным налогом. При этом установленное ограничение применения льготы в части ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг не распространяется на организации, финансируемые из бюджета. Одновременно с этим закон достаточно четко определяет, что же относится к медицинским услугам, освобождаемым от НДС. Это услуги, предоставляемые по перечню услуг в рамках обязательного медицинского страхования. В этот перечень включены услуги, оказываемые населению по диагностике, профилактике и лечению независимо от формы и источника их оплаты по перечню, утверждаемому Правительством РФ. Освобождены от уплаты НДС услуги по сбору у населения крови, услуги скорой медицинской помощи населению, услуги по изготовлению лекарственных средств аптечными учреждениями. В перечень освобождаемых от обложения НДС услуг включены и такие услуги, как дежурство медицинского персонала у постели больного, изготовление и ремонт очковой оптики, за исключением солнцезащитной, ремонт слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий.

Реализация услуг государственных и муниципальных учреждений социальной защиты по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, а также услуги, оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологическим больным, не включается в облагаемый оборот и не облагается НДС.

В целях социальной защиты населения льготируются услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, студиях и секциях, включая спортивные.

Льгота по налогу установлена также при реализации продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или учреждениям.

Необходимо подчеркнуть, что данная льгота распространяется на студенческие и школьные столовые, столовые других учебных заведений, столовые медицинских организаций только в случае полного или частичного их финансирования из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования.

Не взимается НДС с реализации услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования или автомобильным транспортом в пригородном сообщении (за исключением такси, в том числе маршрутного), морским, речным, железнодорожным транспортом при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам.

Не увеличивается на сумму НДС оплата услуг патологоанатомических бюро, ритуальных услуг, работ и услуг по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей.

Льгуется также реализация почтовых марок (за исключением коллекционных марок), маркированных открыток и маркированных конвертов, лотерейных билетов лотерей, проводимых по решению уполномоченных органов.

В целях социальной защиты от неоправданного роста цен и тарифов не взимается НДС при реализации

услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности.

Для снижения стоимости путевок и курсовок в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, расположенные на российской территории, их реализация не подлежит обложению НДС.

Услуги, оказываемые без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним, не подлежат обложению данным налогом.

Освобождены от налогообложения также услуги в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг.

Нормативными документами четко определено, что следует понимать под услугами в сфере образования. Это услуги, оказываемые образовательными учреждениями в части их уставной непредпринимательской деятельности независимо от организационно-правовых форм — государственными, муниципальными, негосударственными, включая частные, общественные и религиозные.

А как быть с уплатой НДС в том случае, если образовательные учреждения занимаются предпринимательской деятельностью, например сдают в аренду фонды и имущество, торгуют покупными товарами, оборудованием, оказывают посреднические услуги, имеют долевое участие в деятельности других учреждений и предприятий и т. д.? В этом случае НДС уплачивается в установленном порядке.

Освобождены от налогообложения ремонтно-реставрационные, консервационные и восстановительные работы, выполняемые при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, а также культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций.

Не подлежит налогообложению реализация работ по строительству объектов социально-культурного или бытового назначения и сопутствующей инфраструктуры и работ по созданию, строительству и содержанию центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей, выполняемых в рамках реализации целевых социально-экономических программ или проектов жилищного строительства для военнослужащих. При этом важно подчеркнуть, что освобождение от налогообложения производится при условии финансирования данных работ исключительно и непосредственно за счет займов или кредитов, предоставляемых международными организациями или правительствами иностранных государств, иностранными организациями или физическими лицами в соответствии с межправительственными или межгосударственными соглашениями.

Льгота по НДС установлена также в части освобождения от уплаты налога при реализации товаров, работ и услуг (за исключением подакцизных товаров) в рамках оказания нашей стране безвозмездной помощи или содействия.

Не подлежит налогообложению реализация на российской территории услуг по сдаче в аренду служебных или жилых помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в России. Указанная льгота предоставляется только в том случае, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении российских граждан и российских организаций или если такая норма предусмотрена международным договором или соглашением РФ.

Освобождены от налогообложения также отдельные виды услуг, оказываемых учреждениями культуры. К ним, в частности, относятся услуги по предоставлению напрокат отдельного оборудования, музыкальных инструментов, культурного инвентаря и некоторых других предметов, услуги по изготовлению копий экспонатов

и документов из фондов указанных учреждений и копий в учебных целях, а также учебных пособий, услуги по фотокопированию, репродуцированию, ксерокопированию, микрокопированию с печатной продукции, а также услуги по звукозаписи проводимых этими учреждениями мероприятий и ряд других услуг.

Льготируется также реализация входных билетов и абонементов на посещение театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, экскурсионных билетов при условии, что форма этих билетов утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности.

При этом налоговое законодательство дает достаточно полный перечень учреждений, которые применительно к уплате НДС относятся к учреждениям культуры и искусства. Это театры, кинотеатры, концертные организации и коллективы, цирки, библиотеки, музеи, выставки, дома и дворцы культуры, клубы, дома: кино, литератора, композитора и т. д., а также планетарии, парки культуры и отдыха, ботанические сады, зоопарки, лектории и народные университеты, экскурсионные бюро (за исключением туристических экскурсионных бюро), заповедники, национальные парки, природные парки и ландшафтные парки.

Льготируется реализация входных билетов организациями физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-зрелищные мероприятия, а также оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения этих мероприятий.

Не подлежат налогообложению операции по реализации предметов религиозного назначения и религиозной литературы (по перечню, утверждаемому Правительством РФ по представлению религиозных организаций и объединений), которые производятся и реализуются религиозными организациями или объединениями в рамках религиозной деятельности. Исключение сделано для подакцизных предметов, которые подлежат обложению НДС. Проведение указанными организациями религи-

озных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий также освобождено от обложения НДС.

Особое внимание в законодательстве уделено социальной защите и адаптации инвалидов. Для организаций и предприятий, где работают инвалиды, создаются льготные налоговые условия, способствующие более успешной реализации производимой ими продукции. Освобождена от уплаты НДС реализация товаров, работ и услуг, произведенных общественными организациями инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%.

Не облагается налогом и продукция, работы и услуги, реализуемые организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общественных организаций инвалидов, при условии, что среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%. Льгота по НДС предоставлена также и тем учреждениям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов, и которые созданы для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям.

Исключение в части льгот организациям, использующим труд инвалидов, сделано лишь для подакцизных товаров, минерального сырья и полезных ископаемых и некоторых других товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов, а также для брокерских и иных посреднических услуг, оказываемых этими организациями. Указанные операции подлежат обложению НДС.

Реализация продукции, работ и услуг, производимых лечебно-производственными или трудовыми

мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения, также не облагается НДС.

Реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в установленном порядке, также не облагается налогом.

Не включаются в облагаемый оборот операции по реализации промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, а также лома и отходов этих металлов для дальнейшей переработки и аффинирования. Не является объектом обложения также реализация драгоценных металлов и драгоценных камней налогоплательщиками Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Федерации, Банку России и банкам, реализация драгоценных камней в сырье для обработки предприятиям независимо от форм собственности для последующей продажи на экспорт, а также специализированным внешнеэкономическим организациям, Банку России и банкам. Реализация драгоценных металлов из Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней, из фондов драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Федерации специализированным внешнеэкономическим организациям, Банку России и банкам, а также драгоценных металлов в слитках Банком России и банками при условии, что эти слитки остаются в одном из сертифицированных хранилищ, также не подлежит налогообложению.

Если осуществляется передача товаров, выполнение работ или оказание услуг безвозмездно в рамках благотворительной деятельности (за исключением подакцизных товаров), то эти обороты не облагаются НДС.

Все виды финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме с 1 января 2001 г. подлежат освобождению от уплаты НДС.

Следует особо выделить льготы, касающиеся отдельных сфер деятельности.

От уплаты налога освобождена, в частности, реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет не менее 70%, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы.

Выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ освобождается от уплаты налога при условии, что эти работы осуществляются за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций. Выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров также является операцией, освобождаемой от налогообложения.

Действующим налоговым законодательством предусматривается также освобождение от НДС отдельных банковских операций, за исключением операций по инкассации. Прежде всего, к этой категории следовало бы отнести операции, связанные с привлечением и размещением денежных средств организаций и физических лиц во вклады, а также по открытию и ведению их банковских счетов, расчетам по банковским счетам организаций, физических лиц и банков-корреспондентов, кассовому обслуживанию организаций и физических лиц, купле-продаже иностранной валюты, выдаче банковских гарантий и некоторые другие банковские операции.

Льгота по налогу в части освобождения от уплаты НДС предусмотрена также при оказании услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми

организациями, а также услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами.

Проведение лотерей организациями, занимающимися игорным бизнесом, организация ими тотализаторов и других основанных на риске игр, в том числе с использованием игровых автоматов, также освобождается от налогообложения.

Для получения всех указанных выше льгот в соответствии с действующим законодательством налогоплательщик обязан вести отдельный учет операций, подлежащих налогообложению, и операций, не подлежащих налогообложению.

Кроме того, для получения перечисленных льгот по налогу налогоплательщик обязан иметь соответствующие лицензии на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с российским законодательством.

При этом перечисленные льготы не предоставляются при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров.

Специальные льготы предусмотрены также при ввозе в Россию отдельных товаров.

В частности, не подлежат налогообложению товары, за исключением подакцизных товаров, ввозимые в качестве безвозмездной помощи или содействия нашей стране.

Кроме того, освобождается ввоз материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики или лечения инфекционных заболеваний.

Ввоз художественных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с российским законодательством к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов России, также не является объектом налогообложения.

Если на российскую территорию ввозятся любые печатные издания, получаемые государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведения кинематографии, ввозимые специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов, то эта операция также не подлежит обложению налогом.

Не подлежит налогообложению ввоз на территорию России технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций.

Операции по ввозу необработанных природных алмазов также освобождаются от уплаты налога.

Ввоз в Россию товаров, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними, не подлежит обложению НДС.

Освобождается также ввоз в Российскую Федерацию валюты РФ и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг — акций, облигаций, сертификатов, векселей.

Продукция морского промысла, выловленная или переработанная рыбопромышленными российскими предприятиями и ввозимая на российскую территорию, также не подлежит обложению налогом.

Освобождение ввозимых в Россию товаров от уплаты НДС связано с соблюдением одного важнейшего условия — использование их на те цели, с которыми связана льгота по налогу.

В случае если освобожденные от уплаты налога товары после их ввоза в Россию использованы на другие цели, чем те, в связи с которыми было предоставлено

такое освобождение от налогообложения, то налог подлежит уплате в полном объеме с начислением пени за весь период, считая с даты их ввоза на таможенную территорию РФ до момента фактической уплаты налога.

Для определения размера НДС необходимо четко представлять порядок формирования налоговой базы. **Налоговая база** для исчисления и уплаты НДС определяется в зависимости от особенностей реализации произведенных налогоплательщиком или приобретенных на стороне товаров, работ и услуг. При этом важно иметь в виду, что в случае применения налогоплательщиком при реализации, а также при передаче, выполнении или оказании для собственных нужд товаров, работ или услуг различных налоговых ставок налоговая база должна определяться отдельно по каждому виду товаров, работ и услуг, облагаемых по разным ставкам.

Налоговая база зависит также от применения тех или иных цен в действующей системе ценообразования.

Во-первых, необходимо иметь в виду, что в выручку от реализации товаров, работ и услуг включаются все доходы, полученные налогоплательщиком и напрямую связанные с расчетами по оплате товаров, работ и услуг как в натуральной, так и в денежной форме, включая оплату ценными бумагами.

Во-вторых, выручка в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Банка России, который действовал на дату фактической реализации товаров, работ и услуг или на дату осуществления расходов.

В-третьих, цены на реализуемую продукцию устанавливаются налогоплательщиком по согласованию с покупателем и в этом размере включаются в налоговую базу.

В условиях развивающихся рыночных отношений в экономике России действуют как свободные рыночные цены и тарифы, так и государственные регулируемые цены и тарифы. Если продукция, товары и услуги реализуются по свободным рыночным ценам, то в них не

включается НДС. Сумма НДС в этом случае определяется от суммы оборота исходя из действующей ставки налога.

Государственные регулируемые цены и тарифы делятся на два вида: цены, в которые уже включен НДС, и цены, не содержащие в себе НДС. К первому виду относятся государственные регулируемые розничные цены и тарифы на отдельные потребительские товары и услуги для населения. Ко второму — государственные регулируемые оптовые цены и тарифы по продукции топливно-энергетического комплекса (ТЭКа) и услугам производственно-технического назначения (услуги связи, грузовые транспортные перевозки и услуги).

Налоговые органы имеют при этом право проверять уровень указанных цен только в следующих случаях:

- между взаимозависимыми лицами;
- по товарообменным (бартерным) операциям;
- при совершении внешнеторговых сделок;
- при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам, работам или услугам в пределах непродолжительного периода времени.

Если при проверке по изложенным 4 основаниям окажется, что применяемые налогоплательщиком цены отклоняются более чем на 20% от рыночных цен на идентичные или однородные товары, то налоговый орган имеет право сделать досчет объема реализации до уровня рыночных цен.

Порядок определения налоговой базы по НДС, предоставляемых льгот и преимуществ, а также применения ставок НДС — общий для всех предприятий и организаций вне зависимости от их организационно-правовых форм, форм собственности и видов деятельности. Но наряду с общими правилами существуют и особенности, характерные для отдельных видов деятельности предприятий, связанные со спецификой

их производственно-финансовой деятельности, видом предоставляемых ими услуг, а также осуществляемых ими операций.

Рассмотрим особенности определения налоговой базы по отдельным способам реализации товаров, работ и услуг, а также по применяемым формам оплаты поставленных товаров и выполненных работ и услуг.

Некоторые сложности в определении налоговой базы НДС возникают при осуществлении предприятиями и организациями товарообменных, или так называемых бартерных операций, при безвозмездной передаче товаров, работ и услуг, при передаче права собственности на предмет залога залогодержателю, а также при имеющей место в настоящее время натуральной оплате труда работников предприятий и организаций. В этом случае должны быть определены рыночные цены товара, работы или услуги с учетом акциза (по подакцизным товарам), но без включения в них НДС.

При определении рыночных цен товаров, работ или услуг должны приниматься во внимание сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Сделки между взаимозависимыми лицами могут приниматься во внимание только в тех случаях, когда взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты таких сделок.

Для определения рыночных цен должна учитываться также информация о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными или однородными товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. В частности, необходимо учитывать такие условия сделок, как количество или объем поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

При этом условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров, работ

или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

В условиях отсутствия на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным или однородным товарам, работам, услугам или из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг, а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены Налоговый кодекс предусматривает использование следующих методов.

Метод цены последующей реализации, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой такие товары, работы или услуги реализованы покупателем этих товаров, работ или услуг при перепродаже, и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары, работы или услуги) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ или услуг, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя.

При невозможности использования метода цены последующей реализации (в частности, при отсутствии информации о цене товаров, работ, услуг, в последующем реализованных покупателем) используется **затратный метод**, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом должны учитываться обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство, приобретение и реализацию товаров, работ или услуг, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.

При изготовлении товаров из давальческого сырья и материалов налоговая база определяется как стоимость их обработки, переработки или другой трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее НДС.

При реализации имущества, которое подлежит учету по стоимости, включая уплаченный налог, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества (с учетом НДС и акцизов) и его остаточной стоимостью с учетом переоценок.

При реализации товаров, работ и услуг по срочным сделкам, т. е. таким сделкам, которые предполагают поставку товаров, выполнение работ и оказание услуг по истечении установленного договором или контрактом срока по указанной непосредственно в этом договоре или контракте цене, налоговая база определяется как стоимость этих товаров, работ и услуг, указанная непосредственно в договоре или контракте, но не ниже их стоимости, исчисленной исходя из рыночных цен (с учетом акцизов и без включения в них НДС).

В таком же порядке определяется налоговая база при уступке требования, вытекающего из договора реализации товаров, работ или услуг, или переходе указанного требования к другому лицу на основании закона.

При реализации новым кредитором, получившим требование, финансовых услуг, связанных с уступкой требования, вытекающего из договора реализации товаров, работ или услуг, налоговая база определяется как сумма превышения сумм дохода, полученного новым кредитором при последующей уступке требования или прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования.

При осуществлении налогоплательщиками предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии или же агентских договоров налоговая база представляет собой сумму дохода, полученную ими в виде возна-

граждений или любых других доходов при исполнении каждого из указанных договоров.

При осуществлении перевозок пассажиров, багажа, грузов, грузобагажа или почты железнодорожным, автомобильным, воздушным, морским или речным транспортом налоговая база определяется как стоимость этих перевозок, но без включения в нее НДС. При осуществлении воздушных перевозок пределы российской территории определяются по начальному и конечному пунктам авиарейса. В случае если осуществляется реализация проездных документов по льготным тарифам, налоговая база должна исчисляться исходя из этих льготных тарифов.

Некоторые особенности в определении налоговой базы имеются при совершении операций по передаче товаров, выполнению работ или оказанию услуг для собственных нужд предприятий и организаций и выполнению строительно-монтажных работ для их собственного потребления. В этом случае налоговая база определяется как стоимость этих товаров, работ и услуг, исчисленная исходя из цен реализации идентичных или однородных товаров, аналогичных работ и услуг, действовавших в предыдущем налоговом периоде. В случае же их отсутствия налоговая база определяется исходя из рыночных цен с учетом акцизов и без включения в них НДС.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база представляет собой стоимость выполненных работ, исчисленную исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение.

Особый порядок определения налоговой базы установлен при ввозе товаров на российскую таможенную территорию.

Общее правило гласит, что в этом случае налоговая база определяется как сумма следующих величин:

- таможенная стоимость этих товаров;
- подлежащая уплате таможенная пошлина;
- подлежащие уплате акцизы.

Вместе с тем в том случае, если на таможенную территорию РФ ввозятся продукты переработки товаров, ранее вывезенных с нее для переработки, то налоговая база определяется только как стоимость этой переработки.

Свои особенности имеются в определении налоговой базы в случае, когда в соответствии с международным договором РФ отменены таможенный контроль и таможенное оформление ввозимых на российскую территорию товаров. Она определяется как сумма стоимости приобретенных товаров, включая затраты на доставку указанных товаров до российской границы, и подлежащих уплате акцизов (для подакцизных товаров).

При определении налоговой базы по НДС важно учитывать еще одно немаловажное обстоятельство. В соответствии с положениями Налогового кодекса установленная исходя из сумм облагаемого оборота налоговая база должна быть увеличена на определенные суммы, которые в принципе не должны учитываться при обложении НДС. Включение их в налоговую базу продиктовано исключительно фискальными интересами государства и необходимостью борьбы с уходом от налогообложения.

Многие предприятия в России в первые годы введения НДС в целях уклонения от его уплаты, например, искусственно занижали цены на свою продукцию, одновременно предусматривая в договорах поставки крупные штрафные санкции к покупателям в случае невыполнения условий договора. Или выдавали друг другу финансовые кредиты на длительный срок, не имея лицензии на осуществление банковской деятельности.

В связи с этим в налоговую базу в последние годы стали включаться доходы, полученные за реализованные товары, работы и услуги на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров, работ или услуг.

Включаются в налоговую базу также суммы авансовых или других платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг. Но это положение не распространяется на авансовые или другие платежи, полученные в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг, облагаемых по ставке 0%, а также длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев.

Суммы, полученные в виде процента или дисконта по облигациям и векселям, выданным в счет оплаты реализованных товаров, работ и услуг, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставкой рефинансирования Банка России, также увеличивают налоговую базу налогоплательщика.

В налоговую базу также дополнительно включаются полученные страховые выплаты по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров, работ или услуг, реализация которых признается объектом налогообложения.

При этом Кодексом установлено, что увеличение налоговой базы определяется исключительно по операциям по реализации товаров, работ и услуг, которые реализуются на территории РФ и подлежат налогообложению.

В соответствии с принятым в Российской Федерации налоговым законодательством обложение НДС производится по трем основным **налоговым ставкам** и двум расчетным налоговым ставкам, применяемым к налоговой базе.

Впервые в российской налоговой практике при обложении НДС введена **ставка в размере 0%**. Она применяется, в частности, при реализации товаров, экспортируемых за пределы России, при условии их фактического вывоза за пределы российской таможенной территории

и представления в налоговые органы необходимых документов, подтверждающих факт экспорта.

Исключение составляет реализация на экспорт в государства – участники Содружества Независимых Государств нефти, включая стабильный газовый конденсат, и природного газа, которая подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

К числу документов, подтверждающих факт экспорта, относятся следующие.

В первую очередь должен быть представлен контракт (или копия контракта) с иностранным лицом на поставку товара за пределы российской таможенной территории.

Кроме того, должна быть представлена выписка банка или ее копия, подтверждающая фактическое поступление выручки на счет налогоплательщика в российском банке от иностранного лица – покупателя указанного товара. Если же поступили наличные денежные средства, то налогоплательщик должен представить в налоговые органы выписку банка или ее копию, подтверждающую внесение им полученных сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающих фактическое поступление выручки от иностранного лица.

В том случае, если налогоплательщику предоставлено право не зачислять валютную выручку, то он должен представить в налоговые органы документы, подтверждающие такое его право.

Если же осуществляются внешнеторговые товарообменные операции, то налогоплательщик должен представить документы, подтверждающие ввоз товаров, полученных по указанным операциям, на российскую территорию и их оприходование.

Одновременно с этими документами налогоплательщиком должна быть представлена грузовая таможенная декларация или ее копия с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа,

в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы российской таможенной территории.

В том случае, если осуществляется вывоз товаров через границу РФ с государством — участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, налогоплательщик должен представить грузовую таможенную декларацию или ее копию с отметками российского таможенного органа, производившего таможенное оформление вывоза.

И наконец, последним, четвертым документом являются копии транспортных, товаросопроводительных или других документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы российской территории.

По ставке 0% производится и налогообложение работ и услуг, непосредственно связанных с производством и реализацией экспортируемых товаров, облагаемых по ставке 0%.

Эта ставка распространяется также на работы и услуги, выполняемые российскими перевозчиками по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых за пределы российской территории товаров и импортируемых в Россию.

Работы и услуги, непосредственно связанные с перевозкой или транспортировкой через российскую таможенную территорию транзитных товаров, также облагаются по ставке 0%.

Применение указанной налоговой ставки возможно при представлении традиционных в этом случае контракта на выполнение или оказание указанных услуг, выписки банка о фактическом поступлении выручки, а также грузовой таможенной декларации и копии транспортных, товаросопроводительных и таможенных документов.

Ставка в размере 0% применяется также при обложении налогом услуг по перевозке пассажиров и багажа за пределы российской территории при оформлении перевозок на основании единых международных

перевозочных документов, а также товаров, работ и услуг для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей.

При этом следует иметь в виду, что ставка в размере 0% при реализации товаров, работ и услуг для официального пользования применяется только в том случае, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств РФ.

Реализация товаров на экспорт через комиссионера, поверенного или агента по договору комиссии, договору поручения или по агентскому договору также облагается по налоговой ставке 0%. Для подтверждения обоснованности применения этой ставки налогоплательщик обязан представить в налоговые органы следующие документы.

В первую очередь представляется договор комиссии, договор поручения либо агентский договор (или их копии) налогоплательщика с комиссионером, поверенным или агентом.

Одновременно с этим должен быть приложен контракт (или его копия) лица, осуществляющего поставку товаров на экспорт по поручению налогоплательщика, с иностранным лицом на поставку товаров за пределы российской таможенной территории.

Вместе с этими документами должна быть приложена выписка банка или ее копия, подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица — покупателя товаров на счет комиссионера, поверенного или агента в российском банке, зарегистрированный в налоговом органе.

Обязательным условием применения ставки налога в размере 0% при осуществлении этой операции явля-

ется также представление наряду с перечисленными выше документами грузовой таможенной декларации или ее копии с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы российской таможенной территории.

И наконец, пятыми по счету, но не по значению являются копии транспортных, товаросопроводительных, таможенных или других документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы России.

Ставка в размере 0% установлена и в случае реализации товаров на экспорт в счет погашения задолженности РФ и бывшего СССР, а также в счет предоставления государственных кредитов иностранным государствам. В этом случае несколько иным является перечень документов, представляемых налогоплательщиками налоговым органам для подтверждения обоснованности применения этой налоговой ставки.

Кроме обычных в таких случаях грузовой таможенной декларации и копий транспортных товаросопроводительных документов необходимо представить копию соглашения между Правительством РФ и правительством соответствующего иностранного государства об урегулировании задолженности бывшего СССР или задолженности РФ или о предоставлении кредита, а также копию соглашения между Минфином России и налогоплательщиком о финансировании поставок товаров в счет погашения государственной задолженности или в счет предоставления кредита.

Обязательным условием является также представление выписки банка, подтверждающей фактическое поступление выручки от реализации товаров на экспорт из бюджета в российской валюте на счет налогоплательщика в российском банке.

Помимо этого, налогоплательщик должен представить грузовую таможенную декларацию и копии транспортных, товаросопроводительных документов.

Реализация драгоценных металлов налогоплательщиками, которые осуществляют их добычу или производство из лома и отходов, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Федерации, Банку России, а также банкам облагаются НДС по ставке 0%.

По налоговой ставке в размере 10% налогообложение производится при реализации отдельных социально значимых продовольственных товаров, а также товаров для детей. Перечень этих товаров до 2000 г. устанавливался Правительством РФ, начиная с 2000 г. он установлен Налоговым кодексом РФ. В соответствии с Налоговым Кодексом по указанной ставке 10% облагаются следующие продовольственные товары: скот и птица в живом весе, мясо и мясопродукты, за исключением деликатесов, молоко и молокопродукты (включая мороженое), яйца и яйцопродукты, масло растительное, маргарин, сахар, соль, хлеб и хлебобулочные изделия, крупа, мука, макаронные изделия, рыба живая, за исключением ценных пород, море- и рыбопродукты, продукты детского и диабетического питания, а также овощи.

По указанной ставке в размере 10% облагается НДС реализация детской одежды, обуви, детских кроватей и матрасов, колясок, школьных тетрадей и других школьно-письменных принадлежностей, а также игрушек.

По ставке 10% облагается также реализация зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов, маслосемян и продуктов их переработки.

Начиная с 2002 г. налоговая ставка в размере 10% применяется при реализации книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, а также периодических печатных изданий, за исключением — рекламного или эротического характера.

Кроме того, по ставке 10% с 2002 г. облагается реализация как отечественных, так и иностранных лекарственных средств и изделий медицинского назначения.

Реализация всех остальных товаров, работ и услуг, не освобожденных в соответствии с российским налоговым законодательством от уплаты НДС, облагается налогом **по ставке 18%**.

При ввозе большинства товаров на таможенную территорию РФ они облагаются по ставке 18%, а продовольственные товары первой необходимости, лекарственные средства и детская одежда и обувь — 10%.

В случае реализации товаров, в цены которых включен НДС, применяются **расчетные ставки** в размере соответственно **9,09** и **15,25%**. Указанные налоговые ставки определяются как процентное отношение налоговой ставки 10 или 18% к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки.

Налогообложение по указанным расчетным налоговым ставкам производится при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров, работ и услуг (авансовые платежи, финансовая помощь, процент или дисконт по вексям и т. д.), а также при удержании налоговыми агентами.

Указанные ставки применяются также при реализации имущества, стоимость которого учитывается с учетом уплаченного НДС, при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленных у физических лиц, не являющихся налогоплательщиками.

В практической деятельности налогоплательщиков и контрольной работе налоговых органов определение оборота товаров, работ и услуг, освобождаемых от НДС, представляет известную сложность, поскольку предприятия производят и реализуют, как правило, большое число товаров, услуг и работ, как освобождаемых от НДС, так и облагаемых этим налогом. В связи с этим необходимо знать, что право на полу-

чение льготы предприятия имеют только при ведении **раздельного учета** операций по производству и реализации товаров, работ и услуг, не подлежащих налогообложению НДС.

Кроме того, с 2000 г. установлено новое положение, подтвержденное в дальнейшем в Налоговом кодексе, согласно которому освобождение от НДС оборотов по реализации товаров, работ или услуг производится только при наличии у предприятий лицензий на осуществление деятельности, подпадающей под лицензирование в соответствии с законодательством РФ.

Сумма НДС, как и большинства других установленных российским налоговым законодательством налогов, должна определяться налогоплательщиком самостоятельно исходя из соответствующих ставок налога, налоговой базы с учетом установленных льгот, расрочек и отсрочек.

Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. В том случае, если производится продукция, облагаемая по разным ставкам, общая сумма налога представляет собой результат сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

При этом указанная сумма определяется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации товаров, работ или услуг, дата фактической реализации которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также по всем изменениям, увеличивающим или уменьшающим налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

В том случае, если у налогоплательщика отсутствует надлежащий бухгалтерский учет или не ведется учет объектов налогообложения, налоговые органы согласно Налоговому кодексу имеют право исчислить такому налогоплательщику суммы налога, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по другим аналогичным налогоплательщикам.

Исходя из этих принципиальных положений для полноты исчисления сумм налога необходимо точно установить **момент определения налоговой базы**.

Вопрос установления момента определения налоговой базы является не таким простым, как это может показаться на первый взгляд. Действительно, а что же должно считаться моментом определения налоговой базы? Является ли моментом определения налоговой базы, например, день отгрузки продукции потребителю или отправки ему соответствующих платежных документов? Либо день поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу предприятия? А как установить момент определения налоговой базы, если осуществляется товарообменная операция или происходит безвозмездная передача товара, работы или услуги? На эти и другие вопросы российское законодательство должно давать и дает четкие и недвусмысленные ответы.

В соответствии с действующим законодательством предприятие само определяет свою учетную политику, в которой момент определения налоговой базы может им устанавливаться или как день оплаты отгруженных товаров, работ и услуг, т. е. поступления денег на расчетный счет либо в кассу предприятия, или же как день отгрузки (передачи права собственности) товаров, выполнения работ и оказания услуг.

При этом законодательство установило обязательность утверждения принятой организацией учетной политики для целей налогообложения соответствующим приказом или распоряжением руководителя. Принятая налогоплательщиком учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения, и является обязательной для всех обособленных подразделений данной организации.

Для налогоплательщиков, установивших в своей учетной политике для целей налогообложения момент определения налоговой базы по мере отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов, моментом

определения налоговой базы является день отгрузки, передачи товара, работ или услуг.

Этот же порядок применяется и в том случае, если налогоплательщик не определил, какой способ установления момента определения налоговой базы он будет использовать при исчислении и уплате налога.

Для тех налогоплательщиков, которые приняли в своей учетной политике для целей налогообложения момент определения налоговой базы по мере поступления денежных средств, моментом определения налоговой базы является день оплаты отгруженных товаров, выполненных работ или оказанных услуг.

При реализации товаров, работ и услуг на безвозмездной основе момент определения налоговой базы устанавливается как день отгрузки или передачи этого товара, выполнения работ или оказания услуг.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления датой их выполнения является день принятия на учет соответствующего объекта, завершеного капитальным строительством.

Определенная в соответствии с налоговой базой и установленной ставкой сумма налога предъявляется налогоплательщиком при реализации товаров, работ или услуг по свободным отпускным ценам или тарифам покупателю дополнительно к цене или тарифу. Аналогичный порядок применяется также при реализации налогоплательщиком товаров, работ или услуг по государственным регулируемым оптовым ценам или тарифам, в которые не включен НДС.

В этом случае соответствующая сумма налога должна быть выделена **отдельной строкой** в расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и в реестрах на получение средств с аккредитива, в первичных учетных документах и в счетах-фактурах.

При реализации товаров, работ или услуг населению по розничным ценам или тарифам соответствующая сумма налога должна включаться в указанные цены или тарифы. При этом на ярлыках товаров и ценниках,

выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма налога не должна выделяться.

К заполнению **счетов-фактур**, являющихся одним из главных финансовых документов контроля за облагаемым оборотом и соответственно за исчислением НДС, а также для возмещения или к вычету уплаченного налога налоговое законодательство предъявляет особо повышенные требования.

Кроме общепринятых реквизитов, характеризующих покупателя и продавца, а также наименования или описания товара, работ и услуг, их количества, цены и стоимости в счете-фактуре отдельной строкой должны быть в обязательном порядке выделены: суммы акциза по подакцизным товарам, ставка НДС, сумма налога, предъявляемая покупателю товаров, работ и услуг, а также стоимость товаров, работ и услуг за все количество поставляемых или отгруженных по счету-фактуре товаров, работ и услуг с НДС.

При реализации товаров, работ и услуг, операции по которой освобождены от налогообложения, также должны быть выписаны и выданы счета-фактуры, но в этом случае в них не выделяются соответствующие суммы налога.

Определенные сложности в контроле за расчетами НДС возникают при экспорте товаров, работ и услуг, обороты по которым облагаются по минимально возможной ставке в размере 0%.

Учитывая существенное преимущество экспорта в части налогообложения, чтобы исключить "лжеэкспорт", налоговое законодательство для обоснования налогоплательщиком прав на уплату налога по ставке 0% и вычета налога, уплаченного при покупке сырья, материалов и топлива, израсходованных на производство экспортируемой продукции, требует представления в налоговые органы большого числа документов, подтверждающих факт вывоза товаров за пределы российской таможенной территории.

Любой налогоплательщик, реализуя свою продукцию (товары, работы или услуги) и выделяя в расчетных документах НДС, одновременно с этим является покупателем сырья, материалов, топлива, энергии и других товаров, работ и услуг, которые ему необходимы для производства своей продукции. Естественно, что в получаемых им от продавца расчетных документах также выделяется НДС сверх цены на эти сырье, материалы и т. д. Как же должен налогоплательщик учитывать эти дополнительные расходы?

Налоговое законодательство предусматривает, что **суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении продукции или фактически уплаченные им при ввозе товаров на территорию России для производственных целей, сырья, материалов, топлива, комплектующих или других изделий, основных средств или нематериальных объектов, других товаров, работ и услуг, не включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, а должны учитываться отдельно.**

Одновременно с этим российское налоговое законодательство предусмотрело и отдельные случаи, когда предъявленные налогоплательщику или уплаченные им суммы НДС включаются в затраты налогоплательщика на производство и реализацию продукции.

Это имеет место в случае использования приобретенных или оплаченных товаров, работ и услуг при производстве или реализации товаров, работ и услуг, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, т. е. освобождаются от налогообложения.

Включаются в затраты производства, т. е. не учитываются отдельно, предъявленные или уплаченные суммы НДС в случае использования приобретенной продукции при производстве или передаче товаров, работ и услуг, операции по передаче которых для собственных нужд не подлежат налогообложению.

И наконец, не учитываются отдельно предъявленные или уплаченные суммы НДС при реализации това-

ров, выполнении работ или оказании услуг, местом реализации которых не является российская территория.

А как быть в том случае, когда приобретенные товары, выполненные работы или оказанные услуги частично используются в производстве или реализации товаров, работ и услуг, операции по реализации которых подлежат налогообложению, а частично — в производстве или реализации товаров, работ и услуг, операции по реализации которых освобождены от налогообложения? В этом случае суммы налога, предъявленные продавцом указанных приобретенных товаров, работ и услуг, включаются в затраты, принимаемые к вычету при исчислении налога на доходы или подлежат налоговому вычету в той пропорции (в стоимостном выражении), в которой указанные приобретенные товары, работы и услуги использованы для производства или реализации продукции, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения). Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров, выполненных работ и оказанных услуг, операции по реализации которых подлежат налогообложению или освобождены от налогообложения в общей их стоимости за налоговый период.

Но это положение не применяется в тех налоговых периодах, в которых доля совокупных расходов на производство товаров, работ и услуг, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство. В этом случае все суммы налога, предъявленные продавцами указанных товаров, работ и услуг, должны учитываться отдельно и соответственно не включаться в издержки производства.

Не включаемые в издержки производства и учитываемые отдельно суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров, работ и услуг на российской территории или уплаченные им при ввозе товаров на российскую тамо-

женную территорию для свободного обращения или временного ввоза, налогоплательщик имеет право исключить из общей суммы налога, определенной исходя из налоговой базы и налоговых ставок.

Эти суммы в российском налоговом законодательстве называются **налоговыми вычетами**.

Указанные вычеты применяются при условии, что приобретенные налогоплательщиком товары, работы и услуги предназначены для осуществления операций, являющихся объектами налогообложения, или же приобретены для перепродажи.

Кроме того, подлежат вычету суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров продавцу или отказа от них. Подлежат также вычетам суммы налога, уплаченные при выполнении работ или оказании услуг в случае отказа от этих работ или услуг.

Вычитаются и суммы налога, уплаченные продавцами в бюджет с сумм авансовых или других платежей в счет предстоящих поставок продукции, в случае расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

Подлежат вычетам суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями при проведении капитального строительства, сборке или монтаже основных средств, по приобретенным для этих работ товарам, а также при приобретении объектов незавершенного капитального строительства. Налогоплательщик имеет право вычесть и суммы налога, исчисленные при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления. При этом следует иметь в виду, что вычеты в части капитальных работ производятся при условии принятия на учет соответствующих объектов завершенного или незавершенного капитального строительства.

Налогоплательщик имеет также право произвести вычеты налога, исчисленного им с сумм авансовых

или других платежей, полученных в счет будущих поставок товаров. Предусмотренные налоговым законодательством налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, которые выставляются продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров, работ и услуг, или же на основании таможенных деклараций либо других документов, подтверждающих ввоз товаров на российскую таможенную территорию.

Законодательством установлено, что вычеты осуществляются по всем суммам налога, предъявленным налогоплательщику и уплаченным им при приобретении товаров, работ и услуг или фактически уплаченным им при ввозе товаров на российскую таможенную территорию, но только после принятия на учет соответствующих товароматериальных ценностей, включая работы и услуги, а также при наличии соответствующих первичных документов.

Вычеты сумм налога по приобретенным основным средствам и нематериальным объектам также производятся в полном размере после принятия на учет этих основных средств или нематериальных объектов.

В результате осуществления всех положенных по закону вычетов остается сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиком в бюджет. Неизбежно возникает вопрос, какую сумму должен внести в бюджет налогоплательщик, если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превысит общую сумму налога, полученную налогоплательщиком от своих покупателей? Налоговое законодательство четко установило, что в этом случае в данном конкретном налоговом периоде налог в бюджет не уплачивается. При этом разница между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога признается как сумма излишне уплаченного налога и она подлежит зачету в счет текущих или предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по этому налогу или же возвращается налогоплательщику в установленном порядке.

Порядок исчисления сумм НДС, подлежащих взносу в бюджет, конкретными налогоплательщиками рассмотрим на условном примере (табл. 4) взаимосвязанных предприятий, поставляющих продукцию и покупающих ее у предприятия-смежника.

Как видно из табл. 4, на всех трех предприятиях общая сумма добавленной стоимости составила 300 тыс. руб. и при ставке НДС 18% сумма уплаченного в бюджет налога – 54 тыс. руб. (18% от 300 тыс. руб.). Таким образом, несмотря на то, что по принятой в российском налоговом законодательстве методике облагаемый НДС оборот определен как стоимость реализованной продукции (товаров, работ и услуг), все же предприятие вно-

Таблица 4

Пример расчета налога на добавленную стоимость

Наименование предприятия	Стоимость закупленных для производственных целей сырья, материалов, топлива и т. д., тыс. руб.		Созданная на предприятии добавленная стоимость, тыс. руб.	Стоимость реализованной продукции, тыс. руб.			НДС, подлежащий взносу в бюджет, тыс. руб.
	без НДС (включается в затраты по производству и реализации продукции)	сумма уплаченного НДС (ставка 18%)		без НДС	выставлен в счете-фактуре НДС (ставка 18%)	общая стоимость, выставляемая покупателю в счете-фактуре	
1	2	3	4	5	6	7	8
		$(2 \times 18\%)$		$(4 + 2)$	$(5 \times 18\%)$	$(5 + 6)$	$(6 - 3)$
А	100	18	50	150	27	177	9
Б	150	27	100	250	45	295	18
В	250	45	150	400	72	472	27
Итого			300				54

сит в бюджет сумму налога в зависимости от созданной на этом предприятии добавленной стоимости.

Как по каждому из трех предприятий, так и в целом по этой группе налогоплательщиков сумму налога, подлежащую взносу в бюджет, можно рассчитать по-иному, умножив сумму созданной добавленной стоимости на ставку установленного для данного товара, работы или услуги НДС. И здесь невольно возникает вопрос: зачем же усложнять порядок определения суммы подлежащего взносу в бюджет налога, если есть более простой способ?

Однако предусмотренный в российском налоговом законодательстве порядок определения суммы НДС, подлежащей взносу в бюджет, установлен не случайно. Дело в том, что для определения суммы добавленной стоимости при кажущейся его простоте необходимо было бы на каждом предприятии вводить дополнительную и весьма громоздкую бухгалтерскую отчетность, отражающую результаты формирования и реализации добавленной стоимости.

Кроме того, подобный порядок обеспечивает налогоплательщику источник уплаты данного налога, взимаемый с покупателя на каждом этапе реализации продукции и дающий возможность равномерно переложить внесенный в бюджет НДС на конечного потребителя.

В какие же **сроки** должны налогоплательщики вносить в бюджет установленные суммы НДС?

Предприятия на основе данных бухгалтерского учета и отчетности вносят НДС в виде фактических платежей, периодичность и сроки уплаты которых зависят от размера их оборотов по реализации продукции, работ или услуг. В отличие от налога на прибыль организаций, который уплачивается плательщиком нарастающим итогом с начала года, НДС рассчитывается за каждый налоговый период.

Налоговый период при уплате НДС установлен Налоговым кодексом как календарный месяц. В то же время для налогоплательщиков и налоговых агентов с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от

реализации товаров, работ и услуг без учета НДС, не превышающими 1 млн руб., налоговый период установлен как квартал.

Уплата налога производится исходя из фактической реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за этим месяцем.

Налогоплательщикам, у которых ежемесячные в течение квартала суммы выручки от реализации товаров, работ и услуг без учета НДС не превышают 1 млн руб., предоставлено право уплачивать налог исходя из фактической реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг за истекший квартал не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Не позднее сроков уплаты налога в соответствии с законом налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию.

Налоговым кодексом установлены определенные **особенности налогообложения при перемещении товаров через российскую таможенную границу**, связанные с избранным таможенным режимом.

В случае помещения товаров под таможенный режим выпуска для дальнейшего свободного обращения на территории РФ налог уплачивается в полном объеме при пересечении таможенной границы.

Если же товар помещен под таможенный режим реимпорта, то в этом случае налогоплательщик уплачивает сумму налога, от уплаты которого он был освобожден при экспорте данного товара.

При помещении товаров под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, магазина беспошлинной торговли, переработки под таможенным контролем, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения, отказа от товара в пользу государства налог не должен уплачиваться.

Если же товары помещаются под таможенный режим переработки на российской таможенной террито-

рии, то налог должен быть уплачен при их ввозе с последующим возвратом этих сумм налога при вывозе продуктов переработки.

В случае ввоза поставляемых по лизингу племенного скота, сельскохозяйственной техники, технологического оборудования, предназначенного исключительно для организации и модернизации технологических процессов, налог уплачивается с отсрочкой до момента постановки этих товаров на учет лизингополучателем, но не более чем на 6 месяцев.

При вывозе товаров из России на экспорт и в таможенном режиме перемещения припасов налог не должен уплачиваться.

Если же товары вывозятся за пределы российской территории в таможенном режиме реэкспорта, то уплаченные при ввозе на российскую территорию суммы налога должны быть возвращены налогоплательщику.

При вывозе товаров в соответствии с другими таможенными режимами освобождение от уплаты налога и возврат уплаченных ранее сумм налога не производятся.

Особый порядок налогообложения установлен при перемещении товаров через российскую таможенную границу при отсутствии таможенного контроля и таможенного оформления в соответствии с международным договором.

В этом случае взимание налога с товаров, ввозимых из такого государства, должны осуществлять налоговые органы.

Объектом налогообложения в этом случае считается стоимость приобретенных товаров, ввозимых на российскую территорию, включая затраты на их доставку до границы.

Налог должен быть уплачен в бюджет одновременно с оплатой стоимости товаров, но не позднее 15 дней после ввоза товаров в Россию.

Конкретные сроки установлены российским налоговым законодательством **для возмещения, зачета или**

возврата излишне уплаченных сумм налога. Эти суммы направляются в течение трех календарных месяцев, следующих за отчетным налоговым периодом, на исполнение обязанностей налогоплательщика по уплате налогов или сборов, на уплату пени, погашение недоимки или сумм санкций, присужденных налогоплательщику, подлежащих зачислению в тот же бюджет.

Налоговым органам предоставлено право осуществлять зачет самостоятельно, но они должны в течение 10 дней сообщить о проведенном зачете налогоплательщику. По истечении трех календарных месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом, сумма, которая не была зачтена, должна быть возвращена налогоплательщику на его счет в банке по его заявлению. В течение двух недель после получения указанного заявления налоговый орган должен принять решение о возврате указанной суммы налогоплательщику и в тот же срок направить это решение на исполнение в соответствующий орган федерального казначейства, который и осуществляет возврат указанных сумм в течение двух недель.

При нарушении указанных сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из $1/360$ ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки.

Налоговые вычеты, а также суммы налога, уплаченного при покупке продукции, используемой для производства товаров, облагаемых по ставке 0%, подлежат возмещению (в виде зачета или возврата) на основании отдельной налоговой декларации с приложением необходимых документов в течение трех месяцев.

Столь длительный срок возмещения объясняется тем, что в течение его налоговый орган должен осуществить проверку обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов.

В случае если налоговым органом принято решение об отказе в возмещении всей суммы или ее части, он обязан представить налогоплательщику мотивирован-

ное заключение не позднее 10 дней после вынесения указанного решения.

Если в течение установленного срока такое решение не вынесено или оно не представлено налогоплательщику, то налоговый орган обязан принять решение о возмещении части суммы, по которой не вынесено решение об отказе, и уведомить налогоплательщика о принятом решении в течение 10 дней.

В том случае, если у налогоплательщика имеются недоимки и пени по налогам, а также задолженность по штрафам, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, они подлежат зачету в первоочередном порядке. Это решение налоговые органы принимают самостоятельно и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику.

При отсутствии у налогоплательщика указанных видов задолженности суммы возмещения должны быть засчитаны в счет текущих платежей по налогам, подлежащим уплате в тот же бюджет, или же возвращены налогоплательщику по его заявлению. Возврат указанных сумм осуществляется в том же порядке, что и возврат излишне уплаченных сумм налога.

Вопросы для самопроверки

1. Какова роль НДС в экономике, в том числе в экономике России?

2. Каким условиям должны отвечать предприятия и организации, чтобы быть самостоятельными плательщиками НДС?

3. Что представляет собой добавленная стоимость?

4. Как определяется налоговая база для исчисления НДС?

5. Почему в российской налоговой системе добавленная стоимость не является объектом обложения НДС? Что является объектом обложения налогом?

6. *Какие операции не подлежат обложению НДС?*
7. *Какие существуют ставки налога, в каких случаях применяется та или иная ставка?*
8. *Каков порядок определения цены для формирования облагаемого оборота?*
9. *Имеют ли право налоговые органы контролировать уровень цен при проверке правильности исчисления и уплаты НДС?*
10. *Как установить момент определения налоговой базы?*
11. *Какие существуют льготы по НДС, направленные на усиление социальной защищенности населения России?*
12. *Как определяется сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет?*
13. *Для чего предназначены счета-фактуры?*
14. *Какие документы необходимо представить в налоговые органы для подтверждения обоснованности применения ставки в размере 0%?*
15. *Каковы сроки уплаты НДС в бюджет? От чего они зависят?*
16. *Каков порядок отнесения сумм уплаченного продавцу налога на затраты по производству и реализации продукции?*
17. *Что такое налоговые вычеты и каков порядок их применения?*
18. *В каких случаях осуществляется возмещение из бюджета сумм налога? Каков порядок этого возмещения?*
19. *Какие особенности уплаты НДС имеются при перемещении товаров через российскую границу?*

3.2. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Налог на прибыль организаций, пожалуй, единственный налог, который с момента его принятия в 1991 г. претерпевал в течение всего хода экономических реформ

в России серьезные принципиальные изменения. Достаточно сказать, что по этому налогу, как ни по какому другому, часто вводились и отменялись многочисленные налоговые льготы и преференции, пока, наконец, с принятием в 2001 г. соответствующей главы Налогового кодекса они вообще были отменены с 2002 г. Именно по данному налогу за относительно короткий промежуток его существования была кардинально изменена налоговая база для отдельных категорий налогоплательщиков (банков, страховых организаций и т. д.).

В отличие от большинства других налогов ставка по налогу на прибыль длительное время была дифференцирована по организациям в зависимости от вида деятельности. При этом ставки налога менялись за непродолжительный период реформ неоднократно как в сторону понижения, так и повышения. И опять же с принятием Налогового кодекса введена для всех организаций единая предельная ставка налога, которая снижена начиная с 2002 г. с 35 до 24%. Уплата этого налога сопровождается необходимостью ведения налогоплательщиком дополнительного налогового учета, поскольку установленный Налоговым кодексом порядок группировки и учета отдельных объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения отличается от порядка, действующего в бухгалтерском учете.

Вместе с тем указанный налог играет существенную роль в экономике и финансах любого государства.

В первую очередь следовало бы отметить, что указанный вид налогообложения, облеченный в форму или налога на прибыль, или налога на доход юридических лиц, или налога с корпораций, применяется во всех без исключения развитых странах мира.

Налог на прибыль организаций является тем налогом, с помощью которого государство может наиболее активно воздействовать на развитие экономики. Благодаря непосредственной связи этого налога с размером полученного налогоплательщиком дохода, через меха-

низм предоставления или отмены льгот и регулирования ставки государство стимулирует или ограничивает инвестиционную активность в различных отраслях экономики и регионах. Этим же целям служит и механизм инвестиционного налогового кредита, предоставляемого налогоплательщикам и погашаемого ими за счет прибыли. Значительную роль в регулировании экономики играет также амортизационная политика государства, напрямую связанная с налогообложением прибыли организаций.

Велика роль этого налога в развитии малого предпринимательства, а также в привлечении в экономику страны иностранных инвестиций, поскольку в законодательстве многих стран предусматривается полное или частичное освобождение от уплаты именно этого налога в первые годы создания и функционирования малых и совместных с иностранным участием предприятий и организаций.

В то же время фискальное значение данного налога в большинстве развитых стран мира невелико. Это положение не относится пока к Российской Федерации, где роль налога на прибыль организаций в формировании доходной части бюджета достаточно существенна. В налоговых доходах консолидированного бюджета РФ в 2002 г. поступления налога на прибыль составили около 15%. Налог на прибыль организаций занимает второе место после НДС. Также высока его роль в формировании доходной базы консолидированных бюджетов субъектов РФ, где он занимает второе место в их доходных источниках, уступая лишь налогу на доходы с физических лиц.

Плательщиками налога на прибыль являются организации, осуществляющие в России предпринимательскую деятельность и имеющие объект налогообложения — прибыль.

При этом плательщиками налога признаются российские организации, а также иностранные организации, как осуществляющие свою деятельность в нашей

стране через постоянные представительства, так и не осуществляющие в России такую деятельность через постоянные представительства, но получающие доходы от источников в Российской Федерации.

К российским организациям относятся организации, в том числе бюджетные, являющиеся по российскому законодательству юридическими лицами, включая созданные на российской территории предприятия с иностранными инвестициями.

Филиалы и другие обособленные подразделения организаций, имеющие отдельный баланс и расчетный или текущий счет, также уплачивают налог на прибыль.

Плательщиками указанного налога являются также коммерческие банки различных видов, включая банки с участием иностранного капитала, получившие лицензию Банка России, Банка внешней торговли РФ, а также кредитные учреждения, получившие лицензию Банка России на осуществление отдельных банковских операций. При этом Центральный банк РФ и его учреждения признаются плательщиками налога только в части прибыли, полученной от осуществления деятельности, не связанной с выполнением ими функций, предусмотренных Федеральным законом о Банке России.

К числу плательщиков налога на прибыль относятся также филиалы банков и кредитных учреждений, имеющие отдельный баланс и корреспондентский субсчет или расчетный счет, включая филиалы иностранных банков — нерезидентов, получившие лицензию Банка России на проведение на российской территории банковских операций, за исключением филиалов и отделений Сберегательного банка. Что касается филиалов и территориальных банков Сберегательного банка, то плательщиками налога выступают только те из них, которые созданы в республиках, краях, областях, городах Москве и Санкт-Петербурге.

Плательщиками налога являются также предприятия, организации и учреждения — юридические лица по законодательству РФ, получившие лицензию на

осуществление страховой деятельности, а также их филиалы, имеющие баланс с копейным финансовым результатом деятельности и расчетный или текущий счет.

Как уже отмечалось, к числу плательщиков налога российское налоговое законодательство относит также и иностранные организации, осуществляющие в России предпринимательскую деятельность через постоянные представительства и получающие в России доходы.

Российское законодательство установило при этом четкое понятие “постоянного представительства иностранной организации в Российской Федерации для целей налогообложения”.

Постоянным представительством иностранной организации в России для целей налогообложения являются филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или другое место деятельности этой организации, через которые иностранная организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на российской территории.

К постоянному представительству, в частности, относится любое место, связанное с пользованием недрами или использованием природных ресурсов, проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, продажей товаров с расположенных на российской территории складов, а также осуществлением другой деятельности.

Вместе с тем осуществление иностранной организацией на российской территории деятельности подготовительного и вспомогательного характера российским налоговым законодательством не рассматривается как приводящее к образованию постоянного представительства. К подготовительной и вспомогательной деятельности законодательство, в частности, относит использование сооружений или же содержание запаса принадлежащих иностранной организации товаров

исключительно для целей хранения, демонстрации или поставки товаров, принадлежащих этой иностранной организации, до начала такой поставки. К подобной деятельности относится содержание запаса товаров, принадлежащих иностранной организации, исключительно для целей переработки другим лицом, а также содержание ею постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров, для сбора или распространения информации, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров, работ и услуг для целей простого подписания контрактов от имени этой организации.

Иностранная организация согласно российскому налоговому законодательству не рассматривается как имеющая постоянное представительство в том случае, если она осуществляет деятельность на территории РФ через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг или любое другое лицо, действующее в рамках своей основной, т. е. обычной, деятельности.

Одновременно с этим Законом установлен ряд категорий предприятий и организаций, которые **не являются плательщиками налога на прибыль**.

Не являются плательщиками налога организации, деятельность которых подпадает под специальные режимы налогообложения, в том числе уплачивающие единый сельхозналог, единый налог на вмененный доход, переводение на упрощенную систему налогообложения, а также участвующие в соглашениях о разделе продукции.

Исключены из категории плательщиков налога на прибыль организации, налогообложение которых осуществляется в соответствии с Федеральным законом "О налоге на игорный бизнес".

Иностранные организации, не получающие доходов от источников в Российской Федерации, в соответствии с российским налоговым законодательством не являются плательщиками налога.

Для обеспечения полной и своевременной уплаты налога важно установить, что же является **объектом налогообложения**.

Объектом обложения данным налогом, как видно из его названия, является полученная налогоплательщиком прибыль.

Для определения прибыли российских организаций из полученных ими доходов необходимо вычесть расходы, связанные с получением этих доходов. При этом следует отметить, что к вычету из доходов принимаются не любые, а только необходимые, обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком в указанных выше целях. При этом под обоснованными затратами в соответствии с российским налоговым законодательством понимается экономически оправданные расходы, оценка которых выражена в денежной форме и которые произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Документальное подтверждение затрат должно быть обеспечено документами, оформленными в соответствии с российским законодательством.

Необходимо также иметь в виду, что указанные затраты могут приниматься к вычету из доходов в тех налоговых или отчетных периодах, в которых они осуществлены налогоплательщиком в соответствии с проводимой им учетной политикой.

Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в России через постоянные представительства, прибыль определяется как полученный через эти постоянные представительства доход, уменьшенный на величину произведенных ими расходов.

Объектом налогообложения для российских организаций является прибыль, полученная в налоговом периоде от источников как в Российской Федерации, так и за ее пределами, а для иностранных организаций — только от источников в Российской Федерации.

Прибыль представляет собой достаточно сложную структуру, включающую в себя сумму доходов от реали-

зации товаров, работ, услуг или имущественных прав, а также внереализационных доходов, уменьшенных на сумму расходов, связанных с производством и реализацией, и на сумму внереализационных расходов.

К доходам в целях налогообложения относятся доходы от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав, т. е. доходы от реализации, а также внереализационные доходы.

При определении указанных доходов из них должны быть исключены суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю или приобретателю товаров, работ, услуг или имущественных прав.

Доходы, выраженные в иностранной валюте, должны учитываться налогоплательщиком в совокупности с доходами, выраженными в рублях. При этом доходы в иностранной валюте пересчитываются в рубли по официальному курсу Банка России на дату признания соответствующего дохода.

Доход от реализации для целей налогообложения представляет собой выручку от реализации товаров, работ и услуг как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручку от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации при этом определяется исходя из всех поступлений, выраженных в денежной или натуральной форме, и связанных с расчетами за реализованные товары, работы, услуги имущественных прав.

Все остальные полученные налогоплательщиком доходы, не связанные с поступлением средств от реализации, считаются внереализационными доходами. Перечень этих доходов достаточно широк и полностью приведен в Налоговом кодексе.

К внереализационным доходам налогоплательщика относятся доходы от долевого участия в других организациях, доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда штрафов, пеней или других санкций за нарушение договорных обязательств, а также суммы возмещения

убытков или ущерба, доходы от сдачи имущества в аренду или субаренду.

Внереализационным доходом является также доход от продажи или покупки иностранной валюты. Он возникает в тех случаях, когда курс продажи или покупки оказывается выше или ниже официального курса иностранной валюты к рублю, установленного Банком России на дату перехода права собственности на иностранную валюту.

К указанной категории доходов относятся суммы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам.

Доходы в виде безвозмездно полученного имущества, работ, услуг или имущественных прав также относятся к внереализационным доходам.

К внереализационным доходам налоговое законодательство относит также средства, полученные в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном периоде, а также ряд других доходов налогоплательщика.

Одновременно с этим налоговое законодательство установило достаточно широкий перечень доходов налогоплательщиков, не учитываемых при определении налоговой базы.

К таким доходам относится имущество, имущественные права, работы и услуги, полученные от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров, работ и услуг теми налогоплательщиками, которые определяют доходы и расходы по методу начисления.

Не учитывается в составе доходов также имущество или имущественные права, полученные в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств. Кроме того, не учитывается имущество, имущественные или неимущественные права, имеющие денежную оценку, которые получены в виде взносов или вкладов в уставный капитал организации.

Средства и другое имущество, полученные в установленном законодательством порядке в виде безвоз-

мездной помощи, а также имущество, полученное бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней, также не включаются в налоговую базу налогоплательщика.

Не включаются в состав доходов налогоплательщика средства или другое имущество, полученные по договорам кредита или займа, другие аналогичные средства или другое имущество независимо от формы оформления заимствований, а также суммы или другое имущество, полученные в погашение таких заимствований.

Не признается доходом для целей налогообложения имущество, полученное организациями в рамках целевого финансирования. При этом установлено, что организации, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов и расходов, полученных или произведенных в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета указанные средства рассматриваются законодательством как подлежащие налогообложению с даты их получения.

К целевому финансированию российское налоговое законодательство относит, в частности, средства бюджетов всех уровней или государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, гранты, инвестиции, полученные при проведении инвестиционных конкурсов, а также полученные от иностранных инвесторов инвестиции на финансирование капитальных вложений производственного назначения при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения и некоторые другие средства.

При определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления из бюджета бюджетополучателям и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций или физических лиц и использованные указанными получателями по назначению.

К целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности налоговое законодательство относит вступительные членские взносы, целевые взносы, средства и другое имущество, полученные в рамках благотворительной деятельности, и некоторые другие средства. При этом налогоплательщики должны вести отдельный учет доходов и расходов указанных целевых поступлений, а также сумм доходов и расходов от другой деятельности.

Наиболее крупными, подлежащими вычету из доходов, являются **расходы, связанные с производством и реализацией**. Указанные расходы подразделяются на несколько групп.

Первая группа включает материальные и приравненные к ним расходы.

Здесь следует выделить прежде всего затраты налогоплательщика на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве товаров или являющихся необходимым компонентом при производстве товаров, выполнении работ и оказании услуг, на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку всех видов энергии, расходы на отопление зданий, на приобретение и на выполнение собственными силами работ и услуг производственного характера и ряд других затрат организаций.

Стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения, включая уплаченные комиссионные вознаграждения, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и другие затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей.

При этом из суммы материальных расходов должна быть вычтена стоимость возвратных отходов.

К материальным расходам приравниваются потери от недостачи или порчи при хранении и транспорти-

ровке товарно-материальных ценностей в пределах утвержденных норм естественной убыли, технологические потери при производстве или транспортировке, а также расходы на горноподготовительные работы при добыче полезных ископаемых.

Определяя размер расходов при списании сырья и материалов на производство, организация-налогоплательщик может использовать один из следующих методов оценки сырья и материалов:

- по стоимости единицы запасов;
- средней себестоимости;
- себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Применение того или иного способа зависит от принятой организацией учетной политики для целей налогообложения.

Вторую группу расходов на производство и реализацию составляют расходы на оплату труда.

В состав указанных расходов включаются любые предусмотренные нормами российского законодательства, трудовыми договорами или коллективными договорами начисления работникам в денежной или натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, а также расходы, связанные с содержанием этих работников.

Третью группу расходов представляют суммы начисленной налогоплательщиком амортизации. При этом налоговое законодательство дает исчерпывающий перечень амортизируемого имущества, которое распределено по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. При этом срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком самостоятельно с учетом утверждаемой Правительством РФ классификации основных средств.

Налоговое законодательство определило следующие 10 амортизационных групп (табл. 5).

Таблица 5

Амортизационные группы

Группы	Сроки полезного использования имущества
Первая	От 1 года до 2 лет включительно
Вторая	Свыше 2 лет до 3 лет включительно
Третья	Свыше 3 лет до 5 лет включительно
Четвертая	Свыше 5 лет до 7 лет включительно
Пятая	Свыше 7 лет до 10 лет включительно
Шестая	Свыше 10 лет до 15 лет включительно
Седьмая	Свыше 15 лет до 20 лет включительно
Восьмая	Свыше 20 лет до 25 лет включительно
Девятая	Свыше 25 лет до 30 лет включительно
Десятая	Свыше 30 лет

Линейный метод начисления амортизации применяется налогоплательщиком в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств, входящих в восьмую, девятую и десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов.

По остальным основным средствам налогоплательщику предоставлено право применять любой из установленных методов.

Важно при этом подчеркнуть, что выбранный налогоплательщиком метод начисления амортизации не может быть изменен им в течение всего периода начисления амортизации по данному объекту.

Начисление амортизации осуществляется ежемесячно по каждому объекту в соответствии с установленной нормой амортизации и его первоначальной (восстановительной) или остаточной стоимостью.

При линейном методе сумма начисленной амортизации за месяц представляет собой произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нор-

мы амортизации. При этом норма амортизации по каждому объекту определяется по формуле

$$K = (1 : n) \times 100\%,$$

где K — норма амортизации (в процентах);

n — срок полезного использования данного объекта (в месяцах).

При нелинейном методе сумма начисленной за месяц амортизации определяется как произведение остаточной стоимости объекта амортизируемого имущества и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Остаточная стоимость амортизируемого имущества представляет собой разность между его первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации.

В этом случае норма амортизации определяется по формуле

$$K = (2 : n) \times 100\%,$$

где K — норма амортизации (в процентах);

n — срок полезного использования данного объекта (в месяцах).

Особый порядок применения нелинейного метода начисления амортизации установлен по амортизируемым объектам, у которых остаточная стоимость достигнет 20% первоначальной (восстановительной) стоимости. Начиная со следующего месяца после достижения данного уровня стоимости объекта остаточная стоимость фиксируется как базовая стоимость для дальнейших расчетов. Сумма начисляемой за месяц амортизации определяется путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока его полезного использования.

Налоговым законодательством налогоплательщику предоставлено право применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 2, по амортизируемым основным средствам, используемым для работы в условиях агрессивной среды или повышенной сменности.

Для амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора финансовой аренды (лизинга), к основной норме амортизации может также применяться специальный коэффициент, но не выше 3. При этом законодательством установлено, что указанные повышенные коэффициенты не могут использоваться в части основных средств, относящихся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в том случае, если данные основные средства амортизируются нелинейным методом.

По отдельным амортизируемым объектам налоговым законодательством установлены обязательные понижающие коэффициенты 0,5 к основной норме амортизации. Это относится, в частности, к используемым и переданным в лизинг легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам, имеющим первоначальную стоимость соответственно более 300 и 400 тыс. руб.

По решению руководителя организации-налогоплательщика начисление амортизации может производиться по нормам ниже установленных в налоговом законодательстве. Вместе с тем использование пониженных норм амортизации допускается только с начала налогового периода и в течение всего налогового периода.

Четвертая группа расходов — это расходы на ремонт основных средств. Указанные расходы, произведенные налогоплательщиком, признаются налоговым законодательством в том отчетном или налоговом периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

К пятой группе относятся расходы на освоение природных ресурсов, в состав которой включаются затраты налогоплательщика на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера.

Расходы на освоение природных ресурсов признаются для целей налогообложения с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены данные работы или их этапы, и включаются в состав про-

чих расходов в порядке, установленном налоговым законодательством.

Шестую группу затрат на производство и реализацию составляют расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки.

Под указанными расходами налоговое законодательство в целях налогообложения признает затраты по созданию новой или усовершенствованию производимой продукции, товаров, работ и услуг, по созданию новых или совершенствованию применяемых технологий, по созданию новых видов сырья или материалов.

Расходы налогоплательщика на научные исследования и опытно-конструкторские разработки вне зависимости от того, осуществляются ли они самостоятельно или совместно с другими организациями, или на основании договоров, по которым он выступает в качестве заказчика, могут вычитаться из доходов только после завершения этих исследований или разработок (или отдельных этапов работ) и подписания сторонами акта сдачи-приемки. После этого данные расходы равномерно включаются в состав прочих расходов в течение трех лет, но только при условии использования указанных исследований и разработок в производстве или при реализации товаров, работ и услуг.

Следующая, седьмая группа расходов на производство и реализацию — это расходы на обязательное и добровольное страхование имущества. Сюда включаются уплаченные страховые взносы по всем видам обязательного страхования, а также по отдельным видам добровольного страхования имущества.

К указанным видам добровольного страхования относится страхование средств транспорта, расходы на содержание которого включаются в расходы, связанные с производством и реализацией грузов, основных средств производственного назначения, нематериальных активов, незавершенного строительства, рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ, товарно-материальных запасов, урожая сельскохозяй-

ственных культур и животных и другого имущества, используемого для получения дохода.

Расходы по обязательным видам страхования включаются в состав расходов в пределах утвержденных страховых тарифов, а при их отсутствии — в размере фактических затрат. Расходы по указанным видам добровольного страхования включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

И наконец, последняя, самая многочисленная по перечню группа расходов объединяет все расходы, связанные с производством и реализацией, не вошедшие в первые 7 групп, и поэтому названа прочими расходами. Характеризуя эту группу, следует подчеркнуть, что отдельные виды расходов, хотя они и связаны непосредственно с затратами на производство и реализацию, для целей налогообложения могут быть вычтены из полученных доходов только в пределах утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов, а по некоторым расходам — при соблюдении определенных условий. В частности, затраты на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей, суммы выплаченных подъемных на суточные или полевое довольствие, на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов могут вычитаться из доходов налогоплательщика только в пределах норм, утвержденных Правительством РФ.

Особый порядок отнесения на производство и реализацию продукции установлен в отношении представительских затрат, связанных с коммерческой деятельностью организаций, расходов на отдельные виды рекламы, а также затрат на подготовку и переподготовку кадров и некоторых других видов затрат.

Представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций в течение отчетного или налогового периода, включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот период. К представительским

расходам налоговое законодательство относит расходы налогоплательщика на официальный прием или обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления или поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров или другого руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий. К представительским расходам относятся расходы на проведение официального приема для указанных лиц, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия или заседания руководящего органа и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий. Но к представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

Расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе с образовательными учреждениями включаются в состав прочих расходов при соблюдении следующих условий.

Во-первых, соответствующие услуги должны оказываться российскими образовательными учреждениями, получившими государственную аккредитацию и имеющими соответствующую лицензию, или же иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус.

Во-вторых, подготовку или переподготовку проходят работники, состоящие в штате налогоплательщика.

В-третьих, программа подготовки или переподготовки должна быть нацелена на повышение квалификации и более эффективное использование подготавливаемого или переподготавливаемого специалиста в

этой организации в рамках деятельности налогоплательщика.

Налоговое законодательство не признает расходами на подготовку и переподготовку кадров затраты, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, а также связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг, с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников. Указанные расходы в связи с этим не принимаются для целей налогообложения.

Определенные ограничения установлены для отдельных видов расходов на рекламу производимых, приобретенных или реализуемых товаров, работ и услуг, деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания.

К расходам организации на рекламу в целях налогообложения относятся расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации и телекоммуникационные сети, расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов, расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

При этом расходы налогоплательщика на приобретение или изготовление призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также на прочие виды рекламы, осуществленные им в течение налогового или отчетного периода, могут быть учтены при уменьшении доходов налогоплательщика в размере, не превышающем 1% от выручки.

В тех случаях, когда налогоплательщик осуществляет деятельность, связанную с использованием объек-

тов обслуживающих производств и хозяйств, к которым относятся подсобное хозяйство, объекты жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, учебно-курсовые комбинаты и иные аналогичные хозяйства, производства и службы, осуществляющие реализацию услуг как своим работникам, так и сторонним лицам, доход от реализации товаров и оказания услуг и соответствующие расходы признаются доходом и расходами, учитываемыми при налогообложении.

При этом имеются особенности учета при налогообложении убытков по деятельности, связанной с использованием указанных объектов. Указанный убыток может быть признан таковым только лишь при соблюдении определенных условий.

Во-первых, стоимость услуг, оказываемых налогоплательщиком, связанных с использованием данных объектов, должна соответствовать стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями.

Во-вторых, расходы по содержанию объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, подсобных хозяйств и иных аналогичных хозяйств, производств и служб не должны превышать обычные расходы на обслуживание аналогичных объектов у специализированных организаций, для которых эти виды деятельности являются основными.

В-третьих, условия оказания услуг налогоплательщиком не должны существенно отличаться от условий оказания услуг специализированными организациями.

Если налогоплательщиком не выполняется хотя бы одно из этих условий, то полученный при осуществлении этих видов деятельности убыток не учитывается в целях налогообложения. В этом случае убыток может быть перенесен на срок не более 10 лет и погашен только прибылью, полученной по этим же видам деятельности.

Налогоплательщики, являющиеся градообразующими организациями и имеющие на балансе объекты

жилищного фонда, учреждения здравоохранения, народного образования, культуры и спорта, детские дошкольные учреждения, детские лагеря отдыха, дома и общежития для приезжих, дома престарелых или инвалидов, имеют право принять для целей палогообложения фактически осуществленные расходы на содержание указанных объектов, но в пределах нормативов на содержание аналогичных хозяйств, утвержденных органами местного самоуправления по месту нахождения организаций. В том случае, если такие нормативы не утверждены, налогоплательщику предоставлено право применить порядок определения расходов на содержание этих объектов, действующий для аналогичных объектов, находящихся на данной территории и подведомственных органам местного самоуправления.

Определенные ограничения установлены для расходов на замену бракованных, утративших товарный вид в процессе перевозки или реализации и недостающих экземпляров периодических печатных изданий. Они не могут составлять более 7% стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания.

Потери в виде стоимости бракованной, утратившей товарный вид, а также нереализованной в пределах установленных сроков продукции средств массовой информации и книжной продукции учитываются в прочих расходах в пределах не более 10% стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания или соответствующего тиража книжной продукции.

Налоговое законодательство установило для отдельных организаций дополнительные преимущества в части определения расходов. В частности, налогоплательщики-организации, использующие труд инвалидов, могут уменьшить доходы на произведенные расходы в виде средств, направленных на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов. Но это разрешается лишь тем организациям, у которых инвалиды составляют

не менее 50% от общего числа работников такого налогоплательщика, а доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25%.

Налогоплательщики — общественные организации инвалидов, а также налогоплательщики-учреждения, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, могут учесть при налогообложении расходы, направленные на осуществление деятельности указанных общественных организаций инвалидов и на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов.

Особую группу расходов составляют обоснованные затраты налогоплательщика, не связанные с производством и реализацией. Они получили название **внереализационных расходов.**

Такие расходы включают в себя уплату процентов по долговым обязательствам, в том числе проценты, начисленные по ценным бумагам, эмитированным налогоплательщиком, затраты в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, затраты, связанные с консервацией и расконсервацией и содержанием законсервированных производственных мощностей и объектов, судебные расходы, арбитражные сборы и ряд других затрат налогоплательщика.

Следует отметить, что приведенный в Кодексе перечень внереализационных расходов не является исчерпывающим, поскольку допускает включение в него и других обоснованных расходов.

К внереализационным расходам налоговое законодательство приравнивает полученные налогоплательщиком в отчетном или налоговом периоде убытки, к числу которых относятся убытки прошлых налоговых или отчетных периодов, выявленные в текущем отчетном

или налоговом периоде, суммы безнадежных долгов, а также суммы других долгов, переальных к взысканию, потери от стихийных бедствий и некоторые другие. Порядок включения в затраты полученных убытков будет рассмотрен ниже.

Особое место в составе внереализационных расходов занимают затраты налогоплательщика на формирование различного рода резервов.

В частности, налогоплательщик имеет право создавать резервы по сомнительным долгам, суммы отчислений в которые включаются в состав внереализационных расходов на последний день отчетного или налогового периода. Согласно Налоговому кодексу сомнительный долг представляет собой не погашенную в срок задолженность перед налогоплательщиком и задолженность, не обеспеченную залогом, поручительством или банковской гарантией.

Сумма указанного резерва определяется по результатам проведенной на последний день отчетного или налогового периода инвентаризации дебиторской задолженности. Исчисление размера резерва осуществляется следующим образом. В сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней. Сомнительная задолженность со сроком возникновения от 45 до 90 дней включается в размере 50% от выявленной суммы. Суммы сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней не включаются в создаваемый резерв. По размеру создаваемого резерва налоговое законодательство установило определенные ограничения, состоящие в том, что его сумма не может превышать 10% выручки отчетного или налогового периода.

Сумма указанного резерва, не использованная налогоплательщиком в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена им на следующий отчетный или налоговый период. В этом случае сумма вновь создаваемого по резуль-

татам инвентаризации резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного или налогового периода. Если же сумма вновь создаваемого резерва окажется меньше, чем сумма остатка резерва, то разница должна быть включена в состав внереализационных расходов отчетного периода.

Налогоплательщикам, осуществляющим реализацию товаров или работ, налоговым законодательством предоставлено право создавать резервы на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.

Решение о создании такого резерва налогоплательщик принимает самостоятельно. Но создается указанный резерв только в отношении тех товаров или работ, по которым в соответствии с условиями заключенного договора с покупателем предусмотрено обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока. Одновременно налогоплательщик в учетной политике для целей налогообложения определяет предельный размер отчислений в этот резерв.

При этом законодательством установлено, что размер созданного резерва не может превышать предельный размер, определяемый как доля фактически осуществленных налогоплательщиком расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров или работ за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации указанных товаров или работ за отчетный или налоговый период.

Если же налогоплательщик ранее не осуществлял реализацию товаров или работ с условием гарантийного ремонта и обслуживания, то он имеет право создавать указанный резерв в размере, не превышающем расходы, предусмотренные в его плане на выполнение гарантийных обязательств с учетом срока гарантии.

При определении отдельных видов расходов, принимаемых к вычету из доходов налогоплательщика при налогообложении прибыли, имеются некоторые особен-

ности. В частности, такие особенности имеют место в определении расходов при реализации имущества.

Налоговым кодексом установлено, что при реализации имущества налогоплательщик имеет право уменьшить полученные доходы на стоимость реализованного имущества, которая определяется в следующем порядке.

В случае реализации амортизируемого имущества берется его остаточная стоимость. Если остаточная стоимость этого имущества с учетом расходов по его реализации превысит выручку от его реализации, то разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика. Полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

При реализации прочего имущества, за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства и покупных товаров, из доходов исключается стоимость его приобретения.

Доходы от реализации покупных товаров уменьшаются на стоимость приобретения данных товаров, которая определяется исходя из принятой организацией учетной политики одним из следующих методов оценки покупных товаров:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);
- средней стоимости;
- стоимости единицы товара.

При реализации покупных товаров налогоплательщик имеет также право уменьшить доходы от таких операций на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией.

В том случае, если цена приобретения прочего имущества и покупных товаров с учетом расходов по их

реализации превысит выручку от их реализации, то разница между этими величинами считается убытком налогоплательщика и учитывается в целях налогообложения.

Отнесение к расходам процентов по полученным заемным средствам также имеет свои особенности.

Указанные расходы признаются при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

Существенным отклонением размера начисленных процентов считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

В том случае, если отсутствуют долговые обязательства, выданные в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика, то предельная величина процентов, признаваемых расходом, может быть принята в размере ставки рефинансирования Банка России, увеличенной на 10% — при оформлении долгового обязательства в рублях и на 15% — по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Российское налоговое законодательство установило широкий **перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения и осуществление которых должно производиться за счет прибыли, остающейся после уплаты налога на прибыль организаций.** В частности, при определении налоговой базы не учитываются начисленные налогоплательщиком дивиденды, а также пени, штрафы и другие санкции, перечисленные в бюджет или в государственные внебюджетные фонды, штрафы и другие санкции, взимаемые государственными организациями, которым предоставлено право их наложения.

Не уменьшают налоговую базу налогоплательщика расходы на уплату взносов в уставный капитал, вкладов в простое товарищество, на приобретение или создание амортизируемого имущества.

Расходы на уплату налога на прибыль, платежи за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду, налоги, предъявленные налогоплательщиком покупателю товаров, работ, услуг и имущественных прав, а также налоги, начисленные в бюджеты в случае, если такие налоги были списаны в составе кредиторской задолженности налогоплательщика, также не включаются в состав расходов, уменьшающих доходы при налогообложении.

Не направляются на снижение налоговой базы налогоплательщика расходы на выплату дополнительных вознаграждений и другие выплаты сверх предусмотренных трудовыми договорами или контрактами, премии, выплаченные работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений, а также материальная помощь.

При реализации по льготным, т. е. ниже рыночных, ценам товаров, работ и услуг работникам, а также продукции подсобных хозяйств для организации общественного питания возникающая ценовая разница не может уменьшать налогооблагаемую базу налогоплательщика.

Не могут также относиться к расходам, учитываемым при налогообложении, затраты налогоплательщика, произведенные им в части, превышающей установленные нормы, предельные размеры или не соответствующие условиям их отнесения к расходам, учитываемым при налогообложении (представительские, проценты по займам и т. д.).

Не уменьшает налоговую базу также еще целый ряд расходов налогоплательщика, не соответствующих критериям отнесения их к расходам на производство и реализацию или к внереализационным расходам и понесенных налогоплательщиками для получения доходов, которые не учитываются при определении налоговой базы.

Налоговая база по налогу на прибыль организаций представляет собой денежное выражение подлежащей налогообложению прибыли, определяемой в виде разницы между доходами и принимаемыми к вычету расходами.

При этом необходимо иметь в виду, что налоговая база по прибыли, облагаемой по каждой установленной ставке налогообложения, должна определяться налогоплательщиком отдельно.

Поскольку доходы и расходы налогоплательщика при налогообложении должны учитываться в денежной форме, все доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав, включая товарообменные операции, должны быть оценены в стоимостном выражении.

При определении цены должны учитываться следующие принципиальные положения, установленные первой частью Налогового кодекса, а именно: для целей налогообложения должна приниматься цена товаров, работ и услуг, указанная сторонами сделки. И пока не доказано обратное, считается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Налоговые органы имеют право проверять и контролировать правильность применения цен лишь в случаях совершения сделки между взаимозависимыми лицами, при совершении товарообменных, или бартерных, операций, при совершении внешнеторговых сделок, а также при значительном колебании (более чем на 20% в ту или иную сторону) уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным или однородным товарам в пределах непродолжительного периода времени.

Если при проверке по изложенным 4 основаниям окажется, что применяемые налогоплательщиком цены отклоняются более чем на 20% от рыночных цен на идентичные или однородные товары, то налоговый орган имеет право сделать досчет объема реализации до уровня рыночных цен.

В этих случаях при определении рыночных цен товаров, работ или услуг должны приниматься во внимание сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Сделки между взаимозависимыми лицами могут приниматься во внимание только в тех случаях, когда взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты таких сделок.

При этом должна учитываться информация о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными или однородными товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. В частности, необходимо учитывать такие условия сделок, как количество или объем поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

При этом условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

В условиях отсутствия на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным или однородным товарам, работам, услугам или из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг, а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены Налоговый кодекс предусматривает использование следующих методов.

Метод цены последующей реализации, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой такие товары, работы или услуги реализованы покупателем этих товаров, работ или услуг при последующей перепродаже, и обычных в подобных случаях

затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары, работы или услуги) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ или услуг, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя.

При невозможности использования метода цены последующей реализации (в частности, при отсутствии информации о цене товаров, работ, услуг, в последующем реализованных покупателем) используется **затратный метод**, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом должны учитываться обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство, приобретение и реализацию товаров, работ или услуг, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.

При определении налоговой базы подлежащая налогообложению прибыль определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. Возникает естественный вопрос, а как быть в том случае, если в налоговом или отчетном периоде налогоплательщиком получен убыток? В этом случае налоговая база данного налогового или отчетного периода признается равной нулю.

Вместе с тем налогоплательщику предоставлено право уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на сумму полученного им в предыдущем (или предыдущих) налоговом периоде убытка.

Такой перенос осуществляется в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. При этом налогоплательщику предоставлено право перенести на текущий налоговый период всю сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка, но совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном или налоговом периоде не должна превышать 30% исчисленной налоговой базы.

В том случае, если налогоплательщик получил убытки более чем в одном налоговом периоде, то перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они получены.

В практике работы налогоплательщиков и налоговых органов нередки случаи, когда определить сумму причитающегося налога невозможно из-за отсутствия бухгалтерского учета или запущенности ведения учета объектов налогообложения у налогоплательщика. В этом случае согласно части первой Налогового кодекса налоговые органы имеют право определять суммы налогов, подлежащих уплате налогоплательщиками в бюджет, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным плательщикам.

Формирование налоговой базы организации-налогоплательщика в существенной степени зависит от применяемой им **учетной политики**.

Налоговое законодательство предусматривает для налогоплательщика возможности использования двух методов учета поступающей выручки и произведенных затрат при исчислении налога на прибыль.

Первый метод — это **кассовый метод**. Согласно этому методу налогоплательщик учитывает доходы по состоянию на дату поступления средств на счет кредитной организации или в кассу организации, поступления другого имущества или имущественных прав, а расходы — после их фактической оплаты. Согласно кассовому методу расходы организации учитываются в затратах с учетом установленных налоговым законодательством определенных особенностей.

Так, материальные затраты, а также затраты на оплату труда учитываются в составе расходов в момент списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при другом способе погашения задолженности — в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется также в отношении уплаты процентов за пользование заемными средствами и при оплате услуг третьих лиц. При этом

следует иметь в виду, что расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство.

Амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный или налоговый период. При этом допускается амортизация только оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве.

Расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты налогоплательщиком. При наличии у налогоплательщика задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные или налоговые периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность.

В отличие от порядка, действовавшего до принятия части второй Налогового кодекса, когда налогоплательщик самостоятельно устанавливал учетную политику, с 1 января 2002 г. организации имеют право на определение даты получения дохода или осуществления расхода по кассовому методу только в том случае, если в среднем за предыдущие 4 квартала сумма выручки от реализации товаров, работ и услуг этих организаций без учета НДС не превысила 1 млн руб. за каждый квартал.

При отсутствии этого условия организации обязаны применять **метод начисления**.

Суть его состоит в том, что доходы и расходы отражаются в том отчетном периоде, в котором они имели место независимо от фактического поступления денежных средств, другого имущества или имущественных прав, а также независимо от времени фактической выплаты денежных средств или другой формы оплаты расходов, а по сделкам, длящимся более одного отчетного или налогового периода, — исходя из принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов.

Датой получения дохода для целей налогообложения в этом случае считается дата реализации товаров, работ и услуг, а также имущественных прав.

Примерно такой же порядок установлен для определения даты получения дохода для внереализационных доходов. Такой датой может являться дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества, приемки-сдачи работ, услуг (для доходов в виде безвозмездно полученного имущества, работ и услуг); дата расчетов или предъявления налогоплательщиком документов в соответствии с условиями заключенных договоров (для доходов от сдачи имущества в аренду, в виде лицензионных платежей за пользование объектами интеллектуальной собственности) и т. д.

Расходы при методе начисления по сделкам с конкретными сроками исполнения признаются в том отчетном или налоговом периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий этих сделок. По сделкам, дящимся более одного отчетного или налогового периода, расходы признаются исходя из принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов. В случае получения налогоплательщиком доходов в течение нескольких отчетных или налоговых периодов, в связи с чем невозможно четко проследить связь между доходами и расходами, расходы распределяются им самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Порядок определения даты осуществления расходов определен Налоговым кодексом по каждому из видов расходов. Например, по материальным расходам она определена как дата передачи в производство сырья и материалов.

Амортизация и расходы на оплату труда признаются в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы начисленной амортизации и начисленных расходов на оплату труда.

Расходы на ремонт основных средств считаются произведенными в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены вне зависимости от их оплаты.

Примерно такой же порядок установлен при определении даты осуществления внереализационных и прочих расходов. В частности, для сумм налогов и сборов и иных подобных расходов это дата начисления налогов и сборов в установленном российским законодательством порядке, для расходов на командировки, на содержание служебного транспорта, представительских расходов и других подобных расходов — дата утверждения авансового отчета.

При исчислении налоговой базы налогоплательщики не должны учитывать доходы и расходы, относящиеся к игорному бизнесу, поскольку организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в области игорного бизнеса, вместо налога на прибыль платят налог на игорный бизнес в соответствии с гл. 29 Налогового кодекса.

В связи с этим организации, являющиеся организациями игорного бизнеса, а также организации, получающие доходы от деятельности, относящейся к игорному бизнесу, обязаны вести обособленный учет доходов и расходов по этой деятельности.

Налогоплательщики, применяющие в соответствии с Налоговым кодексом специальные налоговые режимы, при исчислении налоговой базы по налогу не должны учитывать доходы и расходы, относящиеся к указанным режимам налогообложения.

Российским налоговым законодательством установлены определенные **особенности формирования доходов и расходов и соответственно налоговой базы по отдельным видам предпринимательской деятельности.**

В первую очередь следовало бы остановиться на особенностях определения налоговой базы **банков.** В доходы банков кроме доходов, предусмотренных для всех налогоплательщиков, дополнительно включаются доходы от банковской деятельности.

К этим доходам относятся, например, поступления в виде процентов от размещения денежных средств, предоставления кредитов и займов, а также

от инкассации денежных средств, векселей, платежных и расчетных документов и кассового обслуживания клиентов.

В доходы банков включаются также средства в виде платы за открытие и ведение банковских счетов клиентов, осуществление расчетов по их поручению, оформление и обслуживание платежных карт и других специальных средств, предназначенных для совершения банковских операций.

Доходы от проведения операций с иностранной валютой, осуществляемых в наличной и безналичной форме, от операций с валютными ценностями, а также операций купли-продажи драгоценных металлов и драгоценных камней, включаются в сумму доходов, формирующих налоговую базу банков.

В доходы банков включаются, кроме этого, полученные средства от депозитарного обслуживания клиентов, от предоставления в аренду специально оборудованных помещений или сейфов для хранения документов и ценностей, от осуществления форфейтинговых и факторинговых операций, а также некоторые другие доходы, непосредственно связанные с банковской деятельностью.

Соответствующие особенности имеются и при определении расходов банков. Кроме расходов, предусмотренных для всех налогоплательщиков, банки несут дополнительные расходы, обусловленные особенностями осуществления банковской деятельности.

К дополнительным расходам банков, принимаемым в целях налогообложения их прибыли, относятся, в частности, уплаченные банком проценты по вкладам и другим привлеченным денежным средствам, по собственным долговым обязательствам, а также по межбанковским кредитам и приобретенным кредитам рефинансирования.

Особой статьей расходов банков являются суммы отчислений в резерв на возможные потери по ссудам, подлежащим резервированию, и в резерв под обесце-

нение вложений в ценные бумаги. Указанные резервы банки имеют право создавать помимо резерва по сомнительным долгам, право образования которого при определенных условиях имеют все налогоплательщики.

Включаются в расходы банков также комиссионные сборы за услуги по корреспондентским отношениям с другими банками, расходы от проведения операций с иностранной валютой, осуществляемых в наличной и безналичной форме, убытки по операциям купли-продажи драгоценных металлов и драгоценных камней, а также положительная разница от превышения отрицательной переоценки драгоценных металлов над положительной переоценкой.

При формировании налоговой базы банков учитываются также расходы по переводу пенсий и пособий, денежных средств без открытия счетов физическим лицам, по изготовлению и внедрению платежно-расчетных средств, по аренде брокерских мест, по оплате услуг расчетно-кассовых и вычислительных центров, а также расходы, связанные с осуществлением форфейтинговых и факторинговых операций, и некоторые другие связанные с банковской деятельностью расходы.

Определение доходов и расходов и соответственно налоговой базы **страховых организаций** также имеет свои особенности, вызванные спецификой страховой деятельности.

Кроме доходов, предусмотренных для всех налогоплательщиков, к доходам этих организаций относится ряд дополнительных доходов от осуществления страховой деятельности.

В первую очередь к ним относятся страховые премии по договорам страхования, сострахования и перестрахования, вознаграждения и тантъемы по договорам перестрахования, а также вознаграждения от страховщиков по договорам сострахования.

В доходы страховых компаний включаются суммы возмещения перестраховщиками доли страховых выплат

по рискам, переданным в перестрахование, а также суммы процентов на депо премий по рискам, принятым в перестрахование.

Доходы от реализации перешедшего к страховщику права требования страхователя к лицам, ответственным за причиненный ущерб, также являются доходом, учитываемым при формировании налоговой базы страховой организации.

Включаются в расчеты налоговой базы страховых организаций и вознаграждения за оказание услуг страхового агента, брокера, а также некоторые другие доходы, полученные при осуществлении страховой деятельности.

Кроме получения дополнительных доходов, страховые организации несут соответствующие дополнительные расходы, вызванные спецификой страховой деятельности, которые также учитываются при формировании их налоговой базы.

Прежде всего к ним относятся суммы отчислений в страховые резервы, формируемые в порядке, установленном федеральным органом исполнительной власти по надзору за страховой деятельностью.

При формировании налоговой базы страховых организаций должны также учитываться страховые выплаты по договорам страхования, сострахования и перестрахования, предусмотренные условиями договора страхования, в том числе ренты, аннуитеты, пенсии.

Суммы страховых премий по рискам, переданным в перестрахование, вознаграждения и тантьемы по договорам перестрахования и вознаграждения состраховщику по договорам сострахования являются расходами, связанными со страховой деятельностью, и, следовательно, также должны учитываться при формировании налоговой базы страховщиков. В эту же группу расходов включаются затраты страховщиков, связанные с возвратом части страховых премий, а также выкупных сумм по договорам страхования, сострахования и перестрахования, оплатой организациям или фи-

зическим лицам оказанных ими услуг, связанных со страховой деятельностью и некоторые другие расходы, непосредственно связанные со страховой деятельностью.

Негосударственные пенсионные фонды также имеют соответствующие особенности определения доходов и расходов и формирования налоговой базы. Их доходы сверх доходов, обычных для всех российских налогоплательщиков, дополнительно включают доходы, полученные от размещения пенсионных резервов, и доходы, полученные от уставной деятельности фондов. Указанные специфические для фондов два вида доходов определяются каждый отдельно. К доходам, полученным от размещения пенсионных резервов негосударственных пенсионных фондов, относятся, в частности, доходы от размещения средств пенсионных резервов в ценные бумаги, осуществления инвестиций и других разрешенных законодательством вложений.

Указанный доход в целях налогообложения определяется как положительная разница между полученным доходом от размещения пенсионных резервов и доходом, рассчитанным исходя из ставки рефинансирования Банка России.

К специфическим доходам, полученным от уставной деятельности фондов, относятся:

- часть дохода от размещения пенсионных резервов, направленная на формирование имущества, предназначенного для обеспечения уставной деятельности фонда;
- доходы от размещения имущества, предназначенного для обеспечения уставной деятельности фондов, в ценные бумаги, осуществления инвестиций и других вложений.

Так же как и доходы, расходы негосударственных пенсионных фондов, кроме обычных для всех налогоплательщиков, включают в себя: расходы, связанные с получением дохода от размещения пенсионных резервов, и расходы, связанные с обеспечением уставной деятельности этих фондов, и также учитываются отдельно.

К расходам, связанным с получением дохода от размещения пенсионных резервов, относятся:

- расходы, связанные с получением дохода от размещения пенсионных резервов;
- обязательные расходы, связанные с хранением, поддержанием в рабочем состоянии и оценкой имущества, в которое размещены пенсионные резервы;
- отчисления на формирование имущества, предназначенного в обеспечение осуществления уставной деятельности этих фондов, учитываемые в составе расходов.

К расходам, связанным с обеспечением уставной деятельности фондов, относятся вознаграждения за оказание услуг по заключению договоров пенсионного обеспечения, оплата услуг актуариев, услуг по изготовлению пенсионных свидетельств, бланков строгой отчетности, квитанций и других подобных документов и другие расходы, непосредственно связанные с деятельностью по негосударственному пенсионному обеспечению.

Организациям **потребительской кооперации**, входящим в состав Союза потребительских обществ РФ, предоставлено право включать дополнительно кроме обычных расходов налогоплательщиков в расходы на производство и реализацию товаров, работ и услуг следующие расходы:

- отчисления на содержание потребительских обществ и их союзов,
- проценты, выплачиваемые за привлекаемые у пайщиков и других граждан заемные средства;
- отчисления в фонд развития потребительской кооперации, начисляемые организациями потребительской кооперации в размере до 4% выручки от реализации товаров, работ и услуг за отчетный или налоговый период.

Налоговым кодексом установлены также особенности определения доходов и расходов и соответственно формирования налоговой базы по ряду видов деятель-

ности, в частности профессиональных участников рынка ценных бумаг, по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, как обращающихся, так и не обращающихся на организованном рынке, по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок и некоторых других.

Впервые за годы существования в России налога на прибыль организаций с 2002 г. с принятием соответствующей главы части второй Налогового кодекса по этому налогу отменены все ранее действовавшие **налоговые льготы**.

Основная **ставка налога** на прибыль начиная с 2002 г. установлена в размере 24%. При этом налоговым законодательством предусмотрено разделение этой ставки на три составляющие ее ставки.

Сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 5%, зачисляется в федеральный бюджет, по ставке 17% — в бюджеты субъектов РФ, а по ставке 2% — в местные бюджеты.

С момента введения в действие главы Налогового кодекса, посвященной налогу на прибыль, т. е. с 2002 г., существенно ограничены права законодательных (представительных) органов власти субъектов Федерации и местного самоуправления в области регулирования ставки налога.

В частности, органы власти субъектов Федерации имеют право понижать для отдельных категорий налогоплательщиков установленную ставку в размере 17%, но только до уровня 13%, в то время как до введения Кодекса в действие они могли снизить ставку налога в части сумм, зачисляемых в их бюджеты, до 0%. Органы местного самоуправления вообще не имеют права понижать установленную ставку налога в размере 2%, по которой налог на прибыль зачисляется в местные бюджеты.

Иностранные организации, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, уплачивают налог с доходов от источников в Российской Федерации по следующим ставкам:

- 10% — по доходам, полученным от использования, содержания или сдачи в аренду судов, самолетов и других транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок;
- 15% — по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций и по операциям с государственными и муниципальными ценными бумагами;
- 20% — с любых других доходов.

Доходы, полученные в виде дивидендов, облагаются по следующим ставкам налога на прибыль:

- в размере 6% — применяется в отношении доходов по дивидендам, полученным российскими организациями и физическими лицами — российскими налоговыми резидентами от российских организаций;
- в размере 15% — применяется к доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам в виде дивидендов, полученным российскими организациями от иностранных организаций.

Доходы в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам облагаются, в основном, по ставке 15%. Исключение сделано лишь для доходов в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, а также по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., к которым применяется ставка в размере 0%.

Ставка в размере 0% применяется при налогообложении прибыли, полученной Банком России от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных федеральным законом об этом Банке. Прибыль, полученная Банком России от осуществления деятельности, не связанной с выполнением указанных функций, облагается налогом по ставке в размере 24%.

Налоги, исчисленные по всем перечисленным ставкам, кроме исчисленных по ставкам 16 и 2%, зачисляются в федеральный бюджет.

По налогу на прибыль организаций установлены следующие **порядок исчисления и сроки уплаты налога** и авансовых платежей. Согласно налоговому законодательству суммы налога определяются как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, которая устанавливается в описанном выше порядке.

При этом **налоговым периодом** по налогу на прибыль является календарный год, а **отчетными периодами** являются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

Все налогоплательщики, за исключением иностранных организаций, не имеющих в России постоянного представительства, рассчитывают сумму налога по итогам налогового периода самостоятельно.

По итогам деятельности за каждый отчетный или налоговый период налогоплательщики обязаны исчислить сумму авансового платежа исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного или налогового периода. Сумма авансовых платежей определяется с учетом ранее начисленных в данном отчетном налоговом периоде сумм авансовых платежей. В течение отчетного периода налогоплательщики уплачивают ежемесячные авансовые платежи равными долями в размере $1/3$ подлежащего уплате квартального авансового платежа за квартал, предшествующий кварталу, в котором производится уплата ежемесячных авансовых платежей. Размер ежемесячных авансовых платежей, причитающихся к уплате в I квартале текущего года, принимается равным размеру ежемесячного авансового платежа, причитающегося к уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего года.

Вновь созданные организации осуществляют авансовые платежи за соответствующий отчетный период при условии, что выручка от реализации не превышала 1 млн руб. в месяц или 3 млн руб. в квартал. Если же указанные ограничения превышены, то налогоплательщик начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором такое превышение имело место, уплачивает авансовые платежи в изложенном выше порядке.

Налоговое законодательство предоставило налогоплательщикам право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли.

Для перехода на этот порядок налогоплательщик должен уведомить об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего году, в котором происходит переход на этот порядок. При этом указанный порядок уплаты авансовых платежей не может быть изменен налогоплательщиком в течение всего налогового периода.

Исчисление сумм авансовых платежей при переходе на данный порядок производится исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, которая рассчитывается нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

Для отдельных организаций установлен особый порядок уплаты авансовых платежей, состоящий в том, что эти налогоплательщики уплачивают только лишь квартальные авансовые платежи по итогам квартала. К их числу относятся организации, у которых за предыдущие 4 квартала сумма доходов от реализации не превышала в среднем 3 млн руб. за каждый квартал, а также бюджетные учреждения, иностранные организации, осуществляющие деятельность в России через постоянное представительство, некоммерческие организации, не имеющие доходов от реализации товаров, работ и услуг, участники простых товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах, инвесторы соглашений о разделе

продукции в части доходов, полученных от реализации указанных соглашений, а также выгодоприобретатели по договорам доверительного управления.

Иностранные организации, не связанные с постоянным представительством в Российской Федерации и получающие доходы от источников в России, самостоятельно не определяют суммы налога и не перечисляют их в бюджет. Эти обязанности возложены на организации, выплачивающие указанный доход данному налогоплательщику и являющиеся по российскому налоговому законодательству налоговыми агентами.

Российские организации, выплачивающие налогоплательщикам доходы в виде дивидендов, а также в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, подлежащим налогообложению, обязаны определить сумму налога отдельно по каждому такому налогоплательщику и по каждой выплате, удержать налог и перечислить его в бюджет.

В том случае, если по государственным и муниципальным ценным бумагам не имеется возможности определить у источника сумму дохода, подлежащего налогообложению, налогоплательщик — получатель дохода должен самостоятельно осуществить исчисление и уплату налога в виде авансовых платежей с полученных доходов.

По истечении налогового периода подлежащий уплате налог должен быть уплачен налогоплательщиком не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций, т. е. до 28 марта следующего года.

Авансовые платежи по итогам отчетного периода должны быть уплачены налогоплательщиком не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций, т. е. 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Ежемесячные авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком не позднее 28-го числа каждого месяца данного отчетного периода.

Налогоплательщики, которые исчисляют ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, должны уплатить их не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным.

По итогам отчетного периода суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в течение этого периода, засчитываются при уплате авансовых платежей по итогам отчетного периода, которые, в свою очередь, засчитываются в счет уплаты налога по итогам года.

Организации — налоговые агенты, выплачивающие доход иностранной организации, обязаны перечислить удержанную сумму налога в течение трех дней после дня выплаты или перечисления ей денежных средств или иного дохода.

Налог, удержанный при выплате дохода в виде дивидендов или процентов по ценным бумагам, должен быть перечислен в бюджет налоговым агентом, осуществившим выплату, в течение 10 дней со дня выплаты дохода.

Особый порядок исчисления и уплаты налога установлен для налогоплательщиков, имеющих обособленные подразделения. Указанные организации исчисление и уплату в федеральный бюджет сумм авансовых платежей, а также налога, исчисленного по итогам календарного года, должны производить по месту своего нахождения без распределения этих сумм по обособленным подразделениям. Другой порядок установлен по уплате авансовых платежей и сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов РФ и бюджетов муниципальных образований. Она должна производиться налогоплательщиками — российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения. Указанная доля определяется как средняя арифметическая величина двух показателей. Первый представляет собой удельный вес среднесписочной численности работников или расходов на оплату труда этого обособ-

ленного подразделения в общей среднесписочной численности работников или расходах на оплату труда на конец отчетного периода. Вторым показателем — удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения на конец отчетного периода в остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по налогоплательщику.

При этом налогоплательщику предоставлено право самостоятельно определять, какой из показателей должен применяться — среднесписочная численность работников или сумма расходов на оплату труда. Выбранный показатель должен быть неизменным в течение всего налогового периода.

Суммы авансовых платежей, а также сумма налога, подлежащие зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Федерации и бюджетов муниципальных образований, исчисляются налогоплательщиком самостоятельно по тем ставкам налога, которые действуют на территориях, где расположены организация и ее обособленные подразделения, и уплачивается в сроки, установленные для подачи соответствующих деклараций.

Доходы, полученные российской организацией от источников за пределами РФ, как уже отмечалось, также учитываются при определении ее налоговой базы. При этом указанные доходы должны быть учтены в полном объеме с учетом расходов, произведенных как в Российской Федерации, так и за ее пределами.

Выплаченные российской организацией в соответствии с законодательством иностранных государств суммы налога засчитываются согласно российскому налоговому законодательству при уплате этими организациями налога в Российской Федерации. При этом размер засчитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами РФ, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате этими организациями в России.

При этом зачет может быть произведен только при условии представления налогоплательщиком документа, подтверждающего уплату налога за пределами РФ

Все налогоплательщики вне зависимости от наличия у них обязанности по уплате налога или авансовых платежей по нему обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие **налоговые декларации**.

Налоговые агенты обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты по истечении каждого отчетного или налогового периода, в котором производились выплаты налогоплательщику.

Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются по упрощенной форме. Некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме только по истечении налогового периода.

Налогоплательщики и налоговые агенты представляют налоговые декларации или налоговые расчеты не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговые декларации или налоговые расчеты по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками и налоговыми агентами не позднее 28 марта года, следующего за истекшим календарным годом.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периода должны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям.

Особое место в российском налоговом законодательстве отведено специфике налогообложения **иностран- ных организаций, как осуществляющих свою деятельность в России через постоянное представительство, так и не осуществляющих деятельность в России через постоянное представительство, но получающих доходы от источников в Российской Федерации.**

Доходы, полученные иностранной организацией от источников в Российской Федерации, как связанные, так и не связанные с ее предпринимательской деятельностью в России через ее постоянное представительство и подлежащие обложению налогом на прибыль, имеют достаточно широкий перечень. Различие получаемых доходов состоит в том, что во втором случае иностранная организация получает доход непосредственно, а в первом — через своего постоянного представителя. Сюда в первую очередь включаются дивиденды, выплачиваемые иностранной организации как акционеру или участнику российских организаций, а также доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций.

Облагаются налогом процентные доходы от долговых обязательств любого вида, в том числе доходы в виде процентов по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам.

Являются облагаемым доходом также доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности, доходы от реализации акций или долей в капитале российских организаций, более 50% активов которых состоят из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ.

Объектом обложения выступают доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на российской территории, от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на российской территории, а также доходы от международных перевозок.

Полученные иностранными организациями штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами или исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств также подлежат налогообложению как доходы, полученные от источника в Российской Федерации.

Налоги с указанных выше доходов подлежат удержанию у источника их выплаты. Одновременно с этим

доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров или другого имущества, кроме реализации акций и находящегося на территории России недвижимого имущества, а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории РФ, не приводящие к образованию постоянного представительства в Российской Федерации, обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

При определении налоговой базы по доходам от реализации акций и находящегося на российской территории недвижимого имущества из суммы таких доходов могут вычитаться произведенные иностранной организацией документально подтвержденные расходы.

Кроме этих доходов иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, имеют дополнительные доходы, являющиеся объектом налогообложения. К ним относятся полученные ею на территории России в результате осуществления деятельности через постоянное представительство доходы, уменьшенные на величину произведенных этим постоянным представительством расходов. Также являются объектом обложения доходы иностранной организации от владения, пользования или распоряжения имуществом постоянного представительства этой организации в Российской Федерации за вычетом расходов, связанных с получением таких доходов.

Доходы, полученные иностранной организацией от источников в России и подлежащие налогообложению, являются объектом налогообложения по налогу независимо от формы, в которой они получены, в частности в натуральной форме, путем погашения обязательств этой организации, в виде прощения ее долга или зачета требований к этой организации.

Налоговая база по доходам иностранной организации, подлежащим налогообложению, и сумма удерживаемого налога исчисляются в валюте, в которой иностранная организация получает такие доходы.

Иностранные организации, как осуществляющие, так и не осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, уплачивают налог по основным видам доходов по общей установленной ставке в размере 24%. Доходы в виде дивидендов, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, а также доходы в виде процентов по государственным или муниципальным ценным бумагам облагаются отдельно от других доходов по ставкам в размере 15%.

Налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, исчисляется и удерживается соответствующей организацией, осуществляющей ей выплату, в той же валюте, что и каждая подобная выплата.

Сумма налога, удержанного с доходов иностранных организаций, должна быть перечислена налоговым агентом в федеральный бюджет одновременно с выплатой дохода или в валюте выплаты этого дохода или в валюте Российской Федерации по официальному курсу Банка России на дату перечисления налога.

В тех случаях, когда доход выплачивается иностранной организации в натуральной или иной неденежной форме, в том числе в форме осуществления взаимозачетов, или же сумма налога, подлежащего удержанию, превосходит сумму дохода иностранной организации, получаемого в денежной форме, налоговый агент обязан перечислить налог в бюджет в исчисленной сумме, уменьшив соответствующим образом доход иностранной организации, получаемый в неденежной форме.

Исчисление и удержание суммы налога с доходов, выплачиваемых иностранным организациям, производится налоговым агентом по всем видам получаемых ими доходов, за исключением следующих случаев.

Налог не исчисляется и не удерживается, если налоговый агент был уведомлен получателем дохода, что выплачиваемый доход относится к постоянному пред-

ставительству получателя дохода в Российской Федерации, и в распоряжении налогового агента находится нотариально заверенная копия свидетельства о постановке получателя дохода на учет в налоговых органах, оформленная не ранее чем в предшествующем налоговом периоде.

Налоговый агент не должен также исчислять и удерживать налог в отношении дохода, по которому предусмотрена налоговая ставка 0%.

В случаях выплаты доходов, полученных при выполнении соглашений о разделе продукции, а также доходов, которые в соответствии с международными договорами или соглашениями не облагаются налогом в Российской Федерации, налог также не исчисляется и не удерживается.

Определенные сложности имеются в расчете налоговой базы иностранной организации при наличии у нее на территории России более чем одного отделения, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства. В этом случае налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению.

Если же иностранная организация осуществляет через такие отделения деятельность в рамках единого технологического процесса или в других аналогичных случаях, по согласованию с МНС России такая организация имеет право рассчитывать налогооблагаемую прибыль, относящуюся к ее деятельности, а через отделение на территории РФ или же в целом по группе таких отделений, при условии применения всеми включенными в группу отделениями единой учетной политики в целях налогообложения. При этом иностранная организация может самостоятельно определять, какое из отделений будет вести налоговый учет, а также представлять налоговые декларации по месту нахождения каждого отделения. Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет, в таком случае распределяется между отделениями в общем порядке, предусмотр-

ренном для всех налогоплательщиков. При этом не учитывается стоимость основных средств и нематериальных активов, а также среднесписочная численность работников или фонд оплаты труда работников, не относящихся к деятельности иностранной организации на территории РФ через постоянное представительство.

В том же порядке, что и все российские налогоплательщики, иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, уплачивают авансовые платежи и налог.

Налоговая декларация по итогам налогового или отчетного периода, а также годовой отчет о деятельности в Российской Федерации представляются указанными организациями в налоговый орган по месту нахождения постоянного представительства этой организации в общеустановленном порядке.

В том случае, если иностранная организация имеет отделение в Российской Федерации, которое не является постоянным представительством, то она представляет налоговую декларацию в налоговый орган по месту нахождения этого отделения не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

При прекращении деятельности постоянного представительства иностранной организации в Российской Федерации до окончания налогового периода налоговая декларация за последний отчетный период представляется иностранной организацией в течение месяца со дня прекращения деятельности отделения.

Исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по итогам каждого отчетного или налогового периода осуществляется налогоплательщиком на основе данных не только бухгалтерского, но и **налогового учета**. Ведение налогового учета вызвано тем, что Налоговым кодексом предусмотрен порядок группировки и учета отдельных объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения, отличающийся от порядка их группировки и отражения в бухгалтерском учете.

Налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом.

Он осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного или налогового периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Система налогового учета должна быть организована налогоплательщиком самостоятельно исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета и устанавливается соответствующим приказом или распоряжением руководителя организации.

Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций или объектов в целях налогообложения может быть осуществлено налогоплательщиком только в случае изменения законодательства или применяемых методов учета и должно применяться с начала нового налогового периода.

При осуществлении налогоплательщиком новых видов деятельности он должен определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения этих видов деятельности.

В данных налогового учета должны отражаться суммы доходов и расходов, доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом или отчетном периоде, суммы остатка убытков, подлежащие отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, суммы создаваемых резервов, а также суммы задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль. Все эти данные налогового учета должны быть подтверждены первичными учетными документа-

ми, включая справку бухгалтера, аналитическими регистрами налогового учета, а также расчетом налоговой базы.

Аналитические регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, или в электронном виде, или на любых машинных носителях. Формы и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения.

При этом налоговым законодательством установлено, что формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы в обязательном порядке должны содержать кроме наименования регистра также и определенные реквизиты. К их числу относятся, в частности, период составления, измерители операции в денежном и, если возможно, в натуральном выражении, а также наименование хозяйственных операций.

Кроме того, регистры должны содержать подпись и расшифровку этой подписи лица, ответственного за составление соответствующего регистра.

Аналитические регистры налогового учета представляют собой сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный или налоговый период без распределения по счетам бухгалтерского учета. Они предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета, для отражения в расчете налоговой базы.

Данные налогового учета при этом должны учитываться в разработочных таблицах, справках бухгалтера и других документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения. При этом их формирование должно обеспечивать непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения. Особенно важно

соблюдение этого принципа для операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах или же переносятся на ряд лет.

Еще одно требование, предъявляемое к ведению аналитического учета, — он должен быть организован налогоплательщиком таким образом, чтобы раскрывать порядок формирования его налоговой базы.

Ответственность за правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета несут лица, на которых возложена обязанность их составления и подписания.

При хранении регистров налогового учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений.

Любое исправление ошибок в регистрах налогового учета должно быть подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

Расчет налоговой базы за отчетный или налоговый период составляется налогоплательщиком самостоятельно исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала года. При этом обязательным условием является наличие в нем всех необходимых данных. К их числу относится в первую очередь период, за который определяется налоговая база, исчисляемая, как известно, нарастающим итогом с начала налогового периода. В расчет включается также сумма доходов и расходов от реализации, полученных в отчетном или налоговом периоде, с отражением отдельно выручки и расходов от реализации товаров, работ и услуг собственного производства и покупных товаров, от реализации имущества, имущественных прав, от реализации ценных бумаг или финансовых инструментов срочных сделок, не обращающихся на организованном рынке, от реализации основных средств, а также товаров, работ и услуг обслуживающих производств и хозяйств.

При этом законодательством установлено, что общая сумма расходов на производство и реализацию

товаров, работ и услуг собственного производства, а также расходов, понесенных при реализации имущества и имущественных прав, должна быть уменьшена на суммы остатков незавершенного производства, остатков продукции на складе и продукции отгруженной, но нереализованной на конец отчетного или налогового периода.

В расчете налоговой базы должны быть также отражены суммы внереализационных доходов, расходов и прибыли или убытков от внереализационных операций. На основе указанных данных определяется налоговая база за отчетный или налоговый период. При этом для определения суммы прибыли, подлежащей налогообложению, из налоговой базы должна быть исключена сумма убытка, подлежащего переносу на последующие налоговые периоды.

Налоговым кодексом установлен порядок ведения налогового учета по каждому виду доходов и расходов, включаемых в налоговую базу для исчисления налога на прибыль организаций.

Вопросы для самопроверки

- 1. Какова роль налога на прибыль организаций в экономике и финансах?*
- 2. Кто в России является плательщиком налога на прибыль? Какие организации не платят налог на прибыль?*
- 3. Что является объектом налогообложения?*
- 4. Как рассчитывается налоговая база по налогу на прибыль?*
- 5. Какие особенности формирования налоговой базы имеются по отдельным видам деятельности, в частности банковской и страховой?*
- 6. Какие доходы, полученные налогоплательщиком, не учитываются при формировании налоговой базы?*

7. Что входит в понятие внереализационных доходов и расходов?

8. Какие ограничения существуют по отдельным расходам, учитываемым при формировании налоговой базы? Каковы особенности начисления амортизации?

9. Что такое учетная политика в целях налогообложения и какие ее формы применяются в налоговой системе России?

10. Каковы ставки налога на прибыль? Кто их устанавливает?

11. Каков порядок уплаты в бюджет налога на прибыль?

12. В какие сроки уплачивается налог на прибыль в бюджет?

13. Что такое налоговая декларация, порядок ее заполнения и сроки представления?

14. Каковы особенности исчисления и уплаты налога на прибыль иностранными организациями?

15. С какой целью введен налоговый учет?

3.3. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Особое положение в ряду налогов, уплачиваемых физическими лицами, занимает налог на доходы физических лиц. Это, пожалуй, единственный налог, который существовал в нашей стране в годы советской власти, когда практически отсутствовала налоговая система.

Впервые в истории России подоходный налог был установлен в начале 1916 г. и должен был быть введен в действие с 1917 г. Но Февральская, а затем и Октябрьская революции отменили ранее принятые законы, и Закон от 06.04.16 о подоходном налоге фактически не вступил в действие. В годы советской власти подоходный налог не имел сколько-нибудь значительного фискального значения, поскольку основная масса

поступлений в бюджеты всех уровней обеспечивалась за счет жестко регламентированных сумм отчислений от доходов предприятий и организаций.

Достаточно сказать, что в доходах государственного бюджета страны, включавшего в себя бюджеты всех уровней власти, поступления подоходного налога составляли не более 5—6%. Единственным, возможно, предназначением подоходного налога в то время являлось перераспределение доходов лиц, не относящихся к категории рабочих и служащих. Это обеспечивалось путем установления для основной массы трудящихся уплаты налога по пониженным ставкам, которые практически не являлись прогрессивными и колебались от 8,2 до 13%. При этом отдельные категории рабочих и служащих вообще были освобождены от уплаты подоходного налога, в том числе колхозники, военнослужащие. Вместе с тем доходы всех остальных физических лиц, которые занимались так называемой индивидуальной трудовой деятельностью и которые, по мнению государства, получали значительные доходы, облагались по особо высоким ставкам, достигавшим для кустарей и ремесленников 81%, а по гонорарам авторов произведений науки и искусства — 69%. Подоходное налогообложение, таким образом, характеризовалось в это время отсутствием основополагающего принципа налогообложения — равенства всех плательщиков перед законом.

Не оказывал серьезного влияния этот налог в годы советской власти и на материальное положение населения страны. Это объяснялось отсутствием существенной дифференциации доходов населения, отличавшихся низким уровнем. В этих условиях установленная прогрессивная шкала налогообложения затрагивала интересы весьма незначительного числа налогоплательщиков, и поэтому абсолютное большинство населения платило налог по минимальной ставке. Достаточно сказать, что через систему подоходного налогообложения у населения изымалось в разные годы от 6 до 7% его

дохода. Наряду с этой характерной особенностью того времени, в стране была установлена жесткая регламентация уровня заработной платы работников не только бюджетной сферы, но и сферы материального производства. Это давало возможность государству фактически закладывать размер уплачиваемого подоходного налога в качестве элемента оплаты труда. Не случайно поэтому в 1960 г. в СССР был принят специальный закон, предусматривавший постепенную отмену налогов с заработной платы рабочих и служащих.

Основы современного подоходного налогообложения физических лиц были заложены в России с принятием Закона РФ от 07.12.91 № 1998-1 “О подоходном налоге с физических лиц”.

С введением этого Закона в действие с 1 января 1992 г. в России была создана принципиально иная, чем действовавшая до того в Советском Союзе, система подоходного обложения физических лиц. Она стала базироваться на определенных **принципах**, отличных от действовавших в системе централизованного государственного регулирования экономики, которые со временем изменялись и уточнялись, пока, наконец, не приобрели относительно законченный вид в Налоговом кодексе РФ.

Важнейшим принципом ныне действующей системы подоходного налога с физических лиц является равенство налогоплательщиков вне зависимости от социальной или иной принадлежности. Это означает, что все налогоплательщики равны перед законом, отсутствуют категории налогоплательщиков, которые были бы освобождены от налогообложения по получаемым ими доходам. Ставки налога едины для всех налогоплательщиков, получивших доход определенного уровня. Только лишь размер совокупного дохода, фактически полученного за год, определяет уровень обложения любого налогоплательщика.

В отличие от действовавшего в Советском Союзе принципа обложения месячных доходов вне зависимости

от совокупного годового дохода российское налоговое законодательство установило обложение совокупного годового дохода. Это положение сохранено и в Налоговом кодексе, несмотря на введение единой ставки налога для соответствующих видов доходов. При этом сохранился действовавший ранее принцип возложения на работодателя обязанности взимать и перечислять в бюджет налоги с доходов, выплачиваемых им своим или привлеченным работникам. Этот принцип можно было бы назвать принципом первичного взимания налога у источника получения доходов.

Новым для российских налогоплательщиков стал введенный Законом 1991 г. принцип предоставления в определенных случаях декларации о совокупном годовом доходе. Следует при этом подчеркнуть, что с установлением Налоговым кодексом единой ставки налога с 2001 г. резко сужен перечень категорий и число налогоплательщиков, обязанных заполнять и представлять налоговые декларации.

С 1992 г. в практику подоходного обложения физических лиц был введен еще один новый принцип — установление не облагаемого налогом минимума годового совокупного дохода, на который уменьшается сумма годового дохода, а также вычетов из годового совокупного дохода. Начиная с 2001 г., с принятием Налогового кодекса, не облагаемый налогом минимум стал называться стандартным налоговым вычетом.

Важнейший принцип подоходного налогообложения физических лиц — недопущение уплаты этого налога за плательщика. Иными словами, налог должен исчисляться только с личного дохода граждан и уплачиваться ими за счет этого дохода. Предприятия и организации любой формы собственности и любой организационно-правовой формы, выплачивающие физическим лицам доходы, не имеют права вносить подоходный налог за граждан за счет своих средств, а также при заключении договоров и других сделок включать налоговые оговорки в этой части.

И наконец, последним по порядку, но не по значению является принцип предоставления отдельным категориям налогоплательщиков целевых налоговых льгот (в России — в форме доходов, не подлежащих налогообложению), направленных на решение важнейших социальных задач.

Примерно на таких же принципах строится система подоходного обложения физических лиц в большинстве стран с развитой рыночной экономикой. Широкое распространение этого налога во всех странах мировой системы вызвано рядом факторов, определяющих особую роль подоходного налога с населения в общей системе налогообложения.

Важнейшим определяющим моментом является прежде всего то, что объектом обложения данным налогом служит именно доход, реально полученный налогоплательщиком.

Преимущество этого налога заключается также в том, что его плательщиками является практически все трудоспособное население страны, вследствие чего его поступления могут без перераспределения зачисляться в любой бюджет: от поселкового до федерального. К тому же этот налог — достаточно стабильный и устойчивый доходный источник бюджетов, благодаря чему он в основном зачисляется в бюджеты муниципальных образований, из которых финансируются основные расходы, связанные с жизнеобеспечением населения.

Подоходный налог, пожалуй, самый перспективный в смысле его продуктивности. При прочих равных условиях он легче других налогов контролируется налоговыми органами, от его уплаты сложнее уклониться недобросовестным налогоплательщикам.

Одновременно с этим именно в подоходном налоге с физических лиц наглядно реализуются такие важнейшие принципы построения налоговой системы, как всеобщность и равномерность налогового бремени.

Указанные особенности подоходного налога накладывают на законодательные и исполнительные органы

любой страны огромную экономическую и социальную ответственность за построение шкалы этого налога, установление размера необлагаемого минимума, налоговых льгот и вычетов.

Вместе с тем в сегодняшних российских условиях подоходный налог с физических лиц не стал доминирующим в налоговой системе страны. Несмотря на то что его отчисления увеличились в общей сумме всех доходов бюджета по сравнению с централизованной экономикой и по объему поступлений в бюджет он занимает теперь третье место, уступая лишь налогам на добавленную стоимость и на прибыль, все же его доля в доходах консолидированного бюджета — чуть более 11% — явно недостаточна. В бюджетах экономически развитых стран поступления налога с доходов физических лиц занимают доминирующее положение, достигая, например, в США 60% всех налоговых поступлений. И это положение имеет место на фоне российских налоговых ставок, практически не менее либеральных, а с 2001 г. значительно более либеральных, чем ставки налога в других странах. Недостаточная роль подоходного налога с физических лиц в формировании доходной базы российского бюджета объясняется следующими причинами.

Во-первых, низким по сравнению с экономически развитыми странами уровнем доходов подавляющего большинства населения России, в связи с чем подоходный налог уплачивался в последнее время, в основном, по минимальной шкале.

Во-вторых, постоянными задержками выплат заработной платы значительной части работников как сферы материального производства, так и работающих в организациях, состоящих на бюджете.

В-третьих, неразвитостью рыночных отношений, незначительным количеством частных предприятий и лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

И наконец, *в-четвертых*, получившей широкое распространение чисто российской практикой массового

укрывательства от налогообложения лиц с высокими доходами, в связи с чем в бюджет поступает не более половины всех положенных сумм этого налога. Вместе с тем, как это ни парадоксально, основную долю этого налога обеспечивают в бюджете РФ поступления от доходов низкообеспеченной части населения, поскольку здесь наиболее низкий процент укрывательства от налогов.

Плательщиками налога с доходов физических лиц выступают, как это вытекает из названия налога, исключительно физические лица: как резиденты, так и нерезиденты. К налоговым резидентам согласно Налоговому кодексу относятся граждане РФ, лица без гражданства, граждане других государств, постоянно проживавшие на территории России в течение календарного года в общей сложности не менее 183 дней. Указанные физические лица, прожившие на территории России в общей сложности менее 183 дней в течение календарного года, являются, соответственно, налоговыми нерезидентами. С момента вступления с 1 января 2001 г. второй части Налогового кодекса резидентство зависит не только от срока и факта проживания на российской территории. Согласно ст. 232 гл. 23 Кодекса для обоснования своего нерезидентства налогоплательщик обязан также представить официальное подтверждение того, что он является резидентом другой страны.

Объектом обложения налогом с доходов физических лиц у налоговых резидентов выступает доход, полученный ими в налоговом периоде от источников как в России, так и за ее пределами. В отличие от них для налоговых нерезидентов объектом обложения является доход, полученный исключительно из источников, расположенных в Российской Федерации.

При этом положения Налогового кодекса устанавливают перечень доходов, подлежащих налогообложению, полученных как на территории РФ, так и за ее пределами.

К таким доходам Налоговый кодекс относит дивиденды и проценты, а также страховые выплаты при

наступлении страхового случая, выплачиваемые российскими организациями или иностранными организациями.

В перечень указанных доходов включаются также доходы, полученные от использования в Российской Федерации или за ее пределами авторских или других смежных прав, а также полученные от предоставления в аренду и от иного использования имущества, находящегося на российской территории.

Одновременно с этим в состав доходов налогоплательщика входят и суммы, полученные от реализации недвижимого и иного принадлежащего ему имущества, акций или других ценных бумаг, долей участия в уставном капитале организаций, а также прав требования к российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории России.

Является объектом обложения также вознаграждение за выполнение трудовых или других обязанностей, за выполненные работы, оказанные услуги и за совершение действия или бездействие.

Признаются доходами физического лица пенсии, пособия, стипендии и другие аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим законодательством.

Отнесение указанных доходов к доходам, полученным от источников в Российской Федерации, либо к доходам от источников за пределами РФ зависит от места нахождения организаций, имущества или источника получения дохода

В частности, дивиденды, страховые выплаты от российских организаций, а также от иностранных организаций в связи с деятельностью ее постоянного представительства в России — это доходы, полученные от источников в Российской Федерации. Указанные виды доходов, полученные от иностранной организации во всех других случаях, — это доходы, полученные от источников, находящихся за пределами России. Для

доходов от использования авторских прав, от аренды и реализации имущества, доходов в виде вознаграждений указанное разграничение зависит от места нахождения (в России или за ее пределами) источника дохода или его получения.

Что касается пенсий, пособий, стипендий и иных аналогичных выплат, то в данном случае Налоговый кодекс устанавливает указанное разграничение в зависимости от того, законодательством какого государства (России или иного) установлены подобные выплаты.

В том случае, если затруднено отнесение тех или иных доходов к доходам, полученным от источников в Российской Федерации или за ее пределами, то подобное отнесение осуществляется Минфином России.

Вместе с тем имеются определенные особенности в части отнесения доходов, полученных от использования транспортных средств.

Согласно Налоговому кодексу доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, в связи с перевозками в Российскую Федерацию, из Российской Федерации или в ее пределах, а также штрафы и другие санкции за простой или задержку этих транспортных средств в пунктах погрузки или соответственно выгрузки в Российской Федерации относятся к доходам, полученным от источников в Российской Федерации. Во всех остальных случаях — это доходы от источников за пределами РФ.

Важно подчеркнуть, что российское налоговое законодательство в части налога с доходов физических лиц установило неидентичность понятий “доход” и “налоговая база”.

При определении **налоговой базы** должны учитываться не только все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме или право на распоряжение которыми у него возникло, но и доходы в виде материальной выгоды. При этом

важно подчеркнуть, что если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или же других органов производятся какие-либо удержания, то такие удержания не могут и не должны уменьшать налоговую базу данного конкретного налогоплательщика.

Основным видом дохода, включаемого в налоговую базу, являются доходы, полученные плательщиками налога в российской национальной валюте в различных формах, а также в иностранной валюте. При этом доходы в иностранной валюте для целей налогообложения пересчитываются в рубли по курсу Банка России, действовавшему на дату фактического получения дохода. Датой получения дохода в иностранной валюте на территории РФ налоговое законодательство определило конкретную дату выплаты дохода. По доходам, получаемым физическими лицами из источников за пределами РФ, такой датой считается дата получения этого дохода, а при перечислении этих доходов на валютный счет физического лица — дата зачисления на этот счет. Уплата в бюджет налога с доходов, полученных в иностранной валюте, производится плательщиками только в рублях.

В случае, когда физическим лицом получен доход в иностранной валюте, не покупаемой Банком России, он переводится по прямому курсовому соотношению в конвертируемую валюту (валюту, покупаемую Банком России). Полученная таким образом сумма дохода в конвертируемой валюте пересчитывается в рубли в общеустановленном порядке.

Одновременно с этим в налоговую базу включаются и доходы, полученные в натуральной форме.

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, налоговое законодательство относит оплату как полностью, так и частично организациями или индивидуальными предпринимателями товаров, работ, услуг или другого имущества, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах

налогоплательщика. К этой форме доходов относятся полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в его интересах услуги на безвозмездной основе, а также оплата труда в натуральной форме.

Для включения в доход налогоплательщика эти товары, работы или услуги должны быть оценены в стоимостном выражении. В этом случае неизбежен вопрос о том, по каким ценам должна проводиться такая оценка. Налоговое законодательство дает однозначный ответ на этот вопрос: стоимость этих товаров, работ и услуг исчисляется исходя из их рыночных цен или тарифов, действовавших на день получения такого дохода, а при государственном регулировании цен или тарифов — исходя из этих государственных регулируемых розничных цен или тарифов.

В стоимость товаров, работ или услуг, полученных в натуральной форме, должны также включаться соответствующие суммы НДС, а для подакцизных товаров — соответствующая сумма акцизов.

Доходы налогоплательщика, полученные в виде материальной выгоды, российское налоговое законодательство определяет в форме финансовых ресурсов, полученных от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, от приобретения товаров, работ или услуг в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, а также у организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику, и, кроме того, от приобретения ценных бумаг.

В случае получения налогоплательщиком материальной выгоды от экономии на процентах налоговая база определяется в зависимости от того, в какой валюте им был получен кредит или ссуда и на каких условиях.

В частности, при пользовании заемными средствами, выраженными в рублях, материальная выгода возникает как превышение суммы процентов, исчислен-

ной исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования, установленной Банком России на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

При получении заемных средств в иностранной валюте материальная выгода составит превышение суммы процентов за их пользование, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

При получении налогоплательщиком материальной выгоды в случае приобретения товаров, работ или услуг у взаимозависимых лиц или организаций налоговая база представляет собой превышение цены идентичных или однородных товаров, работ или услуг, реализуемых этими лицами в обычных условиях лицам, не являющимся взаимозависимыми, над ценами реализации идентичных или однородных товаров, работ или услуг налогоплательщику.

Если же налогоплательщик получает доход в виде материальной выгоды от приобретения ценных бумаг, то налоговая база определяется как превышение их рыночной стоимости над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение.

При определении налоговой базы по отдельным видам доходов российское налоговое законодательство установило ряд особенностей.

В частности, такие особенности имеются по доходам, полученным по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения, а также по операциям с ценными бумагами.

В налоговую базу не включаются доходы, полученные в виде страховых выплат в связи с наступлением страховых случаев по обязательному страхованию, установленному действующим законодательством, а также по добровольному долгосрочному (на срок не менее 5 лет) страхованию жизни и в возмещение вреда жизни, здоровью и медицинских расходов, за исключением оплаты санаторно-курортных путевок.

По заключенным договорам добровольного страхования на срок менее 5 лет суммы страховых выплат не учитываются, если они не превышают сумм, внесенных физическими лицами в виде страховых взносов, увеличенных страховщиками на сумму, рассчитанную исходя из действующей ставки рефинансирования Банка России на момент заключения договора страхования. В противном случае разница между указанными суммами учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению.

При определении налоговой базы не учитываются доходы в виде страховых выплат по договорам добровольного пенсионного страхования, заключенным со страховщиками, а также доходы в виде выплат по договорам добровольного пенсионного обеспечения, заключенным с негосударственными пенсионными фондами, в случае, если такие выплаты осуществляются при наступлении пенсионных оснований в соответствии с российским законодательством.

В случаях досрочного расторжения договоров добровольного долгосрочного страхования жизни, добровольного пенсионного обеспечения и возврата физическим лицам денежной, т. е. выкупной, суммы, подлежащей выплате при досрочном расторжении договора страхования или пенсионного обеспечения, а также в случае изменения условий указанных договоров в отношении сроков их действия полученный доход, за вычетом суммы внесенных физическим лицом взносов, должен быть учтен при определении налоговой базы.

При наступлении страхового случая по договорам добровольного имущественного страхования, включая страхование гражданской ответственности за причинение вреда имуществу третьих лиц, а также страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств, подлежащий налогообложению доход налогоплательщика должен определяться следующим образом.

В случае гибели или уничтожения застрахованного имущества в доход включается разница между полу-

ченной страховой выплатой и рыночной стоимостью застрахованного имущества на дату заключения указанного договора, а по договору страхования гражданской ответственности — на дату наступления страхового случая, увеличенной на сумму уплаченных по страхованию этого имущества страховых взносов.

При повреждении застрахованного имущества облагаемый доход налогоплательщика представляет собой разницу между полученной страховой выплатой и расходами, необходимыми для проведения ремонта или восстановления этого имущества (если ремонт не осуществлялся) или стоимостью ремонта или восстановления (в случае осуществления ремонта), увеличенной на сумму уплаченных на страхование указанного имущества страховых взносов.

Определяя налоговую базу, необходимо учитывать суммы страховых или пенсионных взносов, если эти суммы были внесены за физических лиц из средств организаций или других работодателей. Не включаются в облагаемый доход также суммы пенсий, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам пенсионного страхования, заключенным непосредственно физическими лицами.

При определении налоговой базы по доходам по операциям с ценными бумагами учитываются доходы от купли-продажи ценных бумаг, как обращающихся, так и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, а также доходы по операциям фьючерсных и опционных биржевых сделок.

Доход или убыток по сделке купли-продажи ценных бумаг определяется при этом как разница между суммами, полученными от реализации ценных бумаг, и документально подтвержденными расходами на их приобретение, реализацию и хранение, фактически произведенными налогоплательщиком, либо имущественными вычетами.

Определяя доходы, облагаемые налогом на доходы физических лиц, весьма важно знать, что в соответ-

ствии с российским налоговым законодательством имеется весьма широкий круг **доходов, которые не подлежат налогообложению**, т. е. не должны включаться в облагаемый доход. По своему экономическому содержанию многие из них представляют собой **налоговые льготы**. Какие же доходы разрешено исключать из налоговой базы налогоплательщика?

Освобождены от налогообложения государственные пособия, а также выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством. Исключение составляют лишь пособия по временной нетрудоспособности, включая пособие по уходу за больным ребенком. Не подлежат налогообложению также пособия по безработице и пособия по беременности и родам

Не являются объектом обложения все виды государственных пенсий, назначаемых и выплачиваемых в соответствии с действующим законодательством.

Не включаются в облагаемый доход все виды установленных федеральным законодательством, законодательством субъектов Федерации или решениями органов местного самоуправления компенсационных выплат с целью возмещения дополнительных расходов, связанных с выполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей, переездом на работу в другую местность, возмещением ущерба, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения оплатой стоимости или выдачей полагающегося натурального довольствия или сумм, выплачиваемых взамен этого довольствия, компенсационных выплат, связанных с гибелью военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими своих обязанностей, а также возмещением других подобных расходов.

К компенсационным выплатам относятся: оплата расходов по командировкам, расходы на повышение профессионального уровня работников, единовременные

пособия, суточные, оплата проезда и провоза имущества при переводе работника на работу в другую местность, оплата стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях.

К компенсационным выплатам относятся также выходные пособия и все виды денежной компенсации, выплачиваемые работникам при их увольнении с предприятий, из учреждений или организаций в соответствии с законодательством о труде, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск.

При этом следует иметь в виду, что отдельные виды компенсационных выплат не включаются в облагаемый доход налогоплательщика только в пределах норм, установленных законодательством.

В частности, при оплате работникам расходов на служебные командировки внутри страны или за ее пределы в облагаемый доход налогоплательщика не должны включаться суточные в пределах норм, установленных действующим законодательством, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сбор за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, оплате услуг связи, получению и регистрации заграничного служебного паспорта, получению виз, а также по обмену наличных денег или чека в банке на наличную иностранную валюту.

В случае же непредставления налогоплательщиком документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством.

Не подлежат налогообложению суммы единовременной материальной помощи независимо от ее размера, оказываемой физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью на основании решений органов законодательной (представительной) или исполнительной власти, органов местного самоуправления, а также материальной помощи, оказанной иностранными государствами или специальными фондами, созданными органами государственной власти или иностранными государствами, или же созданными в соответствии с международными договорами РФ правительственными и неправительственными межгосударственными организациями.

Не включаются в совокупный облагаемый доход суммы материальной помощи, оказываемой в других случаях работодателями как своим работникам, так и бывшим своим работникам, уволившимся на пенсию, но только в пределах до 2 тыс. руб. в год. Соответственно суммы материальной помощи, превышающие этот предел, должны включаться в облагаемый налогом доход на общих основаниях.

Суммы материальной помощи, оказываемой работодателями работникам в связи со смертью членов их семьи (супругов, детей или родителей), а также членам семьи умершего работника, не включаются в совокупный облагаемый налогом доход получателя этой помощи независимо от ее размера.

Освобождаются от налогообложения также суммы единовременной материальной помощи, оказанной налогоплательщикам в виде гуманитарной помощи или содействия, а также в виде благотворительной помощи как в денежной, так и в натуральной формах зарегистрированными в установленном порядке российскими и иностранными благотворительными организациями по перечню этих организаций, утверждаемому Правительством РФ.

Налогоплательщики из числа малоимущих и социально незащищенных категорий граждан, получившие единовременную материальную помощь как в денежной, так и в натуральной формах, в виде сумм адресной социальной помощи за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов и внебюджетных фондов в соответствии с программами, утверждаемыми ежегодно соответствующими органами государственной власти, также освобождаются от уплаты налога с этих сумм.

Не включаются в налоговую базу и суммы единовременной материальной помощи, оказанной налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ, независимо от источника ее выплаты.

Не подлежат налогообложению и поэтому не включаются в совокупный доход выигрыши по облигациям государственных займов Российской Федерации и суммы, получаемые в погашение этих облигаций.

Проценты по государственным казначейским обязательствам, облигациям и другим государственным ценным бумагам бывшего СССР, Российской Федерации и субъектов РФ, а также по облигациям и ценным бумагам, выпущенным представительными органами местного самоуправления, также не подлежат налогообложению.

Значительные льготы имеют налогоплательщики в форме исключения из их облагаемого дохода предоставляемых им бесплатно или с частичной оплатой услуг медицинского и оздоровительного характера. В частности, согласно российскому налоговому законодательству освобождены от налогообложения суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок, за исключением туристических, выплаченных работодателями своим работникам или членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, в расположенные на территории РФ санаторно-курортные и оздоровительные учреждения. Непременным условием исключения указанных сумм из облагаемого налогом

дохода является то, что они должны быть выплачены за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, или же за счет средств Фонда социального страхования РФ.

Не включаются в состав облагаемого дохода также суммы, уплаченные работодателями, оставшиеся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, за лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, родителей и детей при условии наличия у медицинских учреждений соответствующих лицензий, а также наличия документов, подтверждающих фактические расходы на лечение и медицинское обслуживание.

При этом законодательство освобождает указанные доходы от налогообложения не только в случае безличной оплаты работодателями медицинским учреждениям расходов на лечение и медицинское обслуживание налогоплательщиков, а также и в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно налогоплательщику, а также членам его семьи и родителям или же в случае зачисления средств, предназначенных на эти цели, на счета налогоплательщиков в учреждениях банков.

Возмещение или оплата работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам — пенсионерам по возрасту, а также инвалидам стоимости приобретенных ими или для них медикаментов, назначенных им лечащим врачом, если ее размер не превышает 2 тыс. руб. в год, также освобождается от обложения налогом.

При этом для получения такого освобождения должны быть предъявлены документы, подтверждающие фактические расходы на приобретение указанных медикаментов.

Освобождаются от налогообложения также и суммы вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную донорскую помощь.

Суммы оплаты за инвалидов организациями или индивидуальными предпринимателями технических средств профилактики инвалидности и реабилитацию инвалидов, а также оплата приобретения и содержания собак-проводников для инвалидов не являются объектом налогообложения и соответственно исключаются из налоговой базы.

Налоговым законодательством не признаются объектом налогообложения и соответственно не включаются в облагаемый доход физических лиц отдельные доходы, связанные с учебно-производственным процессом. К ним относятся стипендии учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, адъюнктов или докторантов учреждений высшего профессионального образования или послевузовского профессионального образования, научно-исследовательских учреждений, учащихся учреждений начального профессионального и среднего профессионального образования, слушателей духовных учебных учреждений, выплачиваемые указанным лицам этими учреждениями. К этой же категории относятся и стипендии, учреждаемые Президентом РФ, органами российской законодательной или исполнительной власти, органами субъектов РФ, благотворительными фондами, а также стипендии, выплачиваемые за счет средств бюджетов налогоплательщикам, обучающимся по направлению органов службы занятости.

Не подлежат налогообложению суммы, выплачиваемые организациями или физическими лицами детям-сиротам в возрасте до 24 лет на обучение в образовательных учреждениях, имеющих соответствующие лицензии, или за их обучение указанными учреждениями.

Также не подлежат налогообложению и не включаются в совокупный доход физических лиц отдельные виды доходов, полученных от сельскохозяйственной деятельности. К таким доходам российское налоговое законодательство, в частности, относит:

- доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства от производства и реализации сельхозпродукции,

а также от производства, переработки и реализации сельскохозяйственной продукции в течение 5 лет начиная с года государственной регистрации такого хозяйства. При этом важно подчеркнуть, что указанная льгота распространяется на доходы хозяйства, члены которого ранее не пользовались такой возможностью как члены другого подобного хозяйства;

- доходы охотников-любителей от сдачи обществам охотников, организациям потребительской кооперации или государственным предприятиям добытых ими пушнины, мехового или кожевенного сырья или мяса диких животных, если добыча диких животных осуществляется по лицензиям, выданным в установленном порядке;
- доходы налогоплательщиков, полученные от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах, расположенных на российской территории, скота, кроликов, нутрий, птицы, диких животных и птиц (как в живом виде, так и продуктов их убоя в сыром или переработанном виде), продукции животноводства, растениеводства, цветоводства и пчеловодства как в натуральном, так и в переработанном виде. При этом установлено, что указанные доходы освобождаются от налогообложения при условии представления налогоплательщиком документа, выданного соответствующим органом местного самоуправления, правлениями садового, садово-огородного товариществ, подтверждающего, что продаваемая продукция произведена налогоплательщиком на принадлежащем ему или членам его семьи земельном участке, используемом для ведения личного подсобного хозяйства, дачного строительства, садоводства и огородничества;
- доходы налогоплательщиков, полученные от сбора и сдачи лекарственных растений, дикорастущих ягод, орехов и иных плодов, грибов, другой дикорастущей продукции организациям или индивиду-

альным предпринимателям, имеющим соответствующие разрешение или лицензию на промышленную заготовку и закупку указанной дикорастущей продукции. Данное положение не распространяется на доходы, полученные индивидуальными предпринимателями от перепродажи указанной дикорастущей продукции.

Исключаются из облагаемого дохода также доходы физических лиц в натуральной и денежной форме, получаемые в порядке наследования или дарения от других физических лиц, за исключением доходов от использования наследуемых авторских прав, получаемых наследниками или правопреемниками авторов произведений науки, литературы, искусства, открытий, изобретений или промышленных образцов.

Не являются объектом обложения и не включаются в облагаемый доход алименты, получаемые налогоплательщиками, а также суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, получаемые налогоплательщиками от государственных учреждений и организаций, направивших их на работу за границу, в пределах норм, установленных российским законодательством об оплате труда работников.

Стоимость подарков, полученных от предприятий, учреждений и организаций в течение года в виде вещей или услуг, не включается в облагаемый налогом доход только в сумме, не превышающей 2 тыс. руб. в год. В таком же порядке и размере льготируется и стоимость призов в денежной и натуральной форме, полученных на конкурсах и соревнованиях, проводимых по решениям государственных органов власти и представительных органов местного самоуправления, а также стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ или услуг.

Исключение сделано лишь для призов в денежной и натуральной форме, полученных спортсменами на чемпионатах, первенствах и кубках Российской Феде-

рации, а также сумм, полученных за призовое место от официальных организаторов или на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления за счет соответствующих бюджетов на чемпионатах и кубках Европы и мира, на Олимпийских играх. Стоимость этих призов, а также суммы вознаграждений не включается в облагаемый налогом доход независимо от их размера.

Не подлежит налогообложению при определенных условиях материальная выгода в виде экономии на процентах при получении заемных средств от предприятий, учреждений, организаций, а также физических лиц, зарегистрированных в качестве предпринимателей. Таким условием является прежде всего необходимость, чтобы процент за пользование заемными средствами в рублях составлял не менее $3/4$ ставки рефинансирования, установленной Банком России, а за пользование заемными средствами в иностранной валюте — не менее 9% годовых.

Соответственно этому материальная выгода в виде положительной разницы между суммой, исчисленной исходя из $3/4$ ставки рефинансирования, установленной Банком России, по средствам, полученным в рублях, или исходя из 9% годовых по средствам, полученным в иностранной валюте, и суммой фактически уплаченных процентов по полученным заемным денежным средствам подлежит налогообложению в составе годового дохода физических лиц. Таким образом, если налогоплательщик получил беспроцентную ссуду, то подлежащая налогообложению материальная выгода определяется в размере $3/4$ ставки рефинансирования Банка России по рублевым ссудам или исходя из 9% годовых по ссуде, полученной в иностранной валюте.

Не включаются также в совокупный облагаемый налогом доход средства, полученные налогоплательщиком в виде процентов по вкладам в банках, находящихся на территории России, в том случае, если проценты по рублевым вкладам выплачиваются в пределах сумм,

рассчитанных исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования Банка России в течение всего периода начисления указанных процентов. Исключение сделано в части процентов по срочным пенсионным вкладам, внесенным до 1 января 2001 г. на срок не менее 6 месяцев. Доходы от этих вкладов освобождаются от налогообложения при условии, что выплаченные по ним проценты не выше действующей ставки рефинансирования Банка России.

Что касается вкладов в иностранной валюте, то доходы по таким вкладам освобождаются от налогообложения, если установленная ставка не превышает 9% годовых.

Индивидуальные предприниматели не должны платить налог с доходов, полученных от осуществления ими тех видов деятельности, по которым они являются плательщиками единого налога на вмененный доход.

Не подлежат также налогообложению:

- вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов;
- доходы, получаемые детьми-сиротами и детьми, являющимися членами семей, доходы которых на одного члена не превышают прожиточного минимума, от благотворительных фондов, зарегистрированных в установленном порядке, и от религиозных организаций;
- суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов или безвозмездной помощи, предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в Российской Федерации международными или иностранными организациями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ;
- суммы, получаемые налогоплательщиками в виде международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства по перечню премий, утверждаемому Правительством РФ;

- доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, зарегистрированных в установленном порядке, от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;
- доходы, полученные от акционерных обществ или других организаций акционерами этих акционерных обществ или участниками других организаций в результате переоценки основных фондов в виде дополнительно полученных ими акций или иных имущественных долей, распределенных между акционерами или участниками организации пропорционально их доле и видам акций, либо в виде разницы между новой и первоначальной номинальной стоимостью акций или их имущественной доли в уставном капитале.

Российское налоговое законодательство установило для отдельных налогоплательщиков особый порядок определения их доходов. В частности, не подлежат обложению доходы: глав, а также персонала представительств иностранного государства, имеющих дипломатический и консульский ранг, членов их семей, проживающих вместе с ними, если они не являются российскими гражданами, а также административно-технического персонала этих представительств и членов их семей, проживающих вместе с ними, если они не являются российскими гражданами или не проживают в Российской Федерации постоянно. Это положение не распространяется на доходы от источников в Российской Федерации этих физических лиц в указанных представительствах.

Не облагаются налогом доходы обслуживающего персонала представительств, не являющегося российскими гражданами или не проживающего в Российской Федерации постоянно, полученные им по своей службе в представительстве иностранного государства, а также

доходы сотрудников международных организаций в соответствии с уставами этих организаций.

При этом Налоговым кодексом установлено, что указанное положение действует только в тех случаях, когда законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении указанных лиц или же когда такая норма предусмотрена международным договором или соглашением РФ.

Определенные с учетом сумм, не подлежащих налогообложению, совокупные доходы налогоплательщика дополнительно уменьшаются на предусмотренные действующим законодательством **вычеты**, которые Налоговый кодекс подразделяет на 4 группы. Суммы каждой группы вычетов играют для налогоплательщика немаловажную роль в законной минимизации их доходов и уплачиваемых налогов, поэтому законодательство установило определенные порядок и условия их предоставления. Рассмотрим отдельно каждую из этих групп.

Первой по порядку законодательство установило группу **стандартных налоговых вычетов**. Стандартный вычет в сумме 3 тыс. руб. за каждый месяц имеют право сделать следующие категории налогоплательщиков:

- получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие чернобыльской катастрофы либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, а также получившие инвалидность вследствие чернобыльской катастрофы и ликвидации ее последствий (включая доноров костного мозга);
- принимавшие в 1986–1987 гг. участие в работах по ликвидации последствий чернобыльской катастрофы в пределах зоны отчуждения либо занятые в этот период на работах, связанных с эвакуацией населения, материальных ценностей, сельскохозяйственных животных, или на других работах на Чернобыльской АЭС;

- бывшие военнослужащие и военнообязанные, призванные на специальные сборы и привлеченные в этот период для выполнения работ, связанных с ликвидацией последствий чернобыльской катастрофы, включая летно-подъемный, инженерно-технический составы гражданской авиации, независимо от места дислокации и выполнявшихся работ;
- уволившиеся со службы лица начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, проходившие в 1986—1987 гг. службу в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС;
- бывшие военнослужащие и военнообязанные, призванные на военные сборы и принимавшие участие в 1988—1990 гг. в работах по объекту “Укрытие”;
- ставшие инвалидами, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении “Маяк” и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча;
- непосредственно участвовавшие в испытаниях ядерного оружия в атмосфере и боевых радиоактивных веществ, учениях с применением такого оружия 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 других военных объектах и зарегистрированных в установленном порядке Минобороны России;
- непосредственно участвовавшие в работах 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;
- участники Великой Отечественной войны, боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входящих в состав армии, и бывших партизан;
- инвалиды из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо полученных вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, либо из числа бывших партизан, а также других категорий инвалидов, приравненных по пенсионному обеспечению к указанным категориям военнослужащих.

На ежемесячный стандартный вычет из доходов в размере 500 руб. имеют право следующие категории налогоплательщиков:

- Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;
- лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел СССР и государственной безопасности СССР, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;
- инвалиды с детства, а также инвалиды I и II групп;
- лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания в связи с лучевой нагрузкой, вызванной последствиями радиационных аварий на атомных объектах гражданского или военного

назначения, а также в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику;

- эвакуированные (в том числе выехавшие добровольно) в 1986 г. из зоны отчуждения, подвергшейся радиоактивному загрязнению вследствие Чернобыльской катастрофы, или переселенные (в том числе выехавшие добровольно) из зоны отселения в 1986 г. и в последующие годы, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации находились (находятся) в состоянии внутриутробного развития;
- некоторые другие категории налогоплательщиков, чья деятельность была связана с ликвидацией последствий ядерных аварий на территории РФ;
- родители и супруги военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, а также родители и супруги государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей;
- лица, находившиеся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны независимо от срока пребывания;
- бывшие, в том числе несовершеннолетние, узники концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистской Германией и ее союзниками в период Второй мировой войны;
- граждане, уволенные с военной службы или призывавшиеся на военные сборы, выполнявшие интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия.

К следующей группе налогоплательщиков, имеющих право на стандартные вычеты, относятся физические лица, как имеющие, так и не имеющие права на перечисленные выше вычеты, доход которых уменьшается

на сумму в размере 400 руб. в месяц в зависимости от их материального положения. Указанные налогоплательщики имеют право производить указанный вычет с начала налогового периода до того месяца, в котором их доход нарастающим итогом с начала года превысил 20 тыс. руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 20 тыс. руб., указанный налоговый вычет не применяется.

При наличии у физического лица права на уменьшение дохода более чем на один из перечисленных выше стандартных вычетов, предоставляется максимальный из этих вычетов.

Стандартный налоговый вычет в размере 300 руб. за каждый месяц распространяется на каждого ребенка у налогоплательщиков, являющихся родителями или супругами родителей, опекунами или попечителями и на обеспечении которых находится ребенок, и действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 20 тыс. руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 20 тыс. руб., указанный налоговый вычет не применяется.

В случае начала работы налогоплательщика не с первого месяца налогового периода налоговые вычеты в размере 400 и 300 руб. предоставляются по этому месту работы с учетом дохода, полученного с начала налогового периода по другому месту работы, в котором налогоплательщику предоставлялись налоговые вычеты.

Налоговый вычет расходов на содержание детей производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет. При этом вдовам, одиноким родителям, опекунам или попечителям налоговый вычет производится в двойном размере.

Стандартный налоговый вычет, установленный на содержание детей, предоставляется налогоплательщику

независимо от предоставления других размеров стандартного налогового вычета.

Вычеты из совокупного дохода сумм расходов на содержание детей, студентов и учащихся дневной формы обучения производятся независимо от того, имеют ли они самостоятельные источники доходов — стипендии, заработки и т. п., а также проживают они или нет совместно с родителями.

Если студент имеет свою семью, то уменьшение расходов на его содержание производится у каждого из его родителей.

Уменьшение облагаемого налогом дохода физическим лицам производится с месяца рождения ребенка или появления иждивенца.

К числу иждивенцев относятся лица, проживающие на средства физического лица и не имеющие самостоятельных источников дохода, как состоящие, так и не состоящие с ним в родстве.

В частности, к числу иждивенцев относятся женщины, находящиеся в отпуске по уходу за ребенком до достижения детьми определенного возраста и не имеющие других доходов, кроме ежемесячных пособий и компенсационных выплат, получаемых в размерах, установленных законодательством.

К студентам и учащимся относятся: студенты и учащиеся дневной формы обучения высших, средних, специальных, профессионально-технических учебных заведений, начальных, неполных средних и средних школ и слушатели духовных учебных заведений, расположенных на территории РФ.

Все установленные законодательством стандартные налоговые вычеты могут предоставляться налогоплательщику только одним из работодателей по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты.

В том случае, если в течение года стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не были по каким-

либо причинам предоставлены или же были предоставлены в меньшем размере, чем предусмотрено законодательством, то по окончании года на основании письменного заявления налогоплательщика, прилагаемого к налоговой декларации, и документов, подтверждающих право на них, налоговые органы обязаны пересчитать указанному налогоплательщику налоговую базу.

Следующая группа полагающихся налогоплательщикам вычетов из налоговой базы относится к **социальным налоговым вычетам**. К их числу относятся произведенные налогоплательщиком из полученных им в течение года сумм расходов на следующие цели:

- на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из средств соответствующих бюджетов, а также физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд, а также в виде пожертвований религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности. При этом сумма указанного вычета не может быть более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде;
- уплата налогоплательщиком в течение года за свое обучение в образовательных учреждениях — в размере фактически произведенных расходов на обучение, но не более 38 тыс. руб., а также на сумму, уплаченную налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет и налогоплательщиком — опекуном или попечителем на обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 38 тыс. руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей, опекуна или попечителя. При этом законодательство пре-

дусматривает, что указанный социальный налоговый вычет предоставляется только при наличии у образовательного учреждения соответствующей лицензии или иного документа, который подтверждает статус учебного заведения, а также представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы за обучение;

- уплата налогоплательщиком в течение года за услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями РФ, а также уплата налогоплательщиком за услуги по лечению супруга, своих родителей, своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях РФ. Перечень медицинских услуг, утвержденный соответствующим решением Правительства РФ, относит к их числу, в частности, диагностику и лечение при оказании скорой медицинской помощи, диагностику, профилактику, лечение и медицинскую реабилитацию при оказании стационарной медицинской помощи, а также эти медицинские услуги в санаторно-курортных учреждениях;
- приобретение налогоплательщиками за счет собственных средств медикаментов, назначенных ему лечащим врачом. При этом учитываются не все приобретенные лекарства, а только те, что имеются в перечне лекарственных средств, утвержденном Правительством РФ, который включает более 300 наименований.

Общая сумма социального налогового вычета на лечение и приобретение лекарств не может превышать 38 тыс. руб. в год.

Одновременно с этим установлено, что по отдельным дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях РФ по перечню, утвержденному соответствующим постановлением Правительства РФ, сумма налогового вычета может быть принята в размере фактически произведенных расходов.

Кроме того, вычет сумм оплаты стоимости лечения предоставляется налогоплательщику при условии, что

лечение производилось в медицинских учреждениях, имеющих соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, а также при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы на лечение и приобретение медикаментов.

Третья группа вычетов представляет собой **имущественные налоговые вычеты**.

При определении размера налоговой базы налогоплательщик в соответствии с налоговым законодательством имеет право произвести следующие имущественные налоговые вычеты:

- суммы не более 1 млн руб., полученные в течение года от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика менее 5 лет, а также не более 125 тыс. руб. от продажи иного имущества, находившегося в собственности менее трех лет. В случае продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков и земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика 5 и более лет, а также иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три и более года, имущественный налоговый вычет предоставляется в полной сумме, полученной при продаже указанного имущества. Одновременно с этим закон предусматривает право налогоплательщика вместо получения имущественного налогового вычета уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов. Возникает естественный вопрос, а как быть в том случае, если осуществлена реализация имущества, находящегося в общей долевой либо общей совместной собственности? В этом случае соответствующий размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами этого имущества пропорционально их доле или же

по договоренности между ними, если реализуется имущество, находящееся в общей совместной собственности;

- суммы, израсходованные налогоплательщиком на новое строительство или приобретение на российской территории жилого дома или квартиры, в размере фактически произведенных расходов, а также в сумме, направленной на погашение процентов по ипотечным кредитам, полученным налогоплательщиком в российских банках и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на российской территории жилого дома или квартиры.

Общий размер указанного имущественного налогового вычета в соответствии с законом не может превышать 1 млн руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов по ипотечным кредитам, полученным налогоплательщиком в российских банках и фактически израсходованным им на указанные выше цели.

Указанный имущественный налоговый вычет предоставляется на основании письменного заявления и документов, подтверждающих право собственности на приобретенный или построенный жилой дом или квартиру. Необходимо также представить платежные документы, оформленные в установленном порядке, подтверждающие факт уплаты денежных средств налогоплательщиком.

При приобретении имущества в общую долевую или общую совместную собственность размер указанного имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами в соответствии с их долей собственности или в соответствии с их письменным заявлением при приобретении жилого дома или квартиры в общую совместную собственность.

В том случае, если в течение года налогоплательщик не смог использовать имущественный налоговый вычет полностью, его остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

Последняя группа налоговых вычетов представляет **профессиональные налоговые вычеты**. Право на их получение имеют следующие категории налогоплательщиков.

В первую очередь это относится к индивидуальным предпринимателям и другим лицам, занимающимся частной практикой. Они имеют право произвести указанные вычеты в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

Необходимо подчеркнуть, что указанные расходы принимаются к вычету в составе тех же затрат, что принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

В том случае, если налогоплательщик не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, то профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. В то же время это положение не распространяется на физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей.

Налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ или оказания услуг по договорам гражданско-правового характера, имеют право производить профессиональные вычеты в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ или оказанием услуг.

Определенные особенности имеются в определении размера профессиональных вычетов для налогоплательщиков, получающих авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов. Они также имеют право

произвести вычеты в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в следующих размерах (табл. 6).

При этом законом установлено, что расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива.

В части размеров социальных и имущественных налоговых вычетов законодательство РФ установило право законодательных (представительных) органов субъектов РФ устанавливать иные размеры вычетов с учетом своих региональных особенностей, но в пределах размеров, установленных федеральным законом.

За годы существования подоходного налога с физических лиц ставки этого налога, особенно в последние годы, достаточно часто менялись, иногда каждый год. Но эти изменения носили скорее косметический, нежели капитальный, характер, поскольку, как правило, менялись верхняя, высшая, ставка или же размер облагаемого по той или иной ставке совокупного годового дохода, что было связано с инфляционными процессами.

При этом до принятия Налогового кодекса в части налога на доходы физических лиц указанные ставки были прогрессивными. Начиная с 2001 г. в Российской Федерации действует фактически единая для определенного вида доходов **ставка налога**.

Основной налоговой ставкой, которая применяется к большинству видов доходов, является ставка в размере 13%. Но для отдельных видов доходов действуют две другие ставки налога.

Налоговая ставка в размере 35% установлена в отношении следующих видов доходов:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг в части, превышающей 2 тыс. руб.;

**Нормативы
профессиональных вычетов для налогоплательщиков,
получающих авторские вознаграждения**

Характер творческого труда	Нормативы затрат, % к сумме начис- ленного дохода
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике	40
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30
Создание музыкальных произведений: музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле- и видеофильмов и театральных постановок	40
Других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию	25
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Создание научных трудов и разработок	20
Открытия, изобретения и создание промышленных образцов (к сумме дохода, полученного за первые два года использования)	30

— страховых выплат по договорам добровольного страхования, заключенным на срок менее 5 лет, в случае, если суммы таких страховых выплат превышают

суммы, внесенные физическими лицами в виде страховых взносов, увеличенных страховщиками на сумму, рассчитанную исходя из действующей ставки рефинансирования Банка России на момент заключения договора страхования;

- процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из действующей ставки рефинансирования Банка России, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам, за исключением внесенных на срок не менее 6 месяцев пенсионных вкладов, и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте;
- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных средств в части превышения размеров сумм процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из $3/4$ действующей ставки рефинансирования, установленной Банком России на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора, а за пользование заемными средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Налоговая ставка в размере 30% действует в отношении всех доходов, полученных физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ.

В части доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов, с 1 января 2002 г. установлена ставка налога в размере 6%.

Налоговая база должна определяться отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Если сумма предусмотренных законом налоговых вычетов за год окажется больше суммы доходов, подлежащих налогообложению, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13%, то налоговая база должна приниматься равной нулю. При этом

на следующий налоговый период эта разница между суммой налоговых вычетов и суммой доходов не может быть перенесена.

Для доходов, в отношении которых предусмотрены налоговые ставки в размере 6, 30 и 35%, налоговые вычеты вообще не применяются.

Налог с доходов физических лиц, безусловно, должен реализовывать свою распределительную функцию. Единая ставка налога эту задачу не выполняет, так как не учитывает наличие у определенного контингента граждан крупных доходов и не способствует повышенному налоговому изъятию с высоких личных доходов и их перераспределению. По данным Госкомстата России, в 2000 г. почти половина денежных доходов населения концентрировалась у группы населения с наиболее высокими доходами. Резкое снижение ставки подоходного налога для этой группы населения еще более усиливает расслоение населения по уровню обеспеченности.

Единая пониженная ставка налога введена с целью ликвидации стимулов укрывательства от налогообложения огромных денежных доходов наиболее богатой части общества. Но нельзя забывать, что сокрытие фонда оплаты труда происходило и происходит не столько из-за высоких ставок обложения налогом с доходов, сколько из-за действовавших до принятия Кодекса критических ставок отчислений в социальные фонды. Общеизвестно, что к моменту принятия Кодекса примерно 95% всех сумм налога уплачивалось путем их вычетов из доходов налоговыми агентами. И только около 5% этого налога поступало по итоговым декларациям, сдававшимся налогоплательщиками в налоговые органы по завершению налогового года.

Плоская шкала подоходного налога вступает в противоречие с регрессной шкалой единого социального налога. Необходимо, чтобы ставки единого социального налога были тесно связаны с прогрессией ставок подоходного налога. Это требует примерно тех же параметров прогрессии ставок подоходного налога, что и

регрессия единого социального налога, т. е. необходима зеркальная регрессия. Кроме всего прочего, это не позволит недобросовестным работодателям, платя легально низкую зарплату своим работникам, уходить от высоких ставок единого социального налога, перекладывая зарплату большинства работников на нескольких человек.

Пониженную плоскую ставку подоходного налога в размере 13% следовало бы установить только по тем видам деятельности, где действительно скрываются огромные доходы из-за высоких ставок налогообложения.

В частности, ставка в размере 13% могла бы быть установлена для доходов от сдачи гражданами в наем жилых и нежилых помещений, для автоперевозчиков, для преподавателей, занимающихся подготовкой абитуриентов, и для другой индивидуальной трудовой деятельности. Перечень видов такой деятельности следовало бы установить в законе. Тем более что именно в этих сферах деятельности существуют реальные сложности налогового контроля за доходами. Налоги, уплачиваемые с доходов от такой деятельности, следовало бы оставить полностью в распоряжении бюджетов органов местного самоуправления.

Большинству граждан России было бы спокойнее заплатить налог от доходов от этих видов деятельности по ставке 13%, чем укрывать их.

Для всех других видов доходов, т. е. для основных групп населения, следовало бы сохранить прогрессивную шкалу ставок налога, уменьшив нижнюю ставку налога до 7–8% для лиц, получающих зарплату и другие совокупные доходы в пределах средней зарплаты по стране, но оставить ставку в размере 30% для тех категорий, которые получают действительно значительные доходы, сопоставимые с доходами, облагаемыми в других странах по максимальной ставке. Необходимо при этом подчеркнуть, что практически нигде в мире не существует плоской шкалы подоходного налога. При этом прогрессия в большинстве стран достигает больших

величин. В США, например, максимальная ставка равна 31%, во Франции — 54, а в Дании — 63%.

И еще один важный момент. Установив плоскую ставку налога, законодательство фактически отменило с 2001 г. представление налоговых деклараций большинством населения страны.

С одной стороны, в результате этого решения высвобождается время налоговых работников для другой, не менее важной контрольной работы. Налогоплательщики тоже освобождаются от сложной и достаточно трудоемкой работы по заполнению и сдаче декларации. Но если на эту проблему взглянуть с другой стороны, то ситуация оказывается достаточно сложной. В течение почти 10 лет в стране шел, и весьма успешно, процесс внедрения налоговой культуры. Налогоплательщики — физические лица не только овладели азами налоговой науки, научились разбираться во всех хитросплетениях российского налогового законодательства (которое, кстати, не в пример западному менее сложное и запутанное), как все это в одночасье отменяется. Необходимо также иметь в виду, что сегодня налоговая декларация, кроме всего прочего, — важнейший и, пожалуй, единственный документ, подтверждающий легальность осуществляемых гражданином расходов, контроль за которыми государство уже законодательно установило.

Кроме этого, необходимо особо подчеркнуть и еще одно важное обстоятельство. Налоговые органы страны разработали и внедрили необходимые для контроля за годовыми совокупными доходами компьютерные программы обработки и обобщения всех получаемых налогоплательщиками — физическими лицами доходов вне зависимости от места и времени их получения. В налоговых органах работает огромная армия высококвалифицированных инспекторов, специализирующихся на контроле за налогами с физических лиц. На все это затрачены огромные государственные средства.

Внедрение прогрессивной шкалы подоходного налогообложения неизбежно. Другое дело, что это уже

не будет та примитивная шкала, с которой мы жили последние годы, когда под прогрессивное налогообложение попадали граждане, получающие чуть ли не среднюю заработную плату, а по максимальной шкале в 30—45% взимались налоги с доходов, которые даже отдаленно не напоминали доходы человека среднего (даже по российским меркам) достатка.

И тогда мы снова с энергией, достойной иного применения, начнем внедрять налоговую культуру, обучать потерявший квалификацию аппарат налоговых органов, искать специалистов-компьютерщиков по подходящему налогообложению и тратить огромные деньги на другие неизбежные расходы.

Государство возложило **функции по удержанию налогов** на предприятия, организации и учреждения, а также на индивидуальных предпринимателей, являющихся работодателями, и на постоянные представительства иностранных организаций в России. В связи с этим предприятия, организации и лица, выплачивающие любой доход в любой форме, подлежащий налогообложению, обязаны удерживать налоги по установленной шкале, т. е. они являются налоговыми агентами. Следовательно, налогоплательщик не несет ответственности за неправильно удержанный или несвоевременно перечисленный налог. Вся ответственность за это лежит на налоговом агенте. Положенные в соответствии с законом вычеты из совокупного дохода должен осуществлять также налоговый агент. В то же время предоставление при необходимости справок (например, об иждивенцах, об инвалидности и т. д.) — обязанность налогоплательщика. При этом все положенные по закону вычеты из облагаемого дохода делаются только по месту основной работы.

Налог удерживается ежемесячно по совокупности дохода с начала календарного года.

Предприятия, учреждения, организации, в том числе их филиалы и другие обособленные подразделения предприятий, учреждений, организаций, имеющие

отдельный баланс и расчетный счет, обязаны перечислять в бюджет суммы исчисленного и удержанного с физических лиц налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на оплату труда или же не позднее дня перечисления со счетов указанных организаций в банке по поручениям работников причитающихся им сумм. Предприятия, учреждения, организации, выплачивающие суммы на оплату труда из выручки от реализации продукции, выполнения работ и оказания услуг, перечисляют исчисленные суммы налога в банки не позднее дня, следующего за днем выплаты денежных средств на оплату труда.

При этом налоговый агент обязан вести отдельный учет выплачиваемых налогоплательщикам доходов, облагаемых по отдельным ставкам.

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиками от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

Налоговые агенты должны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. То есть налоги взимаются только путем удержания из дохода налогоплательщика. Российское налоговое законодательство не допускает уплаты налога за счет средств предприятия, организации, учреждения. При нарушении этого положения к предприятиям, организациям и учреждениям должны применяться соответствующие санкции.

Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты.

Предприятия, учреждения, организации и другие работодатели обязаны представлять в налоговый орган

не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим, сведения о доходах, полученных физическими лицами не по месту основной работы, службы или учебы, и о начисленных и удержанных суммах налога.

Налоговым кодексом установлены определенные **особенности исчисления сумм налога индивидуальными предпринимателями** и другими лицами, занимающимися частной практикой. К ним относятся две категории налогоплательщиков:

- зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица;
- частные нотариусы и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой.

Указанные налогоплательщики обязаны самостоятельно исчислить суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет. При этом они должны определить подлежащую уплате в бюджет общую сумму налога с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате им дохода, а также с учетом сумм авансовых платежей по налогу, фактически уже уплаченных ими в соответствующий бюджет. Убытки прошлых лет при этом не могут и не должны уменьшать налоговую базу этой категории налогоплательщиков.

Помимо этого, налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным. Налогоплательщики, являющиеся российскими налоговыми резидентами, в случае получения доходов от источников, расположенных за пределами РФ, одновременно с налоговой декларацией обязаны представить в налоговый орган справку от источника, выплатившего доходы, о таких доходах с переводом на русский язык.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет и исчисленная в соответствии с

налоговой декларацией, должна быть уплачена по месту жительства налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Кроме того, налогоплательщики этой категории обязаны указать в налоговой декларации суммы предполагаемого дохода от предпринимательской деятельности в текущем налоговом периоде в налоговый орган в 5-дневный срок по истечении месяца со дня появления таких доходов. При этом сумма предполагаемого дохода должна быть определена самим налогоплательщиком.

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

Авансовые платежи должны быть уплачены этой категорией налогоплательщиков на основании налоговых уведомлений в следующие сроки:

- за январь — июнь — не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;
- за июль — сентябрь — не позднее 15 октября текущего года в размере $1/4$ годовой суммы авансовых платежей;
- за октябрь — декабрь — не позднее 15 января следующего года в размере $1/4$ годовой суммы авансовых платежей.

В случае увеличения или уменьшения по сравнению с ранее предполагаемой суммой дохода (более чем на 50%) налогоплательщик обязан представить новую налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода от осуществления предпринимательской деятельности на текущий год. В этом случае налоговый орган производит перерасчет сумм авансовых платежей на текущий год по наступившим срокам уплаты.

Перерасчет сумм авансовых платежей производится налоговым органом не позднее 5 дней с момента получения новой налоговой декларации.

Определенные особенности исчисления налога установлены также в отношении отдельных категорий налогоплательщиков. К ним относятся физические лица, получающие вознаграждения от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества, а также от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности. В эту же категорию Налоговый кодекс относит физических лиц — налоговых резидентов РФ, получающих доходы от источников, находящихся за пределами РФ, а также физических лиц, получающих другие доходы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами.

Сюда же относятся и налогоплательщики, получившие выигрыши от организаторов лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр. Они должны самостоятельно исчислить суммы налога, причитающиеся уплате в соответствующий бюджет.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется налогоплательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода. При этом убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не могут уменьшать их налоговую базу.

Указанные налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую **налоговую декларацию**.

Налогоплательщики, являющиеся налоговыми резидентами РФ, в случае получения доходов от источников, находящихся за пределами РФ, одновременно с налоговой декларацией обязаны представить в налоговый орган справку от источника, выплатившего доходы, о таких доходах с переводом на русский язык.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная исходя из налоговой декларации, уплачивается по месту жительства налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Определенные особенности имеются при уплате налога в части доходов от долевого участия в организации, полученных в виде дивидендов.

При получении дивидендов от источников за пределами РФ сумма налога должна определяться налогоплательщиком самостоятельно. Налогоплательщик имеет право уменьшить сумму налога на сумму, уплаченную по месту нахождения источника дохода. Но это положение применяется только в том случае, если источник дохода находится в иностранном государстве, с которым заключен договор или соглашение об избежании двойного налогообложения.

Если же источником дохода в виде дивидендов является российская организация, то указанная организация, являясь налоговым агентом, обязана определить сумму налога, взыскать ее и перечислить в бюджет.

Налогоплательщики, получившие доходы, при выплате которых налоговыми агентами не была удержана сумма налога, уплачивают налог равными долями в два платежа: первый — не позднее 30 дней с даты вручения налоговым органом налогового уведомления об уплате налога, второй — не позднее 30 дней после первого срока уплаты.

Излишне удержанные налоговым агентом из дохода налогоплательщика суммы налога подлежат возврату налоговым агентом по представлении налогоплательщиком соответствующего заявления.

Суммы налога, не удержанные с физических лиц или удержанные налоговыми агентами не полностью, взыскиваются ими с физических лиц до полного погашения этими лицами задолженности по налогу.

Суммы налога, не взысканные в результате уклонения налогоплательщика от налогообложения, взыскиваются за все время уклонения от уплаты налога.

Фактически уплаченные налогоплательщиком, являющимся налоговым резидентом РФ, за пределами РФ в соответствии с законодательством других государств суммы налога с доходов, полученных за пределами РФ, засчитываются при уплате налога в Российской Федерации, если это предусмотрено соответствующим договором или соглашением об избежании двойного налогообложения. Освобождение от уплаты налога, проведение зачета, получение налоговых вычетов или других налоговых привилегий производится при условии представления налогоплательщиком документа о полученном доходе и об уплате им налога за пределами РФ, подтвержденного налоговым органом соответствующего иностранного государства.

Для освобождения от налогообложения, получения налоговых вычетов или иных налоговых привилегий налогоплательщик, не являющийся российским налоговым резидентом, должен представить в налоговые органы России официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым Российская Федерация заключила действующий в течение соответствующего налогового периода договор или соглашение об избежании двойного налогообложения. Такое подтверждение может быть представлено как до уплаты налога или авансовых платежей по налогу, так и в течение одного года после окончания того налогового периода, по результатам которого налогоплательщик претендует на получение освобождения от уплаты налога, проведенного за счет налоговых вычетов или привилегий.

Вопросы для самопроверки

1. Каковы роль и значение подоходного налога с физических лиц в формировании доходной части бюджетной системы России?

2. Каковы основные причины того, что подоходный налог в России не стал доминирующим в фор-

мировании доходной базы бюджетной системы страны?

3. На каких важнейших принципах базируется система подоходного налогообложения физических лиц в Российской Федерации?

4. Каковы особенности подоходного налогообложения физических лиц в связи с введением части второй Налогового кодекса РФ?

5. Кто является плательщиком подоходного налога в Российской Федерации?

6. В чем заключаются особенности подоходного налогообложения физических лиц, не имеющих постоянного местожительства в Российской Федерации?

7. Что является объектом подоходного налогообложения в Российской Федерации?

8. Какие доходы физических лиц не включаются в облагаемый доход и не подлежат налогообложению?

9. Какие льготы установлены законом при взимании подоходного налога с физических лиц?

10. Какие существуют группы налоговых вычетов и какие категории граждан РФ имеют право на вычеты из совокупного годового дохода? Сколько таких категорий установлено российским налоговым законодательством? Каков размер производимых у них вычетов?

11. Какие ставки принимаются при подоходном налогообложении? Каковы достоинства и недостатки единой ставки подоходного налога с физических лиц?

12. На ком лежит ответственность за неправильно начисленный и перечисленный в бюджет подоходный налог?

13. Каким образом производится расчет подоходного налога?

14. Какие документы представляют предприятия и физические лица в налоговый орган по расчетам подоходного налога?

15. Кто должен подавать налоговую декларацию в налоговые органы?

3.4. АКЦИЗЫ

Акцизы представляют собой один из косвенных налогов, взимаемых с налогоплательщиков, производящих и реализующих подакцизную продукцию. Как всякий косвенный налог, акцизы формируют цену товара, и фактически его уплата перекладывается на покупателя. В настоящее время акцизы являются третьим по величине косвенным налогом после НДС и таможенной пошлины. Введенный в 1992 г., этот налог заменил вместе с НДС действовавший в условиях централизованной системы налог с оборота. Поступления этого налога занимают 8,4% общего объема налоговых поступлений в консолидированный бюджет России (по данным за 2002 г.).

Он является седьмым по величине налогом в налоговой системе страны после единого социального налога, НДС, налога на доходы физических лиц, таможенной пошлины, налога на добычу полезных ископаемых и налога на прибыль организаций. Вместе с тем указанный налог в отличие от других налогов, входящих в налоговую систему России, действует только в отношении отдельных, строго оговоренных в законе товаров, называемых “подакцизными”. При достаточно высоких ставках обложения акцизы играют весьма существенную роль в финансовом положении налогоплательщиков, производящих подакцизную продукцию, с точки зрения обеспечения ее сбыта. Следует отметить, что акцизами облагаются **подакцизные товары**, не только произведенные и реализуемые на территории РФ, но и ввозимые на российскую таможенную территорию.

Что же входит в группу подакцизных товаров? Состав этой группы на протяжении всей непродолжительной истории существования данного налога в Российской Федерации неоднократно менялся, но в эту группу неизменно включались и, вероятно, никогда из нее не будут исключены **алкогольная и табачная продукция**. Эти товары, учитывая их исключительный характер как

с точки зрения потребления (не являются обязательными для всех потребителей и одновременно с этим необходимы исключительно для отдельных добровольных категорий потребителей), так и с фискальной точки зрения (имея достаточно низкие издержки производства и высокую акцизную ставку, представляют собой крупный источник доходов бюджета), практически во всех странах мира являются объектом обложения акцизами. Собственно, сама история мирового акцизного обложения началась именно с этих двух видов товаров.

К алкогольной продукции согласно российскому налоговому законодательству относятся спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и другая пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением виноматериалов.

К подакцизной продукции согласно российскому налоговому законодательству относятся также спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного, а также спиртосодержащая продукция.

Спиртосодержащей продукцией, в том числе денатурированным спиртом (за исключением спирта, поставляемого по импорту), признается спиртосодержащая продукция из всех видов сырья, содержащая денатурирующие добавки, исключающие возможность использования ее для производства алкогольной и пищевой продукции, и изготовленная в соответствии с установленной федеральным органом исполнительной власти РФ нормативной документацией или согласованной с этим органом.

В состав спиртосодержащей продукции налоговое законодательство включает: растворы, эмульсии, суспензии и другую аналогичную продукцию в жидком виде с объемной долей этилового спирта более 9%. Вместе с тем необходимо подчеркнуть, что в состав подакцизной продукции, вне зависимости от объемной доли этилового спирта, не включаются: спиртосодержащие лекарственные, лечебно-профилактические, диагностические средства, препараты ветеринар-

ного назначения, прошедшие государственную регистрацию в специально уполномоченных федеральных органах и внесенные в Государственные реестры лекарственных средств и зарегистрированных ветеринарных препаратов, а также лекарственные, лечебно-профилактические средства, включая гомеопатические препараты, изготовленные аптечными организациями по индивидуальным рецептам.

Не является подакцизной парфюмерно-косметическая продукция, прошедшая государственную регистрацию в уполномоченных федеральных органах исполнительной власти, а также спиртосодержащие отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий и подлежащие дальнейшей переработке или использованию в технических целях и внесенные в Государственный реестр этилового спирта из пищевого сырья, алкогольной и алкогольсодержащей продукции.

Не являясь по российскому законодательству алкогольной продукцией, **пиво** все же включается в группу подакцизных товаров.

Являются подакцизными товарами также **мотоциклы и автомобили легковые, автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла, прямогонный бензин.**

Организации и физические лица становятся **налогоплательщиками** в том случае, если они совершают операции, подлежащие налогообложению акцизами.

Таковыми являются, в частности, российские организации, а также иностранные юридические лица, международные организации, созданные на российской территории. Плательщиками налога по подакцизным товарам, производимым на российской территории, являются также иностранные организации, не имеющие статуса юридического лица, простые товарищества, а также индивидуальные предприниматели.

Но в определении налогоплательщика в том случае, когда производственная деятельность осуществляется по

договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), имеются определенные особенности.

Налогоплательщики — участники этого договора несут солидарную ответственность по исполнению обязанности по уплате акциза. Вместе с тем Налоговым кодексом установлено, что лицом, исполняющим обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза, является лицо, ведущее дела простого товарищества или договора о совместной деятельности. В том же случае, если ведение дел простого товарищества или договора о совместной деятельности осуществляется совместно всеми участниками, то они должны самостоятельно определить участника, исполняющего обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза.

Указанное лицо несет все права и исполняет обязанности налогоплательщика, предусмотренные Налоговым кодексом.

Для того чтобы определить налоговую базу и сумму причитающегося к уплате акцизного налога, важно четко представлять, что является объектом налогообложения. **Объектом налогообложения** акцизами законодательство признает в первую очередь операции по реализации на российской территории налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров, за исключением нефтепродуктов (автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла, прямогонный бензин), а также операции по реализации предметов залога и передача товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации.

Кроме того, объектом обложения акцизами признается передача прав собственности на подакцизные товары, за исключением нефтепродуктов, одним лицом другому лицу на возмездной или безвозмездной основе и использование их при натуральной оплате труда.

Несколько иной объект налогообложения установлен для операций с нефтепродуктами. При этом объект налогообложения в данном случае различается в зависимости от наличия или отсутствия у налогоплатель-

щика свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами. Указанные свидетельства выдаются организациям и индивидуальным предпринимателям, осуществляющим или производство нефтепродуктов, или их оптовую реализацию, или оптоворозничную реализацию, или же розничную реализацию нефтепродуктов.

Исходя из этого Налоговый кодекс определил с 1 января 2003 г. в качестве объекта обложения акцизами следующие операции с нефтепродуктами:

- оприходование организациями или индивидуальными предпринимателями, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов.

В целях обложения акцизами оприходованием считается принятие к учету подакцизных нефтепродуктов, произведенных из собственного сырья и материалов;

- получение нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов организациями или индивидуальными предпринимателями, не имеющими свидетельств;
- получение нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющими свидетельство.

При этом получением нефтепродуктов согласно Налоговому кодексу считается их приобретение в собственность, оприходование нефтепродуктов как полученных в счет оплаты услуг по их производству из давальческого сырья и материалов, так и самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов, а также получение собственником сырья и материалов нефтепродуктов, произведенных из этого сырья и материалов на основе договора переработки;

- передача организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из

давальческого сырья и материалов, собственнику этих сырья или материалов, не имеющему свидетельства. При этом передача нефтепродуктов третьему лицу по поручению собственника приравнена к передаче нефтепродуктов собственнику.

Является объектом налогообложения также реализация организациями с акцизных складов алкогольной продукции, приобретенной от налогоплательщиков — производителей указанной продукции или же с акцизных складов других организаций. Но в то же время не признается объектом налогообложения реализация алкогольной продукции с акцизного склада одной оптовой организации акцизному складу другой оптовой организации.

Продажа организациями или предприятиями переданных им на основании приговоров или решений судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных или бесхозных подакцизных товаров, а также подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства, тоже подлежит обложению акцизами. Исключение составляют лишь те случаи, когда указанные товары реализуются на промышленную переработку или на уничтожение.

Представляет собой объект обложения передача на российской территории организациями и предприятиями произведенных ими из давальческого сырья подакцизных товаров, за исключением нефтепродуктов, собственнику указанного сырья или другим лицам. При этом получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья или материалов также является объектом обложения акцизом.

Передача произведенных подакцизных товаров, за исключением нефтепродуктов, на переработку на давальческой основе также является объектом обложения акцизами.

Подлежит налогообложению передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров

(за исключением нефтепродуктов) для дальнейшего производства неподакцизных товаров, а также произведенных организациями и предприятиями подакцизных товаров для собственных нужд.

Подлежит обложению акцизами и операция по передаче произведенных подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) на переработку на давальческой основе.

Является также объектом обложения акцизом передача на российской территории лицами произведенных ими подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) в уставный или складочный капитал организаций, в паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого товарищества или по договору о совместной деятельности.

Ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ, как уже отмечалось, также представляет собой объект обложения.

Первичная реализация подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), происходящих с территории Республики Беларусь и ввезенных на российскую территорию, также подлежит обложению акцизами.

Кроме того, следует иметь в виду, что к производству товаров налоговое законодательство приравнивает розлив подакцизных товаров, а также любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации, в результате которых получается подакцизный товар.

Одновременно с этим российское налоговое законодательство установило достаточно широкий перечень **операций, не подлежащих налогообложению и освобождаемых в связи с этим от налогообложения.**

В частности, не подлежат налогообложению операции по передаче подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства или реализации других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации, а также передача в структуре организации про-

изведенного этилового спирта из непищевого сырья для производства неподакцизных товаров.

Реализация денатурированного этилового спирта из всех видов сырья и спиртосодержащей денатурированной продукции организациям, если она осуществляется по специальным разрешениям на поставку в пределах выделенных квот, утвержденных уполномоченными на то федеральными органами исполнительной власти, также освобождается от налогообложения акцизами.

Не является объектом обложения акцизами и реализация подакцизных товаров на экспорт. При этом освобождение от налогообложения указанных операций имеет определенные особенности.

Непременным условием освобождения от уплаты акциза является представление налогоплательщиком в налоговый орган поручительства банка или банковской гарантии.

Подобные поручительство или гарантия должны предусматривать обязанность банка уплатить сумму акциза и соответствующие пени в случаях непредставления налогоплательщиком документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров, и неуплаты им в связи с этим соответствующих сумм акциза и пеней.

Если отсутствует такое поручительство или гарантия, налогоплательщик обязан уплатить налог, который подлежит возврату после представления налогоплательщиком документов, подтверждающих факт экспорта.

При уплате акциза вследствие отсутствия этих документов уплаченные суммы акциза должны быть возмещены налогоплательщику после представления им в налоговые органы документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров.

Налогоплательщик имеет право на освобождение от налогообложения указанных выше операций только при ведении и наличии отдельного учета по производству, розливу и реализации таких подакцизных товаров.

При перемещении подакцизных товаров через российскую таможенную границу имеются особенности налогообложения, суть которых состоит в следующем.

В случае ввоза подакцизных товаров на территорию РФ налогообложение производится в зависимости от избранного таможенного режима. Если ввозимый товар подлежит в дальнейшем свободному обращению на российской территории, акциз уплачивается в полном объеме.

Если же осуществляется реимпорт, то налогоплательщик уплачивает суммы налога, от уплаты которых он был освобожден либо которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров.

Уплаченный при ввозе в целях переработки налог должен быть возвращен налогоплательщику при вывозе продуктов этой переработки с территории России.

При осуществлении транзита, помещении товара на таможенный склад, реэкспорте, реализации через магазин беспошлинной торговли, а также в случае переработки под таможенным контролем, при помещении в режим свободной таможенной зоны, свободного склада, в случае уничтожения или отказа в пользу государства акциз уплачиваться не должен.

При вывозе подакцизных товаров с территории России налогообложение производится в следующем порядке.

Как уже отмечалось, при экспорте товаров налог не должен уплачиваться, а уплаченные суммы налога должны быть возвращены налогоплательщику.

В случае осуществления реэкспорта уплаченные при ввозе на территорию России суммы налога должны быть возвращены налогоплательщику.

Если в соответствии с международным договором отменены на границе с отдельными государствами таможенный контроль и таможенное оформление товаров, должно осуществляться налогообложение подакцизных товаров, ввозимых на территорию России. При вывозе же подакцизных товаров с российской террито-

рии на территорию таких государств указанные товары освобождаются от уплаты налога.

При экспорте подакцизных товаров для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты налога и налоговых вычетов налогоплательщик в обязательном порядке в течение 180 дней со дня реализации указанных товаров должен представить в налоговый орган необходимые документы.

Таковыми документами являются, *во-первых*, контракт налогоплательщика с иностранным партнером на поставку подакцизных товаров или его заверенная копия. Если поставка осуществляется по договору комиссии, поручения или агентскому договору, то налогоплательщик должен представить соответствующие договоры или их заверенные копии, а также контракт либо заверенную копию контракта лица, осуществляющего поставку по поручению налогоплательщика, с иностранным партнером.

Во-вторых, необходимо представить платежные документы и выписку банка или их заверенные копии, подтверждающие фактическое поступление выручки от экспорта на счет налогоплательщика в российском банке или же на счет его комиссионера, поверенного или агента.

В-третьих, налогоплательщик должен предъявить грузовую таможенную декларацию или ее копию с соответствующими отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товара, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который указанный товар был вывезен за пределы российской территории.

И в-четвертых, представляются копии транспортных или товаросопроводительных документов или других документов с отметками пограничных таможенных органов иностранных государств, подтверждающих вывоз товаров за пределы российской территории.

В случае непредставления или представления в полном объеме всех указанных документов налого-

плательщик обязан уплатить соответствующие суммы акциза.

В том случае, если впоследствии налогоплательщик представит в налоговые органы документы или их копии, обосновывающие освобождение от уплаты акциза, то уплаченные суммы налога должны быть возмещены ему в установленном порядке.

Для определения подлежащей уплате суммы акцизного налога важно знать, как определяется **налоговая база** по этому налогу.

В первую очередь необходимо отметить, что налоговая база должна определяться отдельно по каждому виду подакцизного товара. Кроме того, налоговая база должна также определяться в зависимости от установленных для соответствующих товаров налоговых ставок.

В частности, по подакцизным товарам, по которым установлены твердые (специфические) налоговые ставки, налоговая база представляет собой объем реализованных или переданных подакцизных товаров в натуральном выражении. По подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (процентные) налоговые ставки, налоговая база определяется как стоимость реализованных или переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен реализации без учета акциза и НДС. Стоимость этих товаров исчисляется исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем месяце, а при их отсутствии — исходя из рыночных цен.

В таком же порядке определяется налоговая база по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные ставки, при их реализации на безвозмездной основе, при совершении товарообменных операций, а также при передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации; передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда.

При определении налоговой базы выручка налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в

рубли по курсу Банка России, действующему на дату реализации природного газа.

В целях устранения возможностей уклонения недобросовестных налогоплательщиков от уплаты акциза законодательством предусмотрено увеличение налоговой базы в определенных случаях. Так, налоговая база увеличивается на суммы, полученные за реализованные подакцизные товары, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки, в виде финансовой помощи, авансовых или других платежей в счет предстоящей платы за поставки подакцизных товаров, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов, в виде процента или дисконта по векселям, в форме процента по товарному кредиту.

Налоговая база определяется отдельно по операциям, облагаемым налогом по различным налоговым ставкам, в том случае, если налогоплательщик ведет раздельный учет операций по реализации, передаче или получению подакцизных товаров, облагаемых акцизом по соответствующим налоговым ставкам.

Если же налогоплательщик не ведет такого учета, то в этом случае определяется единая налоговая база по всем операциям реализации, передачи или получения подакцизных товаров.

При ввозе подакцизных товаров в Россию налоговая база по подакцизным товарам, облагаемым по твердым (специфическим) налоговым ставкам, определяется как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении.

По подакцизным товарам, по которым установлены адвалорные ставки налога, налоговая база представляет собой сумму их таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины.

Налоговая база определяется при этом отдельно по каждой ввозимой партии подакцизных товаров. В том случае, если в составе одной партии имеются в наличии товары, ввоз которых облагается по разным налоговым

ставкам, налоговая база должна определяться отдельно по каждой группе этих товаров.

Акцизы с самого момента установления являются налогом, по которому федеральным законодательством не предусмотрено каких-либо **льгот** налогоплательщикам.

Налогообложение подакцизных товаров производится по единым на всей территории России **налоговым ставкам** (табл. 7), которые могут пересматриваться только путем внесения изменений в Налоговый кодекс.

Таблица 7

Ставки акцизов

Виды подакцизных товаров	Твердые (специфические), % или руб. и коп. за ед. измерения	Адвалорные, %	Смешанные
Этиловый спирт из всех видов сырья	18 руб. за 1 л безводного этилового спирта		
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 25% (за исключением вин) и спиртосодержащая продукция	135 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах		
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта от 9 до 25% включительно (за исключением вин)	100 руб за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах		
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9% включительно (за исключением вин)	70 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах		
Вина (за исключением натуральных)	52 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах		

Виды подакцизных товаров	Твердые (специфические), % или руб. и коп. за ед. измерения	Алкогольные, %	Смешанные
Вина шампанские и вина игристые	10 руб. 50 коп. за 1 л		
Вина натуральные (за исключением нетрадиционных некрепленых)	2 руб. 20 коп. за 1 л		
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5 до 8,6% включительно	1 руб. 55 коп. за 1 л		
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 8,6%	5 руб. 30 коп. за 1 л		
Табачные изделия:			
Табак трубочный	584 руб. за 1 кг		
Табак курительный	235 руб. за 1 кг		
Сигары	14 руб. за 1 шт.		
Сигариллы	157 руб. за 1000 шт.		
Сигареты с фильтром			60 руб. за 1000 шт. + 5%
Сигареты без фильтра, папиросы			23 руб. за 1000 шт. + 5%
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л. с.) включительно	0 руб. за 0,75 кВт (1 л. с.)		
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л. с.) и до 112,5 кВт (150 л. с.) включительно	14 руб. за 0,75 кВт (1 л. с.)		

Виды подакцизных товаров	Твердые (специфические), % или руб. и коп. за ед. измерения	Адвалорные, %	Смешанные
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.) мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.)	142 руб. за 0,75 кВт (1 л. с.)		
Бензин автомобильный с октановым числом до 80 включительно	2460 руб. за 1 т		
Бензин автомобильный с иными октановыми числами	3360 руб. за 1 т		
Дизельное топливо	1000 руб. за 1 т		
Масло для двигателей	2732 руб. за 1 т		
Прямогонный бензин	0 руб. за 1 т		

С введением в действие второй части Налогового кодекса установлены и определены особенности применения налоговых ставок в отношении алкогольной продукции. Это связано с тем, что начиная с 2001 г. акцизы стали уплачиваться не только производителями этой продукции, но и оптовыми организациями.

В связи с этим при реализации налогоплательщиками — производителями алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта более 9% на акцизные склады налогообложение осуществляется в отношении алкогольной продукции, за исключением вин, по налоговым ставкам в размере 20% соответствующих установленных законом ставок, а по вину — в размере 35% соответствующей ставки.

При реализации указанной алкогольной продукции оптовыми организациями с акцизных складов налогообложение осуществляется в отношении такой продукции в размере 80% соответствующих установленных законом ставок, а по вину — в размере 65% от ставки.

В случае же реализации налогоплательщиками — производителями алкогольной продукции по другим направлениям, и прежде всего в розничную сеть, налогообложение осуществляется по установленным законом налоговым ставкам.

По этим же установленным законом ставкам осуществляется налогообложение алкогольной продукции, ввозимой на территорию РФ.

Сумма налога по товарам, облагаемым по **твердым** (специфическим) налоговым **ставкам**, определяется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, исчисленной в соответствии с изложенным выше порядком.

Сумма налога по товарам и минеральному сырью, в отношении которых установлены **адвалорные** (в процентах) налоговые **ставки**, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма налога по товарам, облагаемым по **смешанным ставкам**, исчисляется как сумма налогов, определяемых по адвалорным и по твердым ставкам.

В том случае, если налогоплательщик не ведет раздельного учета реализации продукции, облагаемой по различным ставкам, сумма налога по подакцизным товарам определяется исходя из максимальной из применяемых налогоплательщиком налоговой ставки от единой налоговой базы, определенной по всем облагаемым налогом операциям.

Так же как и по НДС, сумма акциза исчисляется по итогам каждого налогового периода, который по акцизам установлен как календарный месяц.

Для определения времени возникновения налогового обязательства налогоплательщика по акцизу важно установить **дату реализации**, передачи или получения подакцизных товаров.

Для подакцизных товаров датой реализации является день отгрузки или передачи соответствующих подакцизных товаров.

По операциям оприходования самостоятельно произведенных нефтепродуктов налогоплательщиком, не имеющим свидетельства, или же получения их в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов датой совершения операции признается дата оприходования указанных нефтепродуктов.

По операциям получения нефтепродуктов налогоплательщиком, имеющим свидетельство, датой получения нефтепродуктов признается день совершения соответствующей операции.

По операциям передачи налогоплательщиком нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья или материалов собственнику этого сырья или материалов датой передачи признается дата подписания акта приема-передачи нефтепродуктов.

Дата передачи всех видов подакцизных товаров для собственных нужд, а также при безвозмездной передаче или при обмене с их участием определяется Налоговым кодексом как день совершения соответствующей операции.

Дата реализации или передачи алкогольной продукции с акцизного склада определяется как день завершения действия режима этого склада.

Сумма акциза должна определяться налогоплательщиком самостоятельно.

Каждый налогоплательщик, который реализует производимые им подакцизные товары или производит подакцизные товары из давальческого сырья, должен предъявить к оплате покупателю указанных товаров, а в соответствующих случаях — собственнику давальческого сырья соответствующую сумму акциза. Эта сумма должна быть выделена отдельной строкой в расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и счетах-фактурах (за исключением случаев, когда подакцизные товары реализуются за пределами российской терри-

тории, а также за исключением случаев реализации нефтепродуктов).

В случае если осуществляется реализация подакцизных товаров, не подлежащая налогообложению, расчетные документы, первичные учетные документы и счета-фактуры выписываются без выделения соответствующих сумм налога, но при этом на указанных документах должна быть сделана соответствующая надпись или поставлен штамп "Без акциза".

При реализации или передаче подакцизных товаров, за исключением нефтепродуктов, в розницу акциз включается в цену указанного товара и при этом на ярлыках товаров и ценниках, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах соответствующая сумма налога выделяться не должна.

Изложенный выше порядок предъявления сумм акцизов покупателю продавцом относится ко всем подакцизным товарам, за исключением нефтепродуктов.

При совершении операций с подакцизными нефтепродуктами установлен несколько иной порядок.

При реализации нефтепродуктов сумма акциза, исчисленная налогоплательщиком, не имеющим свидетельства, по операциям оприходования произведенных из собственного сырья нефтепродуктов, а также налогоплательщиком, имеющим свидетельство, по операциям получения нефтепродуктов в расчетных документах и счетах-фактурах не выделяется.

При передаче нефтепродуктов лицам, не имеющим свидетельства, сумма акциза, исчисленная налогоплательщиком по операциям передачи произведенных из давальческого сырья нефтепродуктов собственнику этого сырья, должна предъявляться к оплате указанному собственнику давальческого сырья. В расчетных документах и счетах-фактурах соответствующая сумма акциза должна при этом быть выделена отдельной строкой.

Налоговое законодательство предоставило налогоплательщику право уменьшить в определенных случаях сумму акциза на установленные законом налоговые **вычеты**.

В частности, вычета подлежат суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров или уплаченные им при ввозе подакцизных товаров из-за рубежа и использованных в дальнейшем в качестве сырья для производства других подакцизных товаров.

Вычеты могут производиться также в случае передачи подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, если давальческим сырьем являются подакцизные товары. В этом случае вычитаются суммы налога, предъявленные и уплаченные собственником указанного давальческого сырья при его приобретении или уплаченные им при ввозе этого сырья, выпущенного в свободное обращение на российскую территорию, а также суммы налога, предъявленные и уплаченные собственником этого давальческого сырья при его производстве.

Указанное положение относится к операциям со всеми подакцизными товарами, за исключением нефтепродуктов, по которым установлен особый порядок вычетов.

В частности, подлежат вычетам суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком по подакцизным нефтепродуктам, при дальнейшем их использовании в производстве других подакцизных нефтепродуктов, в том числе при розливе или смешении.

Подлежат также вычетам суммы акциза, уплаченные лицами, имеющими свидетельство, при ввозе подакцизных нефтепродуктов на российскую таможенную территорию, а также суммы налога, уплаченные на российской территории по спирту этиловому, произведенному из пищевого сырья, использованному для производства виноматериалов, которые в дальнейшем были использованы для производства алкогольной продукции.

Суммы акциза, начисленные при получении нефтепродуктов налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство, оптовую или оптово-розничную

реализацию, при их реализации или передаче налогоплательщику, имеющему свидетельство, должны быть вычтены. Однако суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на розничную реализацию (отпуск посредством топливораздаточных колонок) нефтепродуктов, в части сумм акциза, начисленных при получении нефтепродуктов, направляемых на реализацию в розницу, вычетам не подлежат.

Все указанные налоговые вычеты производятся исключительно на основании расчетных документов и счетов-фактур, которые налогоплательщики получают при приобретении подакцизных товаров, а при ввозе товаров из-за рубежа — на основании таможенных деклараций или других документов, подтверждающих ввоз в Россию подакцизных товаров и уплату соответствующей суммы налога.

При этом установлено, что подлежат вычетам только фактически уплаченные продавцам суммы налога при приобретении подакцизных товаров либо предъявленные налогоплательщиком и уплаченные собственником давальческого сырья (материалов) при его производстве или фактически уплаченные при ввозе в Россию подакцизных товаров, выпущенных в свободное обращение.

При использовании в качестве давальческого сырья подакцизных товаров, по которым на территории России уже был уплачен акциз, налоговые вычеты должны производиться при представлении налогоплательщиком копий платежных документов, подтверждающих факт уплаты налога владельцем сырья или же оплату владельцем стоимости сырья по ценам, включающим акциз.

Налоговые вычеты, предусмотренные при использовании в качестве давальческого сырья подакцизных товаров, ранее произведенных налогоплательщиком из давальческого сырья, производятся на основании копий первичных документов, подтверждающих факт предъявления налогоплательщиком собственнику этого сырья указанных сумм акциза (акта приема-передачи произведенных подакцизных товаров, акта выработки,

акта возврата в производство подакцизных товаров), и платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт оплаты собственником сырья стоимости изготовления подакцизного товара с учетом акциза.

Вычеты сумм налога, уплаченных по этиловому спирту, использованному для производства виноматериалов, из которых в дальнейшем изготовлена алкогольная продукция, производятся также при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих оплату продавцом, производящим виноматериалы, спирта этилового, произведенного из пищевого сырья, по ценам, включающим акциз. При этом налогоплательщик имеет право вычесть сумму налога, не превышающую сумму, исчисленную по формуле

$$C = (A \times K) : 100\% \times O,$$

где C — сумма налога, уплаченная по спирту этиловому, использованному для производства вина;

A — налоговая ставка за 1 л 100%-го (безводного) этилового спирта;

K — крепость вина;

O — объем реализованного вина.

Сумму налога, превышающую сумму, исчисленную по указанной формуле, налогоплательщик должен отнести за счет доходов, остающихся в его распоряжении после уплаты налога на прибыль.

При расчете выплат необходимо иметь также в виду и то, что они могут быть произведены только в части стоимости соответствующих подакцизных товаров, использованных в качестве основного сырья, фактически включенной в расходы на производство других реализованных или переданных подакцизных товаров.

Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиком в бюджет, по подакцизным товарам определяется самим налогоплательщиком по итогам каждого календарного месяца. Она равна сумме налога, уменьшенной на предусмотренные законом и подтвержденные документально вычеты.

В тех случаях, когда осуществляется первичная реализация подакцизных товаров, ввезенных с территории государств — участников Таможенного союза, т. е. без таможенного оформления, подлежащая уплате в бюджет сумма акциза определяется исходя из общей суммы исчисленного налога.

Возникает вопрос, как быть в тех случаях, когда сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превысит сумму налога, исчисленную по операциям с подакцизными товарами и подакцизным минеральным сырьем? В этом случае налогоплательщик не должен уплачивать акциз в этом налоговом периоде.

При этом сумма превышения должна быть зачтена или возвращена в счет текущих или предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по этому налогу.

Указанные суммы возврата или зачета перечисляются в отчетном налоговом периоде и в течение трех следующих за ним налоговых периодов на исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов, на уплату пени, погашение недоимки, сумм налоговых санкций, подлежащих зачислению в тот же бюджет.

Зачет производится самостоятельно налоговыми органами и в течение 10 дней об этом должно быть сообщено налогоплательщику.

По истечении указанного трехмесячного периода незначительные суммы подлежат возврату налогоплательщику по его заявлению.

Налоговый орган в течение двух недель после получения указанного заявления должен принять решение о возврате указанной суммы налогоплательщику и в тот же срок направить это решение на исполнение в соответствующий орган федерального казначейства. Возврат указанных сумм должен быть осуществлен органами федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа.

При нарушении установленных сроков возврата средств налогоплательщику должны быть начислены

проценты исходя из 1/360 ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки.

Российское налоговое законодательство установило следующие **сроки и порядок уплаты налога** при реализации подакцизных товаров.

Налогоплательщики, имеющие свидетельство на розничную реализацию нефтепродуктов, уплачивают акциз не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. При оптовой реализации нефтепродуктов акциз уплачивается не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за отчетным.

По спирту этиловому, по спиртосодержащей продукции, алкогольной продукции и пиву уплата акциза производится исходя из фактической реализации за истекший налоговый период равными долями — не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным. При реализации алкогольной продукции с акцизных складов оптовых организаций уплата акциза производится исходя из фактической реализации за истекший налоговый период в следующие сроки.

По алкогольной продукции, реализованной в отчетном месяце с 1-го по 15-е число, авансовый платеж осуществляется не позднее 25-го числа этого месяца.

По алкогольной продукции, реализованной с 16-го по последнее число отчетного месяца, акциз уплачивается не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным.

В такие же сроки осуществляется уплата налога при реализации других подакцизных товаров.

Налоговый кодекс обязывает налогоплательщиков также представлять в налоговый орган по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения налоговую декларацию в части осуществляемых ими операций, являющихся объектом обложения акцизом, в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным, а при осуществлении деятельности по реализации алкогольной

продукции с акцизных складов оптовой торговли — не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным.

Одновременно налогоплательщики, имеющие свидетельство на оптовую реализацию, представляют налоговую декларацию не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, а налогоплательщики, имеющие свидетельство на розничную реализацию, — не позднее 10-го числа месяца, следующего за отчетным.

Вопросы для самопроверки

1. Каковы роль и значение акцизов в формировании доходной базы бюджета РФ?
2. Что относится к подакцизным товарам?
3. Кто является плательщиком акцизов в Российской Федерации?
4. Каковы особенности определения объекта налогообложения акцизами?
5. Какие операции в Российской Федерации не подлежат обложению акцизами?
6. Что представляет собой налоговая база при исчислении и уплате акцизов? Какова особенность ее определения при реализации товаров?
7. Какие документы необходимо представить в налоговые органы для документального подтверждения факта экспорта товаров?
8. Каков порядок расчета акциза, подлежащего взносу в бюджет, в случае, когда при производстве подакцизного товара использован другой подакцизный товар, по которому на территории России уже уплачен акциз?
9. Как засчитывается сумма акциза, уплаченного по сырью, использованному при производстве товаров, не облагаемых акцизами?
10. Кто и в каких нормативных актах определяет ставки акцизов? Какие ставки существуют по акцизам?

11. Каков порядок исчисления и уплаты акцизов в бюджет?

12. Каковы сроки уплаты акцизов в бюджет?

13. Каковы особенности налогообложения акцизами при перемещении подакцизных товаров через российскую территорию?

14. Как формируется налоговая база при реализации товаров, облагаемых разными ставками акциза?

15. Как определяется дата реализации, передачи или получения подакцизных товаров?

16. Что такое налоговые вычеты? Каков порядок их применения?

3.5. ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ

Единый социальный налог является серьезным новаторством, включенным во вторую часть Налогового кодекса. Введенный в действие с 1 января 2001 г., этот налог заменил собой действовавшие ранее отчисления в три государственных внебюджетных социальных фонда — Пенсионный, Фонд социального страхования и федеральный и региональные фонды обязательного медицинского страхования. Необходимо отметить, что замена отчислений на единый социальный налог не отменила целевого назначения налога. Средства от его сбора будут поступать как в указанные выше фонды, так и частично в федеральный бюджет. Основное назначение этого налога осталось прежним — обеспечить мобилизацию средств для реализации права граждан России на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь.

В связи с этим возникает неизбежный вопрос о необходимости и экономической целесообразности преобразования производимых предприятиями, учреждениями и организациями отчислений в социальные фонды в единый налог. В чем же состоят причины, вызвавшие необходимость введения единого социального налога?

До введения единого социального налога был не совсем ясен статус отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды. Формально не являясь налогами, поскольку не входили в налоговую систему России, установленную Федеральным законом “Об основах налоговой системы Российской Федерации”, они по своему экономическому содержанию для налогоплательщиков были все-таки одной из форм налогов. При этом, учитывая высокие ставки этих взносов, они были одним из определяющих моментов сокрытия работодателями истинных размеров выплачиваемой работникам заработной платы и существования тем самым скрытых форм оплаты труда. Введение единого социального налога, взимаемого по регрессивной шкале, призвано стать серьезным стимулом для легализации реальных расходов организаций на оплату труда работников и в конечном счете — расширить базу обложения налогом на доходы физических лиц.

Контроль за своевременностью и полнотой уплаты организациями и индивидуальными предпринимателями отчислений во внебюджетные фонды являлся функцией не налоговых органов, а созданных специально для этого органов государственных внебюджетных фондов. Это, с одной стороны, создавало определенные трудности для организаций и индивидуальных предпринимателей, поскольку они подвергались проверкам со стороны сразу нескольких контролирующих органов. Вместе с тем эффективность контроля за поступлением этих отчислений была достаточно низка. Это связано с тем, что органы государственных внебюджетных фондов, не имея в достаточной степени предоставленных налоговым органам прав, не сумели в полном объеме обеспечить постановку на учет юридических и физических лиц, являющихся по закону плательщиками отчислений в фонды. Достаточно сказать, что количество стоящих на учете плательщиков взносов было примерно на четверть ниже, чем число зарегистрированных в налоговых органах налогоплательщиков.

С введением единого социального налога контроль за его исчислением и уплатой полностью перешел к налоговым органам.

До введения социального налога плательщик страховых взносов обязан был представлять отдельные формы отчетов в каждый фонд, производить уплату страховых взносов в сроки, установленные соответствующим фондом.

Наличие у каждого фонда отдельных специфических полномочий, в частности по срокам и порядку предоставления отсрочек по просроченным платежам, ставило организации в различные условия, вследствие чего нарушались принципы *однородности* и справедливости налогообложения.

Кроме того, большинство нормативных актов в виде положений и инструкций, регламентирующих уплату соответствующих взносов, было принято в период 1991—1996 гг. и они в полной мере не отвечали требованиям времени. Неопределенность законодательной базы, огромное количество нормативных документов, зачастую противоречащих друг другу, вели к тому, что малейшая ошибка бухгалтера могла привести организацию к значительным финансовым потерям из-за штрафных санкций.

Многочисленные проблемы возникли также при установлении базы обложения, которая при ее относительной обобщенности в виде расходов работодателей на оплату труда наемных работников, имела существенные различия по каждому из фондов. В связи с этим принципиальное значение имеет установление для всех налогоплательщиков-работодателей единого порядка исчисления налоговой базы по платежам в социальные фонды, что, несомненно, облегчает расчеты налога не только чисто технически, но и с позиций предотвращения ошибок.

Единый социальный налог является одним из наиболее значимых как для формирования доходов государства, так и для финансового положения налогопла-

тельщиков. Достаточно сказать, что платежи по нему хоть и незначительно, но превышают поступления самого крупного налогового источника доходов консолидированного бюджета страны – НДС.

Определение **плательщиков** единого социального налога имеет особо важное значение, поскольку в отличие от большинства других видов налогов, входящих в российскую налоговую систему, ставки уплаты этого налога в значительной мере зависят от категорий налогоплательщиков.

В первую очередь плательщиками этого налога являются работодатели, которые производят выплаты наемным работникам. В их число входят организации, индивидуальные предприниматели, а также физические лица, не признанные индивидуальными предпринимателями, но производящие выплаты другим физическим лицам. В дальнейшем эту группу будем именовать как налогоплательщики-работодатели.

Ко второй категории относятся индивидуальные предприниматели, а также адвокаты. Члены крестьянского или фермерского хозяйства также приравниваются к индивидуальным предпринимателям. В отличие от первой группы входящие во вторую группу налогоплательщики выступают таковыми как индивидуальные получатели доходов от предпринимательской или другой профессиональной деятельности. В дальнейшем их будем именовать как налогоплательщики-предприниматели.

На практике нередки случаи, когда один и тот же предприниматель одновременно может относиться к нескольким категориям налогоплательщиков. В этом случае он является отдельным налогоплательщиком по каждому отдельно взятому основанию.

Объект налогообложения для исчисления единого социального налога зависит от того, к какой группе принадлежат налогоплательщики.

Для налогоплательщиков-работодателей (за исключением физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями) объектом налогообложе-

ния определены выплаты и другие вознаграждения, начисляемые указанными налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Объектом налогообложения для работодателей — физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, установлены выплаты и другие вознаграждения, выплачиваемые этими налогоплательщиками в пользу других физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг.

Вместе с тем законодательство не относит к объекту налогообложения для всех налогоплательщиков-работодателей выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество, а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества.

Объектом налогообложения для налогоплательщиков-предпринимателей являются доходы от предпринимательской или же иной другой профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Для налогоплательщиков — членов крестьянского или фермерского хозяйства из доходов исключаются фактически произведенные расходы, связанные с развитием указанных хозяйств.

Кроме того, в двух случаях не признаны объектом обложения и не облагаются единым социальным налогом выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся), выплачиваемые налогоплательщиками-работодателями.

В первом случае это относится к налогоплательщикам-организациям. Указанные выплаты у них не будут объектом обложения, если они не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

Во втором случае данное положение относится к налогоплательщикам — индивидуальным предпринимателям, а также физическим лицам, не признанным индивидуальными предпринимателями. У них такие выплаты не являются объектом налогообложения при условии, что они не уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц.

Исходя из установленного законодательством объекта обложения соответственно определяется и **налоговая база**. Для налогоплательщиков-работодателей, кроме физических лиц, она определяется как сумма доходов, являющихся объектом обложения, начисленных работодателями за налоговый период в пользу работников. При этом следует подчеркнуть, что по данному налогу налоговый период определен в один календарный год.

При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения, начисленные работодателями работникам вне зависимости от формы, в которой они осуществляются, за исключением не подлежащих обложению доходов, перечень которых будет рассмотрен отдельно.

В частности, при определении налоговой базы в обязательном порядке должны быть учтены полная или частичная оплата товаров работ и услуг, имущественных или иных прав, предназначенных для физического лица — работника или членов его семьи, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в их интересах, оплата ряда страховых взносов по договорам добровольного страхования.

Налоговая база налогоплательщиков — физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, но производящих выплаты другим физическим лицам, определяется как сумма выплат и вознаграждений, выплачиваемых за налоговый период в пользу физических лиц и являющихся объектом обложения.

Налогоплательщики-работодатели обязаны согласно положениям Налогового кодекса самостоятельно

определить налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу, которому произведены выплаты и другие вознаграждения с начала налогового периода по истечении каждого месяца, нарастающим итогом.

Налоговая база налогоплательщиков-предпринимателей определяется как сумма доходов, полученных ими за налоговый период как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской или же другой профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением. При этом состав расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения этой группой налогоплательщиков, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для плательщиков налога на прибыль.

При расчете налоговой базы всех плательщиков единого социального налога выплаты и другие вознаграждения в натуральной форме в виде товаров, работ или услуг должны учитываться как стоимость этих товаров, работ и услуг на день их выплаты. Исчисление стоимости осуществляется исходя из их рыночных цен или тарифов, а при государственном регулировании цен или тарифов — исходя из государственных регулируемых розничных цен.

При этом в стоимость товаров, работ и услуг должны быть включены соответствующая сумма НДС, а для подакцизных товаров — и соответствующая сумма акцизов.

Одновременно с этим Налоговый кодекс РФ определил широкий перечень **доходов, которые не являются объектом обложения** единым социальным налогом и соответственно не подлежат налогообложению.

В частности, не включаются в состав доходов, подлежащих налогообложению, государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с российским законодательством, законодательными актами субъектов Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по временной

нетрудоспособности, по уходу за больным ребенком, по безработице, беременности и родам.

Не включается в налоговую базу большинство установленных федеральным законодательством, законодательными актами субъектов Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат.

В первую очередь это выплаты, связанные с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения оплатой стоимости или выдачей полагающегося натурального довольствия, а также выплатой денежных средств взамен этого довольствия. К указанным компенсационным выплатам относится также оплата стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях.

Не являются объектом обложения и компенсационные выплаты, связанные с увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск, их трудоустройством в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации.

Не подлежат включению в налоговую базу и компенсационные выплаты, связанные с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, в том числе переездом на работу в другую местность, возмещением командировочных и иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников.

При оплате налогоплательщиком расходов на командировки работников как внутри страны, так и за ее пределы не подлежат налогообложению суточные в пределах норм, установленных законодательством РФ,

а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, расходы на оплату услуг связи, сборы за получение и регистрацию служебного заграничного паспорта, сборы за получение виз, а также расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с федеральным законодательством.

Все эти выплаты не включаются в налоговую базу в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ.

Не включаются в налоговую базу суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиками в следующих случаях.

Материальная помощь физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на российской территории не подпадает под обложение вне зависимости от того, кто принял решение об оказании такой помощи.

Не подлежит обложению единовременная материальная помощь, оказанная налогоплательщиком членам семьи умершего работника или наемным работникам в связи со смертью членов семьи.

Суммы материальной помощи, оказываемой работникам организаций, финансируемых за счет средств бюджетов, а также бывшим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту, не включаются в налоговую базу, если они не

превышают в налоговом периоде 2 тыс. руб. на одно физическое лицо.

Не являются объектом обложения и не включаются в связи с этим в налоговую базу доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также ее переработки.

Освобождение применяется в течение 5 лет начиная с года регистрации хозяйства и только в отношении доходов тех членов этого хозяйства, которые ранее не пользовались такой нормой, как члены другого подобного хозяйства.

Не подлежат налогообложению суммы страховых платежей или взносов по обязательному страхованию работников, осуществляемому в установленном федеральным законодательством порядке.

Не облагаются единым социальным налогом и суммы платежей налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников при условии заключения такого договора на срок не менее одного года, а также при условии, что оплату медицинских расходов этих застрахованных лиц будут осуществлять страховщики. Не облагаются налогом также и суммы платежей налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключенным исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей.

Выплаты, осуществляемые в денежной и натуральной форме за счет членских профсоюзных взносов каждому члену профсоюза при условии, что данные выплаты производятся не чаще одного раза в три месяца и не превышают 10 тыс. руб. в год, не являются объектом обложения.

Не включаются в состав облагаемых доходов не превышающие 2 тыс. руб. суммы возмещения в течение налогового периода работодателями своим бывшим

работникам — пенсионерам или инвалидам, а также членам их семей стоимости приобретенных ими медикаментов, назначенных им лечащим врачом. Это освобождение действует только для организаций, финансируемых из бюджетов всех уровней.

В налоговую базу (в части суммы налога, подлежащей уплате в Фонд социального страхования) не включаются также любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским и лицензионным договорам.

Не подлежат налогообложению также выплаты в натуральной форме товарами собственного производства — сельскохозяйственной продукцией и товарами для детей в размере до 1 тыс. руб. в расчете на одно физическое лицо — работника за календарный месяц.

Одновременно с тем, что значительные суммы, выплачиваемые работодателями своим работникам, не включаются в налоговую базу, российское налоговое законодательство установило также отдельные налоговые **льготы** по единому социальному налогу.

Одной из важнейших льгот является стимулирование использования труда инвалидов. В связи с этим от уплаты налога освобождаются организации любых организационно-правовых форм — с сумм выплат, не превышающих 100 тыс. руб. в течение календарного года, начисленных каждому из работников, являющихся инвалидами I, II и III групп.

В этих же целях освобождаются от налогообложения суммы вознаграждений и выплат, не превышающие 100 тыс. руб. в течение налогового периода на каждого отдельного работника, следующих категорий налогоплательщиков-работодателей:

во-первых, общественных организаций инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, и их региональных и местных отделений;

во-вторых, организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных орга-

низаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25%;

в-третьих, учреждений, созданных для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

Вместе с тем указанные льготы не распространяются на налогоплательщиков, занимающихся производством или реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также ряда других товаров в соответствии с перечнем, который утверждается Правительством РФ по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов.

Кроме перечисленных льгот законодательство установило льготу для налогоплательщиков-предпринимателей, являющихся инвалидами I, II и III групп, в части освобождения от налогообложения их доходов от предпринимательской и другой профессиональной деятельности в размере, не превышающем 100 тыс. руб. в течение налогового периода.

В случаях, если в соответствии с законодательством РФ иностранные граждане и лица без гражданства, осуществляющие на российской территории деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, не обладают правом на государственное пенсионное, социальное обеспечение, медицинскую помощь за счет средств российского Пенсионного фонда, Фонда социального страхования, фондов обязательного медицинского страхования, они освобождаются от уплаты налога в части, зачисляемой в соответствующие фонды.

Ставки единого социального налога, учитывая целевой характер использования, предусматривают их распределение по соответствующим социальным фондам.

Для налогоплательщиков-работодателей, за исключением налогоплательщиков — сельскохозяйственных производителей и родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, применяются следующие ставки налога, приведенные в табл. 8.

Для налогоплательщиков — сельскохозяйственных производителей и родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, применяются следующие ставки налога, приведенные в табл. 9.

Все перечисленные в табл. 8 и 9 ставки налога применяются при соблюдении определенных условий.

Если на момент уплаты платежей по налогу налогоплательщиками-работодателями накопленная с начала года величина налоговой базы в среднем на одно физическое лицо, деленная на количество месяцев, истекших в текущем налоговом периоде, составляет сумму менее 2,5 тыс. руб., то в данном случае налог должен уплачиваться по максимальной ставке, предусмотренной в указанных таблицах. То есть независимо от фактической величины налоговой базы на каждое физическое лицо применяются ставки в размерах: при уплате в федеральный бюджет соответственно 28 и 20,6%, в фонд социального страхования — 4 и 2,9% и т. д. Иными словами, в данном случае указанные налогоплательщики не имеют права до конца налогового периода использовать регрессивную шкалу ставки налога.

Законодательством установлена также определенная особенность расчета величины налоговой базы в среднем на одного работника у налогоплательщиков-работодателей в зависимости от численности работников. У налогоплательщиков с численностью работников свыше 30 человек не должны учитываться выплаты в пользу 10% работников, имеющих наибольшие по размеру доходы, а у

Таблица 8

Ставки единого социального налога для налогоплательщиков-работодателей, за исключением налогоплательщиков – сельскохозяйственных производителей, родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования

Налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года	В федеральный бюджет	В Фонд социального страхования	В фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			федеральный	территориальные	
До 100 000 руб.	28%	4,0%	0,2%	3,4%	35,6%
От 100 001 руб. до 300 000 руб.	28 000 руб. + + 2,2% с суммы, превышающей 100 000 руб.	4000 руб. + + 2,2% с суммы, превышающей 100 000 руб.	200 руб. + + 0,1% с суммы, превышающей 100 000 руб.	3400 руб. + + 1,9% с суммы, превышающей 100 000 руб.	35 600 руб. + + 20,0% с сум- мы, превышаю- щей 100 000 руб.
От 300 001 руб. до 600 000 руб.	59 600 руб. + + 7,9% с суммы, превышающей 300 000 руб.	4400 руб. + + 1,1% с суммы, превышающей 300 000 руб.	400 руб. + + 0,1% с суммы, превышающей 300 000 руб.	7200 руб. + + 0,9% с суммы, превышающей 300 000 руб.	75 600 руб. + + 10,0% с сум- мы, превышаю- щей 300 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	83 300 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	11 700 руб.	700 руб.	9900 руб.	105 600 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Ставки единого социального налога для налогоплательщиков — сельскохозяйственных производителей, родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования

Налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года	В федеральный бюджет	В Фонд социального страхования	В фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			федеральный	территориальные	
До 100 000 руб	20,6%	2,9%	0,1%	2,5%	26,1%
От 100 001 руб. до 300 000 руб.	20 600 руб. + + 15,8% с суммы, превышающей 100 000 руб.	2900 руб. + + 2,2% с суммы, превышающей 100 000 руб.	100 руб. + + 0,1% с суммы, превышающей 100 000 руб.	2500 руб. + + 1,9% с суммы, превышающей 100 000 руб	26 100 руб. + + 20,0% с суммы, превышающей 100 000 руб
От 300 001 руб. до 600 000 руб.	52 200 руб. + + 7,9% с суммы, превышающей 300 000 руб.	7300 руб. + + 1,1% с суммы, превышающей 300 000 руб.	300 руб. + + 0,1% с суммы, превышающей 300 000 руб.	6300 руб. + + 0,9% с суммы, превышающей 300 000 руб.	66 100 руб. + + 10,0% с суммы, превышающей 300 000 руб.
Свыше 600 000 руб	75 900 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	10 600 руб.	600 руб.	9000 руб.	96 100 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

налогоплательщиков с численностью работников до 30 человек не могут учитываться выплаты в пользу 30% работников, имеющих наибольшие по размеру доходы.

Для налогоплательщиков-предпринимателей (за исключением адвокатов, которым установлены отдельные ставки) применяются следующие ставки налога, приведенные в табл. 10.

Для исчисления налога важно определить **дату осуществления выплат**, что зависит от категории, к которой относится налогоплательщик.

Для налогоплательщиков-работодателей (кроме физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями) датой осуществления выплат и других вознаграждений является день их начисления в пользу работника.

Для доходов от предпринимательской или другой профессиональной деятельности, а также для других доходов, включая материальную выгоду, датой получения дохода является день получения соответствующего дохода.

Для налогоплательщиков — физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, датой осуществления выплат является день выплаты вознаграждения физическому лицу, в пользу которого осуществляются выплаты.

Порядок исчисления и уплаты налога также зависит от того, к какой категории принадлежит налогоплательщик.

Налогоплательщики-работодатели исчисляют сумму налога отдельно в отношении каждого фонда и федерального бюджета. Эта сумма определяется как соответствующая процентная доля созданной налоговой базы. При этом сумма налога, зачисляемая в составе единого социального налога в Фонд социального страхования, должна быть уменьшена на произведенные налогоплательщиками самостоятельно расходы на цели государственного социального страхования, предусмотренные российским законодательством.

Ставки единого социального налога для налогоплательщиков-предпринимателей

Налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года	В федеральный бюджет	В фонды обязательного медицинского страхования		Итого
		федеральный	территориальные	
До 100 000 руб.	19,2%	0,2%	3,4%	22,8%
От 100 001 руб до 300 000 руб.	19 200 руб. + 10,8% с суммы, превышающей 100 000 руб.	200 руб. + 0,1% с суммы, превышающей 100 000 руб.	3400 руб. + 1,9% с суммы, превышающей 100 000 руб.	22 800 руб. + 12,8% с суммы, превышающей 100 000 руб.
От 300 001 руб. до 600 000 руб.	40 800 руб + 5,5% с суммы, превышающей 300 000 руб.	400 руб.	7200 руб. + 0,9% с суммы, превышающей 300 000 руб.	48 400 руб. + 6,4% с суммы, превышающей 300 000 руб.

Из суммы налога, подлежащей уплате в федеральный бюджет, налогоплательщику предоставляется право производить налоговый **вычет** в сумме начисленных им за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Законом “Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации”. При этом установлено, что сумма налогового вычета не может превышать сумму налога, подлежащую уплате в федеральный бюджет.

Законодательством установлены следующие **порядок и сроки уплаты налога** плательщиками-работодателями.

В течение отчетного периода (квартал, полугодие, 9 месяцев) по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики должны производить исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу. Эти платежи определяются исходя из величины выплат и других вознаграждений, произведенных с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и соответствующей ставки налога. При этом размер ежемесячного авансового платежа определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей.

Срок уплаты ежемесячных авансовых платежей установлен не позднее 15-го числа следующего месяца.

По итогам отчетного периода исчисляется разница между суммой налога, определенной исходя из налоговой базы, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей. Полученная разница должна быть внесена в бюджет. Важно отметить, что налоговая база рассчитывается нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода.

Не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, налогоплательщик обязан представить в налоговый орган по соответствующей форме данные о суммах исчисленных и уплаченных авансовых

платежей, о сумме налогового вычета, которым воспользовался налогоплательщик, а также о суммах фактически уплаченных страховых взносов за тот же период.

Разница между суммой налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, и суммами налога, уплаченными в течение налогового периода, должна быть внесена налогоплательщиком в бюджет не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи налоговой декларации за налоговый период, или же зачтена в счет предстоящих платежей по налогу или возвращена налогоплательщику в установленном порядке.

Не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, налогоплательщик обязан представить налоговую декларацию по налогу по утвержденной форме. Одновременно копия налоговой декларации с отметкой **налогового органа** или иным документом, подтверждающим представление декларации в налоговый орган, подается налогоплательщиком не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, в территориальный орган Пенсионного фонда РФ.

Несколько иной **порядок исчисления и уплаты налога** установлен в отношении налогоплательщиков-предпринимателей.

Исчисление суммы авансовых платежей, подлежащих уплате в течение налогового периода этими налогоплательщиками, производится налоговыми органами исходя из налоговой базы данного налогоплательщика за предыдущий налоговый период и ставок налога.

В том случае, если налогоплательщик начал предпринимательскую или другую профессиональную деятельность после начала очередного налогового периода, то он обязан самостоятельно в течение 5 дней после истечения месяца со дня начала деятельности представить в налоговый орган по месту учета декларацию с указанием сумм предполагаемых доходов и расходов на текущий налоговый период. При этом расчет сумм авансовых платежей производится налоговым органом исходя из указанных налогоплательщиком сумм доходов и рас-

ходов и соответствующих ставок. Авансовые платежи уплачиваются на основании налоговых уведомлений, выписываемых и направляемых налогоплательщикам, в следующие сроки. За январь — июнь налог уплачивается не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей, за июль — сентябрь — не позднее 15 октября текущего года в размере $1/4$ годовой суммы авансовых платежей и за октябрь — декабрь — не позднее 15 января следующего года в размере $1/4$ годовой суммы авансовых платежей.

При значительном, т. е. более чем на 50% увеличении дохода в налоговом периоде против установленного при расчете авансовых платежей, налогоплательщик обязан представить новую декларацию с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий год, а в случае значительного уменьшения дохода он вправе представить новую декларацию. В этих случаях налоговый орган должен произвести перерасчет авансовых платежей налога на текущий год по ненаступившим срокам уплаты не позднее 5 дней с момента подачи новой декларации. Полученная в результате такого пересчета разница подлежит уплате в установленные для очередного авансового платежа сроки или же зачету в счет предстоящих авансовых платежей.

Окончательный расчет налога производится налогоплательщиками-предпринимателями, за исключением адвокатов, самостоятельно, с учетом всех полученных в налоговом периоде доходов, включаемых в налоговую базу. При этом сумма налога должна быть исчислена налогоплательщиком отдельно в отношении каждого фонда. Она определяется как соответствующая процентная доля соответствующей налоговой базы.

Разница между суммами авансовых платежей, уплаченными в течение налогового периода, и суммой налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, должна быть внесена налогоплательщиком не позднее 15 июля года, следующего за отчетным налоговым периодом. Эта сумма может быть зачтена в счет

будущих налоговых платежей или возвращена налогоплательщику.

Исчисление и уплата налога с доходов адвокатов осуществляются коллежиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями в таком же порядке, как это предусмотрено для налогоплательщиков-работодателей. При представлении налоговой декларации адвокаты обязаны представить в налоговый орган справку от коллегии адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций о суммах уплаченного за них налога за истекший налоговый период.

Вопросы для самопроверки

1. *Какие отчисления заменил собой единый социальный налог? С какого времени он введен в действие?*
2. *Каковы причины, вызвавшие необходимость введения единого социального налога?*
3. *Какова роль единого социального налога в формировании доходов государства?*
4. *Кто является плательщиком единого социального налога?*
5. *Что является объектом обложения единым социальным налогом?*
6. *Как определяется налоговая база единого социального налога?*
7. *Какие доходы не являются объектом обложения единым социальным налогом?*
8. *Какие налоговые льготы установлены российским налоговым законодательством по единому социальному налогу?*
9. *Каковы ставки уплаты единого социального налога?*
10. *Как определяется дата получения доходов для исчисления единого социального налога?*
11. *Каков порядок исчисления и уплаты единого социального налога?*

3.6. ТАМОЖЕННАЯ ПОШЛИНА

Таможенная пошлина — один из видов косвенного налогообложения. Она играет существенную роль как в формировании доходов государства, так и в регулировании внешнеэкономической деятельности.

В период существования СССР таможенная пошлина определялась согласно Таможенному тарифу. Первый советский Таможенный тариф был издан в 1922 г. (до этого продолжал действовать с небольшими изменениями Таможенный устав 1910 г.). Данный Тариф был близок к Тарифу царской России. Вторым Тарифом, принятый в 1924 г. (с последующей редакцией в 1927 г.), был направлен на реализацию мер новой экономической политики по стимулированию экономического развития народного хозяйства. Тариф создавал благоприятные условия для стимулирования производства промышленной продукции, развития сельского хозяйства. Начиная с 1929 г. в результате реформ по государственному регулированию внешнеэкономической деятельности и введению монополии государства на внешнеэкономическую деятельность Таможенный тариф утратил фактически свою роль регулятора внешнеэкономической деятельности. Одной из сфер структурных преобразований, проводившихся в России в 90-х гг., явилась внешнеэкономическая политика. Переход на рельсы рыночных отношений потребовал иного тарифного регулирования, чем и было обусловлено принятие в 1993 г. нового Федерального закона «О таможенном тарифе».

В настоящее время таможенная пошлина не только выполняет функцию регулятора внешнеэкономической деятельности, но и играет важную роль в формировании доходной части бюджета. Ее удельный вес в доходах консолидированного бюджета по отчету за 2002 г. составил 10,3%, опередив такие налоги, как налог на добычу полезных ископаемых и акцизы. В доходах же федерального бюджета, в который она полностью поступает, таможенная пошлина составляет около 24%

налоговых доходов. Среди косвенных налогов таможенная пошлина занимает второе место, уступая лишь НДС.

Таможенная пошлина — это обязательный взнос, взимаемый таможенными органами при ввозе товара на таможенную территорию или вывозе товара с этой территории и являющийся неотъемлемым условием такого ввоза или вывоза. Таким образом, таможенная пошлина взимается как при импорте, так и при экспорте товаров и транспортных средств.

Ставки пошлины в западноевропейских странах и США более унифицированы, их количество меньше, и они в среднем ниже, чем в Российской Федерации. В связи с требованиями Всемирной торговой организации по снижению ставок таможенных пошлин с 2001 г. в России начал действовать обновленный, более либеральный таможенный тариф, в котором почти по 4 тыс. товарных позиций ставки снижены.

Таможенная пошлина до введения соответствующей главы Налогового кодекса не входит в налоговую систему России и взимается согласно Таможенному кодексу РФ, Федеральному закону “О таможенном тарифе”, а также ряду нормативных документов, к которым относятся такие, как Товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности, постановления и решения Правительства РФ, регулирующие ставки ввозных и вывозных таможенных пошлин, виды льгот и преференций.

Вместе с тем таможенная пошлина имеет налоговую природу, поскольку является одним из видов налогов, позволяющих государству активно вмешиваться в экономическую жизнь страны и экономическими способами (таможенно-тарифные меры) регулировать внешнеэкономическую деятельность. При этом отдельные процедуры взимания и контроля за таможенными пошлинами регламентируются также и Налоговым кодексом.

Таможенная пошлина является косвенным налогом, включаемым в продажную цену товаров и влияющим на их конкурентоспособность на рынке. Она выступа-

ет в качестве основного стоимостного ограничения импортных или экспортных операций в зависимости от целей и ориентиров экономической и торговой политики страны.

Таможенная пошлина обладает всеми основными налоговыми характеристиками:

- уплата таможенной пошлины носит обязательный характер и обеспечивается государственно-властным принуждением;
- она не представляет собой плату за оказанные услуги и взыскивается без встречного удовлетворения;
- поступления от уплаты таможенной пошлины не предназначены для финансирования конкретных государственных расходов;
- правовое регулирование таможенно-тарифных отношений носит односторонний характер и исключает предоставление возможности субъектам таможенно-тарифных правоотношений договариваться по вопросам оснований взимания, размера и сроков уплаты и других аспектов налогообложения.

Кроме того, таможенной пошлине присущи все основные элементы налога.

Плательщиком пошлины является участник внешнеэкономической деятельности (контрактодержатель, декларант).

Объектом обложения таможенной пошлиной признаны товары, перемещаемые через таможенную границу России. **Налоговой базой** является их стоимостные либо натуральные показатели.

По таможенной пошлине установлены соответствующие ставки, а также налоговые льготы в виде тарифных льгот, или тарифных преференций.

В Российской Федерации применяются практически все виды таможенной пошлины, имеющиеся в мировой практике. В зависимости от вида внешнеторговой операции устанавливаются ввозные и вывозные таможенные пошлины, от численного выражения базового показателя — адвалорные, специфические, ком-

бинированные, от периода применения — сезонные, от действующих приоритетов экономической политики — специальные, антидемпинговые, компенсационные.

В отличие от большинства действующих в России налогов по таможенной пошлине не существует четко ограниченной **шкалы ставок** или **единой ставки**. Существует огромное количество таких ставок, которые устанавливаются в зависимости от номенклатуры ввозимого или вывозимого товара, от их характеристик и ряда других условий.

До введения соответствующей главы Налогового кодекса **ставки** таможенной пошлины устанавливаются Правительством РФ. Размер таможенных ставок зависит от вида внешнеторговой операции (ввоз, вывоз), страны происхождения товара, а также от кода товара, присвоенного в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности.

Ставка **адвалорных** пошлин (*ad valorem*) устанавливается в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров. В настоящее время значительное число стран перешло к взиманию адвалорных пошлин. Величина поступлений в бюджет от взимания адвалорных пошлин находится в зависимости от колебаний конъюнктуры товарного рынка.

В качестве примера можно привести следующие виды адвалорных пошлин, действующих в Российской Федерации:

- вата, марля, бинты — 10%;
- нитки швейные из химических нитей — 10%;
- мешки, пакеты упаковочные — 5%.

В соответствии с Законом “О таможенном тарифе” **специфическими** пошлинами являются таможенные пошлины, начисляемые в установленном размере за единицу облагаемых товаров. Они взимаются с веса, объема, штуки товара. В частности, ставкой специфической пошлины является следующая: пиво солодовое — 0,6 евро за 1 л. Таким образом, размеры

специфических пошлин не зависят от товарных цен. Если цены на товар растут, то степень обложения специфическими пошлинами по отношению к цене товара понижается. Однако этот недостаток специфических пошлин компенсируется тем, что поступления в бюджет от взимания таможенных пошлин не уменьшаются в случае резкого падения товарных цен. Кроме того, использование специфических пошлин позволяет бороться с уклонением от уплаты таможенных платежей путем занижения фактурных цен на импортные и экспортные товары.

Комбинированные, или смешанные, пошлины сочетают в себе адвалорный и специфический принципы обложения.

В качестве примера можно привести следующие виды комбинированных пошлин:

- морозильники бытовые – 20%, но не менее 0,24 евро/л;
- аппараты кассовые – 20%, но не менее 60 евро/шт.;
- цветы срезанные – 15%, но не менее 0,9 евро/кг.

В целях оперативного регулирования ввоза и вывоза товаров согласно Закону “О таможенном тарифе” Правительству РФ предоставлено право устанавливать **сезонные пошлины**. Сезонные пошлины применяются в отношении сельскохозяйственных продуктов и других товаров. Они связаны с так называемыми сезонными ценами, под которыми понимаются закупочные и розничные цены на некоторую продукцию сельского хозяйства (овощи, фрукты, картофель), циклически меняющиеся по временам года. Сезонная дифференциация цен осуществляется с учетом различий в издержках производства и соотношения спроса и предложения на такие товары. На ранние сорта картофеля, овощей, фруктов и т. д. устанавливаются повышенные закупочные цены, обеспечивающие возмещение дополнительных затрат сельскохозяйственных производителей, связанных с производством продукции при неблагоприятных климатических условиях и ее

длительным хранением. В зависимости от сезона проводится изменение розничных цен с целью улучшения организации розничного товарооборота на протяжении всего года и увеличения емкости рынка. При этом законодательство предусматривает, что срок действия сезонных пошлин не может превышать 6 месяцев в году. В случае обложения товара сезонной пошлиной не применяются ставки, предусмотренные таможенным тарифом.

Отдельную группу образуют так называемые **особые виды** пошлин, временно применяемые к ввозимым товарам в целях защиты экономических интересов Российской Федерации. Особыми видами являются специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины.

Специальные пошлины применяются в двух основных случаях.

Во-первых, они используются в качестве защитной меры, если товары ввозятся на таможенную российскую территорию в количествах и на условиях, наносящих или угрожающих нанести ущерб отечественным производителям подобных или непосредственно конкурирующих товаров.

Во-вторых, эти пошлины вводятся в действие в качестве ответной меры на дискриминационные и иные действия, ущемляющие интересы России, со стороны других государств. В этом случае специальная пошлина нередко называется **реторсионной**. Под реторсиями в международном праве понимаются не связанные с использованием вооруженных сил правомерные принудительные меры, применяемые государством в ответ на нанесший ему моральный или материальный ущерб недружественный, но не нарушающий норм международного права акт другого государства. Целью применения реторсионных пошлин является прекращение недружелюбных действий со стороны другого государства и предотвращение их в будущем.

Введению специальных пошлин в соответствии с российским законодательством предшествует ведение

расследования, подтверждающего наличие существенного ущерба или угрозы ущерба в результате осуществления импорта товара. Так, за 1995 г. было рассмотрено 14 обращений о введении мер по защите отечественной промышленности и внутреннего рынка. По 4 обращениям (АО «Люберецкие ковры», Комитета Государственной Думы по промышленности, транспорту, строительству и энергетике, АООТ «Сигнал» и группы мебельных предприятий) были приняты меры в виде увеличения пошлин на соответствующие виды продукции. Для координации работы по подготовке предложений по регулированию внешнеторговых операций в 1997 г. создана правительственная комиссия по защитным мерам во внешней торговле и таможенно-тарифной политике.

Специальные защитные меры применяются в отношении какого-либо товара на недискриминационной основе независимо от страны происхождения товара.

Антидемпинговые пошлины применяются в случаях ввоза на российскую таможенную территорию товаров по цене более низкой, чем их нормальная стоимость в стране вывоза в момент осуществления импортной операции, если ввоз таких товаров наносит или угрожает нанести материальный ущерб российским производителям подобных товаров либо препятствует организации производства подобных товаров в России.

Определяя **компенсационную пошлину**, российское таможенное законодательство учло опыт, накопленный международной практикой таможенно-тарифного регулирования, и четко определило существенную характеристику компенсационной пошлины, позволяющую отличать ее от антидемпинговой пошлины. Компенсационные пошлины применяются в случаях ввоза на таможенную территорию РФ товаров, при производстве и вывозе которых прямо или косвенно использовались субсидии, если такой ввоз наносит или угрожает нанести ущерб российским производителям подобных товаров или же препятствует организации

или расширению производства подобных товаров в Российской Федерации. Таким образом, компенсационная пошлина представляет собой инструмент борьбы с негативным влиянием на российскую экономику ввоза иностранных товаров, субсидируемых в стране-экспортере прямо путем использования инвестиционных субсидий или же косвенно путем применения системы дифференцированных налоговых ставок, ускоренной амортизации, кредитования экспортеров на льготных условиях и других методов.

Единственный вид пошлин, применяемый в мировой практике и не используемый в Российской Федерации, — транзитная пошлина. **Транзитная пошлина** взимается за провоз грузов по таможенной территории государства. Она применяется, как правило, за провоз грузов, наносящих ущерб окружающей среде, в частности радиоактивных материалов, горюче-смазочных материалов и других опасных грузов, в том числе боеприпасов и взрывчатых материалов. Кроме того, ст. 20 Таможенного кодекса РФ, предусматривающая запрет на перемещение через таможенную границу России отдельных товаров исходя из интересов государственной безопасности, жизни и здоровья населения, не имеет адресной направленности и, таким образом, носит декларативный характер.

Ставки таможенных пошлин являются едиными и не подлежат изменению в зависимости от лиц, перемещающих товары через российскую таможенную границу, видов сделок и других факторов.

Свод ставок таможенных пошлин, применяемых к товарам, перемещаемым через российскую таможенную границу, и систематизированных в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности представляют собой **Таможенный тариф** РФ.

Таможенный тариф представляет собой инструмент торговой политики и государственного регулирования внутреннего рынка товаров РФ при его взаимосвязи с мировым рынком, а также правила обложения товаров

пошлинами при их перемещении через российскую таможенную границу.

Установление таможенного тарифа должно обеспечивать достижение следующих важнейших целей:

- рационализацию товарной структуры ввоза товаров в Россию;
- поддержание рационального соотношения вывоза и ввоза товаров, валютных доходов и расходов на российской территории;
- создание условий для прогрессивных изменений в структуре производства и потребления товаров в стране;
- защита российской экономики от неблагоприятного воздействия иностранной конкуренции;
- обеспечение условия для эффективной интеграции страны в мировую экономику.

Согласно российскому законодательству Правительство РФ имеет право дифференцировать установленные Законом “О таможенном тарифе” ставки в зависимости от страны происхождения товара. Так, в отношении товаров, происходящих из стран, в торгово-политическом отношении с которыми Российская Федерация применяет режим наиболее благоприятствуемой нации, применяется базовая ставка ввозной пошлины. Среди 125 стран, включенных в этот перечень, такие страны, как Австрия, Испания, Индия. При таможенном оформлении товаров, перемещаемых из развивающихся стран (105 стран, в том числе Вьетнам, Болгария), тариф уменьшается на 25%, из наименее развитых стран (Афганистан, Лаос, Судан, Босния и др.) применяется так называемый “нулевой” тариф, т. е. товары оформляются беспошлинно.

В отношении же товаров, происходящих из стран, торгово-политические отношения с которыми не предусматривают режима наиболее благоприятствуемой нации, либо страна происхождения которых не установлена, ставки ввозных таможенных пошлин, определенные на основании Закона “О таможенной тарифе”,

увеличиваются вдвое. Например, пошлины удваиваются при ввозе товаров из Латвии

Исходя из потребности завоевания внешних рынков, в России не применялись вывозные таможенные пошлины в 1997 и 1998 гг. Однако в целях повышения доходов бюджета были введены в 1999 г. ставки пошлин при вывозе товаров за пределы территории государств — участников соглашений о Таможенном союзе. Особенно остро стоял вопрос об обложении пошлинами товаров топливно-энергетического комплекса. Начиная с 1999 г. не утихали споры сначала о необходимости введения, а затем об увеличении таможенных (экспортных) пошлин на вывоз нефти. Напомним, что еще в 1998 г. Правительство РФ при подготовке бюджета-99 предложило ввести пошлину на экспорт нефти в размере 10 евро/т. Однако в течение практически всего 1998 г. экспортные цены российской нефти катастрофически падали, нефтяные компании сокращали объемы буровых работ, сворачивали разведку и увольняли рабочих. Поэтому до начала 1999 г. предложения об увеличении налоговой нагрузки на нефтяные компании оставались нереализованными. С начала 1999 г. экспортные цены российской нефти стали расти (в 1999 г. цена на нефть выросла более чем вдвое), и Правительство РФ вновь вернулось к предложениям ввести экспортные пошлины на нефть.

Компромиссная схема введения экспортных пошлин была зафиксирована в постановлении Правительства РФ от 23.01.99 № 83 и оказалась следующей. С начала февраля введена ставка в 2,5 евро/т сроком на 6 месяцев. При снижении среднемесячной цены ниже 9,8 долл./баррель вывоз нефти должен осуществляться беспошлинно. При увеличении цены выше 12,3 долл./баррель экспортная пошлина повышается в два раза и новая ставка в 5 евро/т действует в течение 30 дней. Однако цены продолжали расти, и вновь встал вопрос о возможности увеличения пошлин. В сентябре на встрече представителей нефтяных ком-

паний с Правительством РФ была достигнута договоренность об увеличении пошлины до 7,5 евро/т. Такая ставка, по мнению нефтяных компаний, не увеличивала налоговой нагрузки и не снижала их инвестиционных возможностей. Простые расчеты показывают, что в случае введения ставки в 10 евро/т с октября по декабрь бюджет мог бы дополнительно получить 160 млн долл.

В 2001 г. были подготовлены предложения о введении прогрессивной шкалы вывозной таможенной ставки на нефть, увязанной с мировой ценой на нефть.

Условия предоставления **тарифных льгот, или тарифных преференций**, в отношении товаров устанавливаются Законом "О таможенном тарифе" и не могут носить индивидуального характера.

Под тарифной льготой российское законодательство понимает предоставляемую на условиях взаимности или в одностороннем порядке при реализации торговой политики Российской Федерации льготу в отношении товаров, перемещаемых через российскую таможенную границу, в виде возврата ранее уплаченной пошлины, освобождения от уплаты пошлины, снижения ставки пошлины.

Российское таможенное законодательство установило следующие тарифные льготы.

От уплаты таможенной пошлины, в частности, освобождаются транспортные средства, которые осуществляют международные перевозки грузов, багажа и пассажиров, а также предметы материально-технического снабжения и другое имущество, необходимое для их нормальной эксплуатации на время следования в пути.

В том случае, если предметы материально-технического снабжения и другое имущество вывозятся за пределы российской таможенной территории для обеспечения деятельности российских и арендованных судов, ведущих морской промысел, то они освобождаются от уплаты пошлины равно как и продукция данного промысла, ввозимая на российскую таможенную территорию.

Освобождаются от уплаты пошлины товары, ввозимые на российскую таможенную территорию или вывозимые с нее для официального или личного пользования представителями иностранных государств, физическими лицами, имеющими право на беспошлинный ввоз таких предметов на основании международных соглашений, а также валюта РФ, иностранная валюта, кроме используемой в нумизматических целях, и ценные бумаги.

Не платится таможенная пошлина по товарам, подлежащим обращению в собственность государства, а также ввозимые и вывозимые в качестве гуманитарной и безвозмездной помощи, в благотворительных целях, в целях ликвидации последствий аварий, катастроф, стихийных бедствий.

Товары, перемещаемые в режиме транзита через российскую таможенную территорию, и товары, перемещаемые через границу физическими лицами и не предназначенные для производственной или другой коммерческой деятельности, не облагаются таможенной пошлиной.

Не взимается таможенная пошлина по оборудованию и материалам, входящим в комплект поставки соответствующего оборудования, а также по комплектующим изделиям, ввозимым на территорию России в счет кредитов, предоставленных иностранными государствами и международными финансовыми организациями по международным договорам.

Ввозимые на территорию России товары для выполнения работ по соглашению о разделе продукции, а также оборудование, приобретенное за счет средств федерального бюджета для производства детского питания, аналоги которого не производятся в Российской Федерации, а также оборудование для этих целей, приобретенное за счет связанных иностранных кредитов, также освобождены от уплаты пошлины.

При осуществлении торгово-политических отношений Российской Федерации с иностранными государ-

ствами закон о таможенном тарифе предоставляет право Правительству РФ на установление тарифных преференций в виде освобождения от уплаты пошлины, снижения ставок пошлин либо установления тарифных квот на преференциальный ввоз или вывоз в отношении отдельных товаров. Это касается товаров, происходящих из государств, образующих вместе с Российской Федерацией зону свободной торговли или таможенный союз, а также происходящих из развивающихся стран, пользующихся национальной системой преференций Российской Федерации, которая должна пересматриваться не реже чем один раз в 5 лет.

Одновременно с этим законодательство предоставило Правительству РФ право устанавливать дополнительные тарифные льготы в виде возврата ранее уплаченной пошлины, снижения ставки пошлины и освобождения в исключительных случаях от пошлины в отношении определенного круга товаров или условий перемещения товара через таможенную границу РФ. Для разграничения последних российским законодательством установлено 16 таможенных режимов, в которых предусмотрены особые условия ввоза или вывоза ряда товаров. Например, по товарам, ввозимым на территорию России или вывозимым с нее временно под таможенным контролем в рамках соответствующих таможенных режимов, взысканные таможенные пошлины подлежат возврату плательщику.

Тарифные льготы могут предоставляться Правительством РФ по товарам, вывозимым в составе комплектных поставок для сооружения объектов инвестиционного сотрудничества за рубежом, для федеральных государственных нужд, а также товаров, ввозимых в качестве вклада в уставные фонды предприятий.

По данным таможенной статистики, общая сумма таможенных пошлин и налогов, не поступивших в федеральный бюджет в результате предоставления участникам внешнеэкономической деятельности льгот, предусмотренных законодательными актами РФ, в 1998 г.

составляла 13,2 млрд руб.; в 1999 — 26,5; в 2000 — 37,7; в 2001 — 34,0 и в 2002 г. — 49,5 млрд руб.

Таможенным кодексом РФ предусмотрена возможность предоставления **отсрочек или рассрочек по уплате таможенных платежей**. В случае предоставления отсрочек или рассрочек по уплате таможенных платежей срок этой рассрочки или отсрочки платежей не может превышать двух месяцев со дня принятия таможенной декларации. Общая сумма отсрочек Правительством РФ на 2003 г. ограничена и не может превышать 1 млрд руб. в пределах финансового года.

В отличие от действующего гражданского законодательства, в соответствии с которым исполнение обязательств может обеспечиваться неустойкой, залогом, удержанием имущества должника, поручительством, банковской гарантией, задатком и другими способами, предусмотренными законом или договором, обеспечение уплаты таможенных платежей регламентируется соответствующими статьями Таможенного кодекса, и предусмотрены следующие три формы обеспечения уплаты таможенных пошлин:

- залог товаров;
- гарантия третьего лица;
- внесение на депозит причитающихся сумм.

Основой для определения размера обложения таможенной пошлиной могут быть таможенная стоимость товаров, натуральные показатели (объем, количество) перемещаемых через таможенную границу товаров или же и то и другое одновременно.

Система определения **таможенной стоимости** товаров основывается на общих принципах таможенной оценки, принятых в международной практике.

Таможенную стоимость заявляет, т. е. декларирует, таможенному органу РФ декларант при перемещении товара через российскую таможенную границу. Таможенная стоимость определяется самим декларантом согласно принятым методам определения таможенной стоимости, контроль же за правильностью определения

таможенной стоимости осуществляет таможенный орган, производящий таможенное оформление товара (таможня или таможенный пост).

Российским законодательством установлены следующие 6 методов определения таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию РФ:

- по цене сделки с ввозимыми товарами;
- цене сделки с идентичными товарами;
- цене сделки с однородными товарами;
- вычитания стоимости;
- сложения стоимости;
- резервного метода.

В Законе РФ “О таможенном тарифе” основным методом определения таможенной стоимости принят метод по цене сделки с ввозимыми товарами.

В случае применения метода **по цене сделки с ввозимыми товарами** таможенной стоимостью ввозимого на российскую территорию товара является цена сделки, фактически уплаченная или подлежащая уплате за ввозимый товар на момент пересечения им таможенной границы. При определении таможенной стоимости в цену сделки включаются следующие компоненты, если они не были включены ранее:

- расходы по доставке товара до аэропорта, морского порта или иного места ввоза товара на территорию России;
- расходы, понесенные покупателем;
- соответствующая часть стоимости товаров и услуг, которые были прямо или косвенно предоставлены покупателем бесплатно или по сниженной цене для использования в связи с производством или продажей на вывоз оцениваемых товаров;
- лицензионные и иные платежи за использование объектов интеллектуальной собственности, которые покупатель должен прямо или косвенно осуществить в качестве условия продажи оцениваемых товаров;
- величина части прямого или косвенного дохода продавца от любых последующих перепродаж, передачи

или использования оцениваемых товаров на российской территории.

Данный метод не может быть использован для определения таможенной стоимости товара, если:

- существуют ограничения в отношении прав покупателя на оцениваемый товар, за исключением ограничений, установленных российским законодательством, ограничений географического региона, в котором товары могут быть перепроданы; ограничений, существенно не повлиявших на цену товара;
- продажа и цена сделки зависят от соблюдения условий, влияние которых не может быть учтено;
- данные, использованные декларантом при заявлении таможенной стоимости, не подтверждены документально либо не являются количественно определенными, достоверными или объективными;
- участники сделки являются взаимозависимыми лицами, за исключением случаев, когда их взаимозависимость не повлияла на цену сделки, что должно быть доказано декларантом.

В качестве основы для определения таможенной стоимости товара **по цене сделки с идентичными товарами** принимается цена сделки с идентичными товарами, т. е. одинаковыми во всех отношениях с оцениваемыми товарами по физическим характеристикам, качеству и репутации на рынке, стране происхождения и производителю.

Если применяется **метод по цене сделки с однородными товарами**, то под однородными понимаются товары, которые, хотя и не являются одинаковыми во всех отношениях, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять те же функции, что и оцениваемые товары, и быть коммерчески взаимозаменяемыми.

В качестве основы для определения таможенной стоимости **по методу вычитания стоимости** принимается цена единицы товара, по которой оцениваемые идентичные или однородные товары продаются наибольшей

партией на российской территории не позднее 90 дней с даты ввоза оцениваемых товаров участнику сделки, не являющемуся взаимозависимым лицом с продавцом. Из цены сделки при этом вычитаются расходы на выплату комиссионных вознаграждений, надбавки на прибыль, суммы ввозных таможенных пошлин, налогов и сборов и иных платежей, расходы на транспортировку, погрузочно-разгрузочные работы и страхование, понесенные в Российской Федерации.

Определение таможенной стоимости по методу вычитания стоимости производится в том случае, если оцениваемые, идентичные или однородные товары будут продаваться на территории РФ без изменения своего первоначального состояния.

В качестве базы для определения таможенной стоимости **по методу сложения стоимости** товара принимается цена товара, рассчитанная путем сложения:

- стоимости материалов и издержек, понесенных при производстве данного товара;
- общих затрат, характерных для продажи в России из страны-экспортера товаров того же вида, в частности расходов на транспортировку, погрузочно-разгрузочные работы, страхование;
- прибыли.

В случае если таможенная стоимость товара не может быть определена декларантом в результате последовательного применения предыдущих методов, либо если таможенный орган аргументированно считает, что эти методы не могут быть использованы, таможенная стоимость определяется и обосновывается **резервным методом** с учетом мировой практики и различной ценовой информации.

Использование указанных 6 методов имеет определенную последовательность в применении. Основным методом определения таможенной стоимости является метод по цене сделки с ввозимыми товарами. В том случае, если основной метод не может быть использован, применяется последовательно каждый из перечис-

ленных методов. При этом каждый последующий метод применяется, если таможенная стоимость не может быть определена путем использования предыдущего метода. Методы вычитания и сложения стоимости могут применяться в обратной последовательности.

Порядок определения **таможенной стоимости вывозимых товаров** установлен Правительством РФ. Таможенная стоимость вывозимых товаров определяется на основе цены сделки, т. е. цены, фактически уплаченной или подлежащей уплате при продаже товаров на экспорт.

В таможенную стоимость вывозимых товаров также включаются расходы, понесенные покупателем, но не включенные в фактически уплаченную или подлежащую уплате цену сделки, например комиссионные и брокерские вознаграждения; стоимость контейнеров, налоги, если они не подлежат компенсации со стороны государства, и др.

В ряде случаев таможенная стоимость определяется либо исходя из представленных декларантом данных бухгалтерского учета продавца-экспортера, отражающих его затраты на производство и реализацию вывозимого товара, и величины прибыли, получаемой экспортером при вывозе идентичных или однородных товаров с российской таможенной территории, либо на основе бухгалтерских данных об оприходовании и списании с баланса вывозимых товаров. И, как последний вариант, — таможенная стоимость вывозимого товара определяется на основе сведений о ценах на идентичные или однородные товары.

Расчет сумм подлежащей уплате таможенной пошлины производится по следующим формулам.

Формула 1. Используется в отношении товаров, облагаемых таможенной пошлиной по ставкам в евро за единицу товара. В этом случае основой для исчисления является соответствующее количество товара.

$$P_{\text{и}} = B_{\text{т}} \times C_{\text{и}} \times K_{\text{г}} : K_{\text{в}}$$

где $P_{\text{н}}$ — размер таможенной пошлины;

$B_{\text{т}}$ — количество товара;

$C_{\text{н}}$ — ставка таможенной пошлины в евро за единицу товара;

$K_{\text{,}}$ — курс евро, установленный Банком России на дату принятия таможенной декларации;

$K_{\text{н}}$ — курс валют, в которой указана таможенная стоимость товара, установленный Банком России на дату принятия таможенной декларации.

Формула 2. Используется в отношении товаров, облагаемых таможенной пошлиной по ставкам в процентах к таможенной стоимости товара.

$$P_{\text{н}} = C_{\text{т}} \times C_{\text{н}},$$

где $P_{\text{н}}$ — размер таможенной пошлины;

$C_{\text{т}}$ — таможенная стоимость товара;

$C_{\text{н}}$ — ставка таможенной пошлины, установленная в процентах к таможенной стоимости товара.

Формула 3. Используется в отношении товаров, облагаемых таможенной пошлиной по комбинированным ставкам. В этом случае применяются две предыдущие формулы: сначала исчисляется размер пошлины по ставке в евро за единицу товара, затем исчисляется размер пошлины по адвалорной ставке. Для определения окончательного размера таможенной пошлины, подлежащей уплате, используется наибольшая из полученных величин, определенная по каждой формуле.

В отличие от других налогов **таможенные платежи уплачиваются непосредственно таможенному органу**, а по товарам, пересылаемым в международных почтовых отправлениях, — государственному предприятию связи, которое перечисляет затем указанные платежи на счета таможенных органов. Плательщиком таможенной пошлины являются или непосредственно декларант, или другое лицо. В соответствии с Таможенным кодексом РФ любое заинтересованное лицо имеет право уплатить таможенные платежи, за исключением отдельных случаев, не предусмотренных кодексом. В частно-

сти, лицом, уплачивающим таможенные пошлины, может быть: представитель владельца товара по доверенности, транспортная компания, т. е. перевозчик, таможенный брокер.

Таможенные платежи уплачиваются до принятия или одновременно с принятием таможенной декларации. При перемещении через таможенную границу РФ товаров не для коммерческих целей таможенные платежи уплачиваются одновременно с принятием таможенной декларации. Если таможенная декларация не была подана в установленный срок, то в этом случае сроки уплаты таможенных платежей исчисляются со дня истечения срока подачи таможенной декларации.

В случаях, когда участник внешнеэкономической деятельности активно осуществляет внешнеторговые операции, для упрощения его работы предусмотрена авансовая форма оплаты таможенных платежей. Порядок возврата излишне уплаченных сумм таможенной пошлины таможенным и налоговым законодательством установлен следующий. Для осуществления возврата плательщик подает соответствующее заявление с приложением копии грузовой таможенной декларации, оригиналов платежных документов, а также некоторых других документов. Заявление на возврат излишне уплаченной суммы может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы. Возврат осуществляется со счетов таможенного органа на счет плательщика только при погашении имеющихся у него задолженностей. При осуществлении возврата принимается письменное решение на возврат излишне уплаченной суммы. Сведения о произведенном возврате подаются в налоговый орган, в котором зарегистрирован плательщик.

Таможенная пошлина может уплачиваться как в валюте РФ, так и в иностранных валютах, курсы которых котируются Банком России. Около половины суммы таможенных пошлин участниками внешнеэкономической деятельности уплачивается в иностранной валюте.

Вопросы для самопроверки

1. Каковы фискальная и регулирующая роль и значение таможенной пошлины?
2. Какими нормативными документами регулируется порядок ее взимания?
3. Какие признаки характеризуют таможенную пошлину как налоговый платеж?
4. Какие виды таможенной пошлины существуют и какие из них действуют в Российской Федерации?
5. Каковы отличительные особенности ставок таможенной пошлины? Какие их виды существуют?
6. Что такое таможенный тариф?
7. Какие существуют льготы по уплате таможенной пошлины?
8. Что является основой для обложения таможенной пошлиной?
9. Как определяется таможенная стоимость ввозимых в Россию товаров?
10. Как определяется таможенная стоимость вывозимых из России товаров?
11. Как определяется сумма подлежащей уплате таможенной пошлины?
12. Каков порядок и сроки уплаты таможенной пошлины?

3.7. НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

Налог на добычу полезных ископаемых был включен в российскую налоговую систему в 2001 г. и вступил в действие с 1 января 2002 г. Впервые за годы существования налоговой системы с принятием гл. 26 Налогового кодекса РФ была упорядочена система налогообложения недропользования, четко разделены

налоговые и неналоговые платежи за природные ресурсы. Условия исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых основаны на действовавшем до его введения порядке функционирования платы за пользование недрами, с включением в ставку налога половины ставки отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, а также ставки акциза на сырую нефть.

Указанный налог был введен в целях совершенствования и упрощения системы налогообложения пользования природными ресурсами, расширения практики применения рентных принципов налогообложения в этой сфере.

Поэтому одновременно с введением этого налога отменены действовавшие плата за пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциз на нефть и газ.

Кроме того, введение налога на добычу полезных ископаемых позволяет в определенной мере решить проблему правильной оценки факторов ценообразования для целей налогового контроля, в том числе трансфертных цен в нефтяном секторе экономики. Дело в том, что сложившаяся система реализации нефти для дальнейшей переработки вертикально интегрированными компаниями позволяет в широких масштабах использовать трансфертные цены, которые значительно ниже рыночных. Это приводило к потере доходов бюджетов всех уровней, в частности за счет уменьшения поступлений платы за пользование недрами при нефтедобыче, размер которых напрямую зависел от уровня цен реализации. Введение налога на добычу полезных ископаемых направлено также на решение задачи экономического принуждения природопользователей к бережному и экономному использованию природных ресурсов. Поступления данного налога должны стать основным источником для финансирования общегосударственных мероприятий по воспроизводству и сохранению окружающей природной среды.

Изменение порядка налогообложения недропользования, по замыслу его разработчиков, позволит обеспечить также снижение налогового бремени без потерь доходов бюджетной системы, что должно положительно сказаться на создании благоприятного инвестиционного климата.

Отдельные элементы платности природопользования имели место еще в условиях централизованного управления экономикой, когда практически отсутствовала налоговая система. Вместе с тем наличие платежей за природные ресурсы в Советском Союзе не имело практически никакого экономического эффекта, поскольку установленные платежи в силу их незначительности в условиях полного отсутствия у предприятий финансовой самостоятельности не играли ни фискальной, ни стимулирующей, ни социальной роли.

В российской налоговой истории платность недропользования была введена в 1991 г., после того как был принят Закон "О недрах". При этом необходимо подчеркнуть, что налоги, связанные с использованием природных ресурсов, так же, как и в советское время, были не слишком ощутимы для налогоплательщиков и не имели серьезного фискального значения для государства, за исключением, пожалуй, акциза. Именно Законом "О недрах" были установлены основные виды налогов за использование недр (кроме акцизов на минеральное сырье).

Таким образом, до принятия специальной главы второй части Налогового кодекса вопросы платности пользования природными ресурсами были включены не в законодательство о налогах и сборах, а в законодательство о природопользовании. При этом важнейшие положения налогообложения природопользования имели рамочный характер и не давали четкого определения основных элементов налогообложения при исчислении налогов, взимаемых при пользовании природными ресурсами. При этом все важнейшие элементы налогообложения природопользования, в том числе определение

объектов обложения, налоговой базы, ставок налогов, налоговых льгот и некоторые другие, устанавливались межведомственными инструкциями. По отдельным же платежам, таким, как плата за пользование недрами, ставки налога регулировались в лицензионных соглашениях, т. е. определялись органами власти совместно с налогоплательщиком. Вместе с тем согласно ст. 17 части первой Кодекса, вступившей в силу с января 1999 г., налог считается установленным лишь в том случае, когда определены законодательно налогоплательщики и все элементы налогообложения. Таким образом, налоги, связанные с использованием природных ресурсов три года фактически являлись незаконными.

Кроме того, законодательство о недропользовании допускало внесение налогов в бюджет не только в денежной, но и в натуральной форме, т. е. добытыми полезными ископаемыми, что также противоречило основным положениям Налогового кодекса. Все это вызвало острую необходимость их включения во вторую часть Кодекса в качестве самостоятельных налоговых платежей. С принятием Закона о налоге на добычу полезных ископаемых в перспективе фискальное и регулирующее значение налогообложения природопользования должно, безусловно, возрасти.

Плательщиками налога на добычу полезных ископаемых являются организации и индивидуальные предприниматели, которые в соответствии с законодательством РФ признаны пользователями недр.

В отличие от плательщиков других налогов, которые обязаны встать на учет в налоговых организациях по месту своего нахождения, плательщик налога на добычу полезных ископаемых подлежит постановке на налоговый учет в течение 30 дней с момента государственной регистрации лицензии или разрешения на пользование участком недр по месту нахождения этого участка недр. Исключение сделано лишь для налогоплательщиков, осуществляющих добычу полезных ископаемых на участках недр, предоставленных им в

пользование на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ, а также за пределами территории РФ (на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации или арендуемых у иностранных государств). В этом случае они должны встать на учет в качестве плательщиков налога в общеустановленном порядке, т. е. по месту нахождения организации либо по месту жительства физического лица.

Объектом обложения налогом являются полезные ископаемые, добытые из недр на российской территории, за пределами российской территории, а также полезные ископаемые, извлеченные из отходов или потерь добывающего производства, при условии, что такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с российским законодательством.

При этом налоговое законодательство установило достаточно большой **перечень полезных ископаемых, добыча которых не облагается налогом.**

Не признаются объектом налогообложения, в частности, общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, которые добыты индивидуальными предпринимателями и использованы ими непосредственно для личного потребления.

Добытые или собранные минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы также не подлежат налогообложению.

Не являются объектом налогообложения и полезные ископаемые, добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение.

И наконец, не подлежат обложению налогом полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего производства или связанного с ним перерабатывающего

производства, при условии, что их добыча из недр подлежала налогообложению, а также дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений.

Учитывая специфику объекта обложения налогом на добычу полезных ископаемых, необходимо более подробно остановиться на его характеристике.

Во-первых, следует определить, что такое “полезное ископаемое”? Полезным ископаемым в целях налогообложения считается продукция горнодобывающих отраслей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом или извлеченном из недр или же из отходов и потерь минеральном сырье, породе, жидкости и другой смеси, первая по своему качеству соответствующая российскому государственному стандарту, стандарту отрасли региона или другим стандартам качества.

Во-вторых, налоговое законодательство установило закрытый перечень видов добытого полезного ископаемого, важнейшими из которых являются антрацит, уголь каменный, бурый, горючие сланцы, торф, углеводородное сырье: нефть, природный газ; товарные руды черных, цветных, редких металлов, а также многокомпонентные комплексные руды и компоненты из них.

Облагаемым налогом полезным ископаемым являются также горно-химическое неметаллическое сырье. в том числе калийные, магниевые и каменные соли, сера, асбест, йод, бром и другие виды неметаллических полезных ископаемых для химической промышленности и производства минеральных удобрений.

К добытым полезным ископаемым относится и неметаллическое сырье, используемое в строительной индустрии, в том числе гипс, ангидрид, мел, доломит, известняк, песок строительный, галька, гравий, другие неметаллические ископаемые.

В указанный перечень включены продукты камне-самоцветного сырья (топаз, нефрит, бирюза, агаты, яшма и др.), а также природные алмазы и другие драгоценные камни (изумруд, рубин, сапфир, александрит, янтарь).

Налоговая база по налогу на добычу полезных ископаемых представляет собой стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением природного газа. Налоговая база при добыче газа определяется как его количество в натуральном выражении. Она определяется налогоплательщиком самостоятельно отдельно по каждому виду добытого полезного ископаемого. По полезным ископаемым, в отношении которых установлены различные налоговые ставки, налоговая база должна определяться отдельно по каждому виду таких ископаемых.

Для формирования налоговой базы по налогу необходимо в первую очередь определить количество добытого полезного ископаемого. Оно определяется в единицах массы или объема и устанавливается налогоплательщиком самостоятельно в зависимости от добытого полезного ископаемого.

Налоговое законодательство установило два возможных к применению метода определения **количества добытого полезного ископаемого**. Суть прямого метода состоит в применении измерительных средств и устройств. В соответствии с косвенным методом количество добытого полезного ископаемого устанавливается расчетно, по данным о содержании в извлекаемом из недр, из отходов или из потерь минеральном сырье. Косвенный метод применяется только в том случае, когда невозможно определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом.

При этом установлено, что применяемый налогоплательщиком метод определения количества добытого полезного ископаемого должен быть утвержден в его учетной политике и применяться им в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого. Переход

от одного метода к другому допускается только в случае изменений технического проекта разработки месторождения в связи с изменением применяемой технологии добычи.

В случае применения прямого метода количество добытого полезного ископаемого определяется с учетом его фактических потерь.

Особый порядок определения добытого полезного ископаемого установлен по драгоценным металлам. При извлечении их из месторождений количество добытого полезного ископаемого определяется по данным обязательного учета при добыче, который должен осуществляться в соответствии с законодательством о драгоценных металлах и драгоценных камнях. При этом не подлежащие переработке самородки драгоценных металлов должны быть учтены отдельно и в расчет количества добытого полезного ископаемого, установленного по данным обязательного учета, не должны включаться. Отдельно определяется по ним и налоговая база.

Вторым этапом формирования налоговой базы по налогу является определение **стоимости добытых полезных ископаемых**. Оценка стоимости добытых полезных ископаемых должна определяться налогоплательщиком также самостоятельно с помощью трех возможных способов.

Во-первых, исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета государственных субвенций.

Во-вторых, исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого.

В-третьих, исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

При первом способе оценка производится исходя из суммы выручки, определенной с учетом сложившихся в текущем налоговом периоде у налогоплательщика цен реализации добытого полезного ископаемого.

го, но без учета субвенций из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью.

При этом при определении цены должны учитываться следующие принципиальные положения, установленные первой частью Налогового кодекса. В соответствии с ними для целей налогообложения должна приниматься цена товаров, работ и услуг, указанная сторонами сделки. И пока не доказано обратное, считается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Налоговые органы имеют право проверять и контролировать правильность применения цен лишь в случаях совершения сделки между взаимозависимыми лицами, при совершении товарообменных, или бартерных, операций, при совершении внешнеторговых сделок, а также при значительном колебании (более чем на 20% в ту или иную сторону) уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным или однородным товарам в пределах непродолжительного периода времени.

Если при проверке по изложенным 4 основаниям окажется, что применяемые налогоплательщиком цены отклоняются более чем на 20% от рыночных цен на идентичные или однородные товары, то налоговый орган имеет право сделать досчет объема реализации до уровня рыночных цен.

Выручка от реализации добытого полезного ископаемого должна быть уменьшена на суммы субвенций из бюджета, уплаченного НДС и акциза, а также на сумму расходов налогоплательщика по доставке.

В сумму расходов по доставке могут быть включены расходы на оплату таможенных пошлин и сборов, затраты по перевозке добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции до получателя, а также на расходы по обязательному страхованию грузов.

Налогоплательщик обязан производить оценку отдельно по каждому виду добытого полезного ископаемого исходя из соответствующих цен их реализации.

Стоимость добытого полезного ископаемого определяется как произведение количества добытого полезного ископаемого и стоимости единицы добытого полезного ископаемого.

Стоимость единицы добытого полезного ископаемого рассчитывается как отношение выручки от реализации добытого полезного ископаемого к количеству реализованного добытого полезного ископаемого.

В том случае, если отсутствуют государственные субвенции к ценам реализации добываемых полезных ископаемых, налогоплательщик применяет второй способ оценки. Его отличие от первого способа состоит лишь в том, что здесь не учитывается сумма субвенций.

В случае отсутствия реализации добытых полезных ископаемых налогоплательщику предоставлено право применить третий способ оценки — исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

Расчетная стоимость добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком также самостоятельно на основании данных налогового учета. При этом налогоплательщик вправе учесть произведенные в отчетном или налоговом периоде соответствующие суммы материальных расходов, расходов на оплату труда, начисленной амортизации, расходов на ремонт основных средств, на освоение природных ресурсов, а также внереализационные и прочие расходы, включая расходы на страхование.

Необходимо подчеркнуть, что все перечисленные расходы и затраты налогоплательщика, за исключением материальных расходов и расходов на освоение природных ресурсов, могут быть учтены только в части, относящейся к производству по добыче полезных ископаемых.

В том случае, если добытое минеральное сырье содержит несколько видов полезных ископаемых, стоимость каждого вида полезного ископаемого определяется пропорционально удельному весу каждого вида полезного ископаемого в общем объеме добытых полезных ископаемых.

Налогообложение добытых полезных ископаемых производится по следующим **ставкам** (табл. 11).

При добыче природного газа из всех видов месторождений углеводородного сырья применяется налоговая ставка в размере 107 руб. за 1 тыс. м³ газа.

Таблица 11

Ставки налогообложения всех основных видов полезных ископаемых

Виды добытых полезных ископаемых	Ставка, %
Калийные соли	3,8
Торф	4,0
Руды черных металлов	4,8
Апатит-нефелиновые и фосфоритовые руды	4,0
Горно-химическое неметаллическое сырье (за исключением калийных солей, апатит-нефелиновых и фосфоритовых руд)	5,5
Соль природная и чистый хлористый натрий	5,5
Радиоактивные металлы	5,5
Уголь каменный, бурый и горючие сланцы	4,0
Теплоэнергетические промышленные воды	5,5
Неметаллическое сырье, используемое в строительной индустрии	5,5
Горнорудное неметаллическое сырье	6,0
Подземные минеральные воды	7,5
Другие полезные ископаемые, не включенные в другие группировки	6,0
Редкие металлы	8,0
Битуминовые породы	6,0
Драгоценные металлы	6,5
Золото	6,0
Природные алмазы, другие драгоценные и полудрагоценные камни	8,0
Цветные металлы	8,0
Углеводородное сырье	16,5
Многокомпонентная комплексная руда, а также полезные компоненты комплексной руды, за исключением драгоценных металлов	8,0

Налоговая ставка в размере 0% применяется при добыче полезных ископаемых в части их нормативных потерь, при добыче попутного газа, подземных вод, содержащих полезные ископаемые, полезных ископаемых при разработке некондиционных или ранее списанных запасов, а также полезных ископаемых, остающихся во вскрышных породах, в отвалах или в отходах в связи с отсутствием в Российской Федерации промышленной технологии их извлечения.

По этой же ставке 0% производится обложение добычи минеральных вод, используемых в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации, и подземных вод, используемых исключительно в сельскохозяйственных целях.

Особый порядок применения ставок налога установлен для налогоплательщиков, осуществивших за счет собственных средств поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых или полностью возместивших все расходы государства на поиск и разведку соответствующего количества запасов этих полезных ископаемых и освобожденных по состоянию на 1 июля 2001 г. от уплаты отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке этих месторождений. Они уплачивают налог в отношении полезных ископаемых, добытых на соответствующем лицензионном участке, с коэффициентом 0,7.

Налоговым законодательством установлен следующий **порядок исчисления и уплаты налога.**

Сумма налога по добытым полезным ископаемым, кроме природного газа, исчисляется налогоплательщиком как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы

При добыче природного газа сумма налога определяется налогоплательщиком как произведение соответствующей налоговой ставки и величины налоговой базы.

Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода по соответствующим видам до-

бытых полезных ископаемых и уплачивается отдельно по каждому виду добытых полезных ископаемых не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

По истечении налогового периода, в котором начата фактическая добыча полезных ископаемых, налогоплательщик обязан представить налоговую декларацию. Она представляется не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

На период с 1 января 2002 г. по 31 декабря 2006 г. в целях исключения влияния возможного резкого колебания мировых цен на экспортируемую российскую нефть на доходы бюджета и доходы нефтяных компаний установлен особый порядок формирования налоговой базы, а также особая ставка налога на добычу этого полезного ископаемого. В эти годы налоговая база при добыче нефти определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Налоговая ставка при добыче нефти в этот период составляет 347 руб. за 1 т. При этом указанная налоговая ставка применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть ($K_{\text{ц}}$).

Данный коэффициент ежеквартально определяется налогоплательщиком самостоятельно по формуле с округлением до 4-го знака

$$K_{\text{ц}} = (Ц - 8) \times P : 252,$$

где $Ц$ – средний за налоговый период уровень цен сорта нефти “Юралс” в долларах США за баррель;

P – среднее значение за налоговый период курса доллара США к российскому рублю, устанавливаемого Банком России.

Среднее значение за налоговый период курса доллара США к российскому рублю определяется налогоплательщиком самостоятельно как сумма значений курса доллара к рублю за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде.

Средний за налоговый период уровень цен сорта нефти “Юралс” определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде.

При этом средние за истекший месяц котировки указанного сорта нефти должны ежемесячно доводиться через официальные источники информации органом, уполномоченным Правительством РФ.

Если же указанная информация в официальных источниках отсутствует, то в этом случае уровень цен сорта нефти “Юралс” определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Сумма налога на добычу нефти исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки, исчисленной с учетом коэффициента, и величины налоговой базы.

Определенные особенности исчисления и уплаты налога установлены **при выполнении соглашений о разделе продукции**

Налогоплательщиками данного налога являются инвесторы по соглашениям о разделе продукции, за исключением тех случаев, когда выполнение работ по соглашению о разделе продукции, в том числе добычу полезных ископаемых, осуществляет оператор по соглашению. В этих случаях исчисление и уплата налога должна производиться оператором, который выступает в качестве уполномоченного представителя налогоплательщика.

Налоговая база определяется в общеустановленном порядке, т. е. как стоимость добытых полезных ископаемых, но с учетом особенностей, которые установлены в соглашении о разделе продукции для определения стоимости добытых полезных ископаемых.

При этом она определяется отдельно по каждому виду полезных ископаемых и отдельно по каждому соглашению о разделе продукции и деятельности, не связанной с выполнением соглашения о разделе продукции.

При выполнении соглашений применяются общеустановленные налоговые ставки, но с коэффициентом 0,5. При этом они не могут изменяться в течение всего срока действия соответственного соглашения. Кроме того, Налоговым кодексом введена так называемая “дедушкина оговорка”, в соответствии с которой при выполнении соглашений, заключенных до вступления в действие налога на добычу полезных ископаемых, применяются условия исчисления и уплаты налога, установленные в соглашениях о разделе продукции, с учетом норм российского законодательства о налогах и сборах, действующих на дату подписания соответствующего соглашения.

Налог на добычу полезных ископаемых поступает в доход федерального бюджета, бюджета субъекта Федерации, а также соответствующего местного бюджета.

Сумма налога по всем добытым полезным ископаемым, за исключением углеводородного сырья и общераспространенных полезных ископаемых, распределяется следующим образом:

- 40% поступает в доход федерального бюджета;
- 60% поступает в доход бюджета субъекта Федерации.

При этом доля от поступивших в бюджет субъекта Федерации сумм налога бюджета автономного округа, входящего в состав края или области, определяется по соглашению между автономным округом и краем или областью.

Налог по добытым полезным ископаемым в виде углеводородного сырья распределяется следующим образом:

- 80% от суммы налога – в доход федерального бюджета;
- 20% от суммы налога – в доход бюджета субъекта Федерации.

При этом сумма налога, исчисленная по этим полезным ископаемым, добытым на территории автономного округа, входящего в состав края или области, распределяется следующим образом:

- 74,5% – в доход федерального бюджета;

- 20% – в доход бюджета округа;
- 5,5% – в доход бюджета края или области.

При добыче общераспространенных полезных ископаемых полная сумма налога подлежит уплате в доход бюджетов субъектов Федерации.

Если же добыча любых полезных ископаемых осуществляется на континентальном шельфе или в исключительной экономической зоне РФ, а также при добыче полезных ископаемых из недр за пределами российской территории, на территориях, находящихся под российской юрисдикцией или же арендуемых у иностранных государств, то вся сумма налога зачисляется в федеральный бюджет.

Вопросы для самопроверки

1. В каких целях установлен налог на добычу полезных ископаемых?
2. Какие налоги заменил налог на добычу полезных ископаемых?
3. Кто является плательщиками налога? Каковы особенности их постановки на налоговый учет?
4. Что является объектом обложения налогом?
5. Каковы особенности формирования налоговой базы по налогу?
6. Какие способы оценки стоимости добытых полезных ископаемых используют в России?
7. Какие установлены налоговые ставки по данному налогу?
8. Каков порядок и сроки уплаты налога?
9. Почему по нефти временно установлен особый порядок расчета налоговой базы и установлена специфическая ставка налога? В чем их особенности?
10. Каковы особенности исчисления и уплаты налога при выполнении соглашений о разделе продукции?
11. Каковы пропорции распределения сумм налога между бюджетами разных уровней?

3.8. ПЛАТА ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ВОДНЫМИ ОБЪЕКТАМИ (ВОДНЫЙ НАЛОГ)

Налог введен в 1998 г. в соответствии с Федеральным законом от 06.05.98 “О плате за пользование водными объектами” и призван, наряду с чисто фискальными целями, — пополнить доходы федерального бюджета и бюджетов субъектов Федерации, решить две важнейшие задачи. *Во-первых*, этот налог нацелен на рациональное и эффективное использование налогоплательщиками водного пространства и водных ресурсов страны, на повышение ответственности за сохранение водных объектов и поддержание экологического равновесия. *Во-вторых*, данный налог имеет строго целевое назначение — не менее половины собираемых сумм федеральные и региональные органы власти обязаны направлять на мероприятия по восстановлению и охране водных объектов.

Указанный налог заменил собой действовавшую на протяжении нескольких десятков лет плату за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем. Введение данного налога взамен платы за воду позволило существенно расширить круг плательщиков.

Плательщиками за пользование водными объектами выступают организации и индивидуальные предприниматели, непосредственно пользующиеся водными объектами (кроме подземных) с помощью сооружений, технических средств или устройств и получившие лицензию в порядке, установленном российским водным законодательством.

При заборе воды из поверхностных водных объектов, территориального моря и внутренних морских вод плательщиками налога являются: промышленные предприятия; организации всех видов транспорта; строительные и бюджетные организации, включая военные; организации жилищно-коммунального хозяйства; организации по водоснабжению сельского населения или

сельскохозяйственных предприятий по переработке сельскохозяйственной продукции; организации, имеющие животноводческие комплексы и фермы, включая птицефабрики и птицефермы, при непосредственном, т. е. нецентрализованном, заборе воды из водного объекта, а также индивидуальные предприниматели.

При сбросе сточных вод, попадающих в водные объекты, плательщиками налога признаются: промышленные организации; организации автомобильного, железнодорожного, речного, морского транспорта; строительные организации; организации по отводу хозяйственно-бытовых стоков от сельского населения или сточных вод от сельскохозяйственных организаций по переработке сельскохозяйственной продукции, животноводческих ферм и комплексов, включая птицефермы и птицефабрики; садоводческие и огороднические объединения граждан; сельскохозяйственные организации и предприниматели (осуществляющие сброс сточных вод с орошаемых земель); бюджетные организации, включая военные; организации жилищно-коммунального хозяйства, а также индивидуальные предприниматели.

Плательщиками данного налога **при пользовании водными объектами без изъятия воды и сброса сточных вод** выступают: организации, имеющие на своем балансе гидроэлектростанцию и вырабатывающие электроэнергию; организации, занимающиеся сплавом древесины без судовой тяги; организации и индивидуальные предприниматели, использующие акваторию водных объектов для добычи полезных ископаемых; организации и предприниматели, использующие акваторию водных объектов для строительных, буровых, ремонтных и изыскательских работ, осуществляемых в водном объекте, эксплуатации надводных и подводных объектов, установок, сооружений, коммуникаций, зданий и оборудования, извлечения затонувшей древесины, если это не связано с охраной водного объекта, создания искусственных территорий намывом или насыпкой водного объекта; организации и предпринима-

тели, использующие акваторию водных объектов для организованной рекреации, в том числе водного туризма, спорта и купания; организации и индивидуальные предприниматели, имеющие на балансе плавательные средства и занимающие акваторию водного объекта для их стоянки.

Одновременно с этим **не являются плательщиками** налога за пользование водными объектами пользователи обособленными водными объектами (замкнутыми водоемами), не включенными в реестр водных объектов, и при этом осуществляющие пользование, не подлежащее лицензированию.

Для понимания экономической сущности водного налога весьма важно установить **объект** данного налогообложения.

Объектом налога является пользование поверхностными водными объектами, внутренними морскими водами, территориальным морем РФ с применением сооружений, технических средств или устройств, осуществляемое в определенных целях.

В частности, является объектом обложения использование водных ресурсов для забора воды из водных объектов для ее использования в производственном, технологическом процессе, а также для собственных, хозяйственно-питьевых и бытовых нужд. Признается объектом обложения пользование водными объектами для удовлетворения потребности гидроэнергетики в воде.

Использование акватории водных объектов для лесосплава, осуществляемого без применения судовой тяги, для добычи полезных ископаемых, организованной рекреации, размещения плавательных средств, коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования, для проведения буровых, изыскательских, строительных, ремонтных и иных работ также выступает объектом обложения водным налогом.

Налоговое законодательство определяет объектом обложения также использование водного пространства

в целях осуществления сброса сточных вод, попадающих в водные объекты, от результата производственной и иной деятельности: дренажных, шахтных, карьерных вод (при концентрации вредных веществ в них выше, чем в водоприемнике), хозяйственно-бытовых стоков, сточных вод после использования забранной воды в технологическом процессе и для собственных нужд, для полива орошаемых земель.

При определении объекта налогообложения необходимо иметь в виду, что российское налоговое законодательство установило многочисленные **льготы** по данному налогу.

Не является объектом обложения, в частности, пользование водными объектами в целях забора воды для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий.

Забор воды сельскохозяйственными организациями или крестьянскими и фермерскими хозяйствами для орошения земель сельскохозяйственного назначения, централизованного водоснабжения животноводческих ферм и животноводческих комплексов, включая птицефермы и птицефабрики, для садоводческих и огороднических объединений граждан, а также для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов освобождается от обложения водным налогом.

Не взимается налог при использовании водных ресурсов в целях размещения и эксплуатации плавательных средств, коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей природной среды от вредного воздействия вод.

Льгота по налогу предоставляется при проведении государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, осуществляемого государственным органом управления государственным фондом недр совместно со специальными уполномоченными государственными органами по гидрометеорологии и монито-

рингу окружающей среды, а также при проведении государственных научных исследований, геодезических топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ.

Не признается объектом обложения и, соответственно, освобождается от налога использование водных ресурсов для рекреации без применения сооружений, для спортивной охоты и любительского рыболовства.

При пользовании водными ресурсами в целях осуществления организованной рекреации лечебными и оздоровительными учреждениями, находящимися в государственной и муниципальной собственности, а также учреждениями и организациями, предназначенными для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей, финансируемыми за счет средств соответствующих бюджетов или профсоюзов, водный налог также не взимается.

Освобождаются от налогообложения и налогоплательщики, осуществляющие забор воды для санитарных, экологических и судоходных попусков, т. е. сброса воды.

При проведении дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений, налогоплательщику также предоставляется налоговая льгота в виде освобождения от налога.

Не взимается водный налог при использовании водных объектов в целях размещения и строительства отдельно стоящих гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбо-хозяйственного, воднотранспортного, водопроводного и канализационного назначения, в том числе плотин, шлюзов и т. п.

Льгота по налогу установлена при строительстве или реконструкции осушительных систем на участках низовых болот или водно-болотных угодий, а также при сбросе дренажных, шахтных и карьерных вод, если концентрация вредных веществ в них не превышает концентрацию таких веществ в водоприемнике.

Кроме указанных федеральным законодательством льгот по налогу законодательные (представительные) органы субъектов РФ могут устанавливать дополнительные льготы для отдельных категорий плательщиков в пределах суммы налога, поступающей в бюджет соответствующего субъекта Федерации.

Налоговая база водного налога определяется в зависимости от вида пользования водными объектами. В связи с этим при заборе воды она выступает в виде объема воды, забранной из водного объекта. При пользовании водными объектами без забора воды налоговая база установлена в виде объема произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Для налогоплательщиков, эксплуатирующих гидроэлектростанции, налоговой базой является количество вырабатываемой электроэнергии; а для плательщиков, сплавляющих лес, — объем сплавляемой без применения судового тяги древесины.

В соответствующих случаях налоговой базой является площадь акватории используемых водных объектов или объем сточных вод, сбрасываемых в водные объекты.

Водный налог является **федеральным**, но зачисляется он не только в федеральный бюджет. Согласно федеральному законодательству только **40% платежей** по этому налогу **поступает в федеральный бюджет, а 60% — в бюджеты субъектов Федерации**. При этом законодательные органы субъектов могут принять решение о зачислении в местные бюджеты всей суммы налога или ее части, поступающей в их бюджеты. Исходя из этого принципиального положения, а также учитывая специфический характер указанного налога и его особенности, выражающиеся в формировании налоговой базы, составе плательщиков налога и требующие учета этих, а также региональных и географических особенностей, налоговое законодательство установило 3-ступенчатый порядок формирования ставок этого налога.

Федеральным законом установлены следующие **минимальные и максимальные ставки** этого налога по каждому из элементов налоговой базы:

- для плательщиков, осуществляющих забор воды, — 30,0—176,0 руб. за 1000 м³ воды, забранной из поверхностных водных объектов в пределах установленных лимитов; 0,8—3,3 руб. за 1000 м³ воды, забранной из территориального моря и внутренних морских вод;
- для плательщиков, осуществляющих эксплуатацию гидроэлектростанций, — 0,5—5,0 руб. за 1000 кВт ч вырабатываемой электроэнергии;
- для плательщиков, осуществляющих сплав леса, — 320,0—665,0 руб. за 1000 м³ древесины, сплаваемой без применения судовой тяги (в плотках и кошелях), на каждые 100 км сплава;
- для плательщиков, осуществляющих добычу полезных ископаемых, размещение объектов организованной рекреации, плавательных средств, коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования, а также проведение буровых, строительных и иных работ, — 1,3—7,3 тыс. руб. в год за 1 км² площади использования акватории водных объектов;
- для плательщиков, осуществляющих сброс сточных вод в водные объекты в пределах установленных лимитов, — 3,2—27,0 руб. за 1000 м³ сточных вод.

В пределах этих ставок в соответствии с Федеральным законом Правительством РФ утверждаются минимальные и максимальные ставки налога по бассейнам рек, озерам, морям и экономическим районам. Общее количество таких ставок более 300. В качестве примера в табл. 12—15 приведены некоторые виды утвержденных Правительством РФ ставок.

В пределах утвержденных Правительством РФ минимальных и максимальных ставок законодательные органы субъектов Федерации устанавливают конкретные

Таблица 12

Ставки налога за использование поверхностных водных объектов в целях забора воды и сброса сточных вод

Экономический район	Бассейны рек, озера	Минимальные и максимальные ставки платы	
		руб. за 1000 м ³ забора воды в пределах установленных лимитов	руб. за 1000 м ³ сброса сточных вод в пределах установленных лимитов
Северный	Волга	63–92	9,8–15,1
Центрально-Черноземный	Днепр	58–68	7,5–14
Северо-Кавказский	Дон	64–125	9,9–18,7

Таблица 13

Ставки налога за использование территориального моря Российской Федерации и внутренних морских вод

Море	Минимальные и максимальные ставки платы		
	руб. за 1000 м ³ забора морской воды	тыс. руб. за 1 км ² используемой акватории в год	руб. за 1000 м ³ сброса сточных вод в пределах установленных лимитов
Балтийское	1,8–2,2	2,4–4,9	4,4–7,7
Берингово	1–2	2,2–4,6	4,5–7,9

ставки налога по категориям плательщиков в зависимости от вида пользования водными объектами, состояния водных объектов и с учетом местных условий водоснабжения населения и хозяйственных объектов, по которым производится определение сумм налога, подлежащих взносу в бюджет.

В конце 2001 г. Федеральным законом были существенно повышены минимальные и максимальные ставки налога, которые введены в действие с 2002 г.

Таблица 14

Ставки налога за использование поверхностных водных объектов для целей гидроэнергетики и лесосплава без применения судовой тяги

Бассейны рек, морей, озер	Минимальные и максимальные ставки платы	
	руб. за 1000 кВт ч электроэнергии, вырабатываемой ГЭС	руб. за 1000 м ³ сплаваемой древесины на каждые 100 км сплава
Нева	1,1–3,5	346–646
Амур	0,9–3,8	332–623
Волга	1–4,6	339–665
Енисей	0,5–3,2	342–617

Таблица 15

Ставки налога за использование акватории поверхностных водных объектов

Экономический район	Минимальные и максимальные ставки платы, тыс. руб. за 1 км ² используемой акватории в год
Северный	1,9–3,3
Центральный	2,6–5,6
Восточно-Сибирский	2–3,1
Дальневосточный	2,5–4,8

С учетом сложной процедуры определения конкретных ставок налога для различных категорий налогоплательщиков этим же Законом установлено, что до их утверждения должны применяться ранее установленные ставки, увеличенные в два раза.

В соответствии с федеральным законодательством в целях социальной защиты населения субъекты Федерации не могут устанавливать ставки налога за пользование водными объектами, связанное с забором воды для водоснабжения населения, в размере, превышающем 60 руб. за 1000 м³ воды, забранной из водного объекта.

Федеральное законодательство ограничивает ставки налога, устанавливаемые субъектами Федерации, для налогоплательщиков, осуществляющих эксплуатацию объектов теплоэнергетики и атомной энергетики, а также добычу драгоценных металлов. Ставки платы за пользование водными объектами в целях забора воды для технологических нужд и за сброс сточных вод в пределах лимитов, определенных для этих плательщиков, составляют 30% ставок, устанавливаемых законодательными органами субъектов Федерации.

Указанные выше ставки, как уже отмечалось, действуют при заборе воды и сбросе сточных вод в пределах установленных норм. При их превышении (кроме забора для водоснабжения населения) ставки платы в части такого превышения увеличиваются в 5 раз по сравнению со ставками, установленными законодательными органами субъектов Федерации.

Федеральным законодательством введена также достаточно жесткая **налоговая санкция** за пользование водными объектами без соответствующей лицензии или разрешения. В этом случае ставки платы увеличиваются в 5 раз по сравнению со ставками платы, устанавливаемыми в отношении такого пользования на основании лицензии или разрешения.

Сумма водного налога по итогам каждого отчетного периода должна определяться плательщиком самостоятельно исходя из соответствующих ставок платы и налоговой базы с учетом предусмотренных льгот.

Отчетным периодом, за который взимается плата за пользование водными объектами, для предпринимателей, малых предприятий и плательщиков, использующих акваторию водного объекта, является каждый календарный квартал, а для остальных плательщиков — каждый календарный месяц.

Исчисление налога за пользование водными объектами в целях забора воды производится организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими водозабор на водном объекте. При этом объем воды,

забранной из поверхностных водных объектов, должен определяться на основании показаний водоизмерительных приборов. В тех случаях, когда на предприятиях отсутствуют водоизмерительные приборы, объем забранной воды может временно, до установления приборов, определяться как объем установленных лимитов водоснабжения, или на основании учета времени работы технологического оборудования, объема выпускаемой продукции и норм водопотребления, или по времени работы и производительности насосов, или по суммарному расходу электроэнергии, или другими косвенными методами. При этом не имеет значения тот факт, что налогоплательщик осуществляет забор воды не только для собственных нужд, но и для передачи другим водопотребителям. В этом случае он обязан заплатить налог за весь объем, включая воду, переданную своим абонентам.

Объем сброса сточных вод и стоков также должен определяться на основании показаний измерительных приборов. При отсутствии измерительных приборов их объем определяется по нормам водоотведения, а также по показателям работающих насосов, расходу электроэнергии или другими косвенными методами.

Так же как и при заборе воды, плательщик вносит плату за весь объем, включая сточные воды, принятые от своих абонентов, в том числе принятые в систему канализации от других абонентов.

Для плательщиков, осуществляющих эксплуатацию гидроэлектростанций или сплав леса, объем произведенной электроэнергии или сплавляемой древесины без судовой тяги определяется по данным первичного учета.

Плательщики, использующие акваторию водных объектов, площадь используемой акватории водного объекта определяют по данным лицензии или договора и материалам проектной документации на данное конкретное сооружение.

Налогоплательщик обязан по итогам каждого отчетного периода внести соответствующую сумму налога

не позднее 20 календарных дней после истечения этого периода. В этот же срок он должен представить в налоговый орган по месту регистрации налоговую декларацию по утвержденной форме.

Вопросы для самопроверки

1. Каковы необходимость и экономическая обоснованность введения водного налога?
2. Кто является плательщиком водного налога? Какие предприятия и организации освобождены от уплаты данного налога?
3. Что является объектом обложения водным налогом?
4. Кто устанавливает льготы по водному налогу? Каков перечень этих льгот?
5. Какова налоговая база по водному налогу?
6. В чем состоят принципиальные особенности установления ставок водного налога?
7. Каков порядок исчисления и уплаты налога?
8. Каковы сроки уплаты водного налога?

3.9. НАЛОГ НА ИГОРНЫЙ БИЗНЕС

Федеральный налог на игорный бизнес введен в качестве самостоятельного налога в августе 1998 г. в соответствии с Федеральным законом от 31.07.98. До этого периода соответствующие налогоплательщики платили налог на доходы от игорного бизнеса в соответствии с Федеральным законом “О налоге на прибыль предприятий и организаций”, ставка которого достигала 90% суммы дохода.

Необходимость принятия самостоятельного закона вызвана в первую очередь тем, что в указанной сфере деятельности весьма сложно контролировать правильность ведения бухгалтерского учета и формирования

налоговой базы в форме валового дохода. Несмотря на масштабные денежные обороты и достаточно высокий уровень доходности предприятий, осуществляющих игорный бизнес, поступления налогов в этой сфере были крайне низкими. В связи с этим со всей определенностью встал вопрос о необходимости коренного пересмотра подхода к налогообложению в этой отрасли.

С 1 января 2004 г. действие указанного Закона прекращено в связи с вступлением в силу новой главы Налогового кодекса РФ “Налог на игорный бизнес”. Принципиальное отличие этой главы от ранее действовавшего Закона состоит в изменении прав законодательных органов субъектов Федерации в части установления конкретных ставок налога по каждому объекту налогообложения. Конституционный Суд РФ еще в 2002 г. признал, что не должны применяться статьи Закона, позволяющие субъектам Федерации увеличивать ставки налога, установленные в Законе. В связи с этим в соответствующей главе Налогового кодекса налоговые ставки по каждому объекту налогообложения построены в виде “вилки”, имеющей как минимальное, так и максимальное значение. В пределах этой вилки законодательным органам субъектов Федерации предоставлено право утверждать конкретные ставки налога.

Налог на игорный бизнес построен на принципиально иной, нежели другие налоги, основе. Суть нового подхода состоит в том, что этот налог базируется **на принципе вмененного дохода**, когда государство, смиряясь с невозможностью полного учета всех доходов, отказывается от него и устанавливает налог исходя из расчета возможного дохода различных видов игровых учреждений, принуждая налогоплательщика платить налог исходя из этого, условно определенного, дохода. Естественно, что доход в этом случае не может быть налоговой базой, и объектом обложения этим налогом выступают принципиально иные показатели, не связанные напрямую с финансово-хозяйственной деятельностью.

Рассмотрим, что же является по указанному налогу **объектом** обложения, который, опять же в силу специфики данного вида налогообложения, совпадает с **налоговой базой**

В соответствии с действующим федеральным законодательством налогом на игорный бизнес облагаются следующие виды объектов игорного бизнеса: игровые столы, игровые автоматы, кассы тотализаторов, а также кассы букмекерских контор.

Для полного учета объектов налогообложения законодательство установило обязательную регистрацию игорного бизнеса в государственных налоговых органах по месту их нахождения до момента их установки с обязательным получением в налоговых органах свидетельства о регистрации.

Если в игорном заведении изменяется количество объектов налогообложения какого-либо вида объектов игорного бизнеса, то на налогоплательщика возложена законом обязанность зарегистрировать данный факт в налоговом органе не позднее чем за два дня до даты установки или выбытия этого объекта с получением свидетельства о регистрации или внесении изменения в ранее выданное свидетельство.

Объект налогообложения при этом будет считаться зарегистрированным уже с даты представления налогоплательщиком в налоговый орган заявления о его регистрации.

Таким же образом, т. е. с даты представления налогоплательщиком в налоговый орган заявления о регистрации изменений количества объектов налогообложения, они считаются выбывшими.

Налоговые органы обязаны в течение 5 рабочих дней с даты получения соответствующего заявления от налогоплательщика о регистрации объектов налогообложения или об изменении количества объектов налогообложения выдать свидетельство о регистрации или внести изменения, связанные с изменением

количества объектов налогообложения, в ранее выданное свидетельство.

В случае нарушения налогоплательщиком требований Кодекса о порядке и сроках регистрации объектов налогообложения с него может быть взыскан штраф в 3-кратном размере ставки налога, установленной для соответствующего объекта налогообложения.

Если в ходе проверки налоговым органом выявится наличие на территории игорного заведения незарегистрированных объектов налогообложения или несоблюдение налогоплательщиком установленного порядка уплаты налога более одного раза, то это влечет взыскание штрафа в 6-кратном размере ставки налога, установленной для соответствующего объекта налогообложения.

Плательщиками налога на игорный бизнес становятся организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность в области игорного бизнеса.

Учитывая, что налог на игорный бизнес является не федеральным, а региональным, ставки налога на каждый объект налогообложения установлены федеральным законодательством в виде предельных минимальных и максимальных величин.

Конкретные размеры налоговых ставок устанавливаются законами субъектов Федерации в следующих пределах:

- за один игровой стол — от 25 тыс. до 125 тыс. руб.;
- за один игровой автомат — от 1,5 тыс. до 7,5 тыс. руб.;
- за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — от 25 тыс. до 125 тыс. руб.

Если субъектом Федерации конкретные размеры ставок налога не установлены, то для его исчисления и уплаты применяются минимальные размеры ставок налога, установленные федеральным законодательством:

- за один игровой стол — 25 тыс. руб.;
- за один игровой автомат — 1,5 тыс. руб.;
- за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — 25 тыс. руб.

В том случае, если один игровой стол имеет более чем одно игровое поле, ставка налога по указанному игровому столу увеличивается кратно количеству игровых полей.

Суммы налога, подлежащие внесению в бюджет, определяются плательщиком налога самостоятельно исходя из количества зарегистрированных объектов налогообложения и соответствующих ставок налога.

Сумма налога вносится в бюджет ежемесячно, поскольку налоговым периодом по данному налогу является календарный месяц. Не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным, налогоплательщик обязан представить в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения налоговую декларацию с учетом изменения количества или видов объектов налогообложения.

Не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации, налогоплательщик обязан внести в бюджет сумму причитающегося налога за соответствующий налоговый период.

Нередко игорные заведения кроме основной деятельности осуществляют другую предпринимательскую деятельность, не относящуюся к игорному бизнесу. В этом случае российское налоговое законодательство обязывает игорное заведение вести отдельный учет доходов от этих видов деятельности и уплачивать по ним налоги в соответствии с российским налоговым законодательством.

А как быть с расчетом налога, если в течение года в игорном заведении устанавливаются новые игровые столы, игровые автоматы, кассы букмекерских контор или тотализаторов либо происходит их выбытие?

При установке новых объектов налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога должна исчисляться как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая установленные новые объекты налогообложения) и ставки налога, действующей по этим объектам налогообложения.

При установке новых объектов налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая установленные новые объекты налогообложения) и 1/2 ставки налога, действующей по этим объектам налогообложения.

При выбытии объектов налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая выбывшие объекты налогообложения) и 1/2 ставки налога, действующей по этим объектам налогообложения.

При выбытии объектов налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая выбывшие объекты налогообложения) и ставки налога, действующей по этим объектам налогообложения.

Суммы налога на игорный бизнес начиная с 2004 г. подлежат зачислению в бюджеты субъектов Федерации.

Вопросы для самопроверки

- 1. Чем вызвана необходимость введения в Российской Федерации налога на игорный бизнес?*
- 2. В чем состоит принципиальная особенность построения налога на игорный бизнес?*
- 3. Что является объектом обложения налогом на игорный бизнес?*
- 4. Кто является плательщиком налога на игорный бизнес?*
- 5. Каковы принципиальные особенности установления ставок налога на игорный бизнес?*
- 6. Каков порядок исчисления и уплаты налога в бюджет?*
- 7. Каковы сроки уплаты налога?*

3.10. НАЛОГ С ИМУЩЕСТВА, ПЕРЕХОДЯЩЕГО В ПОРЯДКЕ НАСЛЕДОВАНИЯ ИЛИ ДАРЕНИЯ

Налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, с момента его введения в действие в Российской Федерации является федеральным налогом. В связи с этим федеральное налоговое законодательство фактически не предоставило органам местного самоуправления никаких прав в области налоговых льгот отдельным категориям плательщиков.

Плательщиками налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, являются граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства, т. е. физические лица, которые становятся собственниками имущества, переходящего к ним на российской территории в порядке наследования или дарения.

Налог уплачивается в тех случаях, когда физические лица принимают в порядке наследования как по закону, так и по завещанию или же в порядке дарения определенные виды имущества. К этому имуществу относятся не любое имущество, а только то, что прописано в законе. В частности, к облагаемому налогом имуществу относятся жилые дома, квартиры, дачи, садовые домики в садоводческих товариществах, автомобили, мотоциклы, моторные лодки, катера, яхты, другие транспортные средства, предметы антиквариата и искусства, ювелирные изделия, бытовые изделия из драгоценных металлов и драгоценных камней и лом таких изделий, паенакопления в жилищно-строительных, гаражно-строительных и дачно-строительных кооперативах, суммы, находящиеся во вкладах в учреждениях банков и других кредитных учреждениях, средства на именных приватизационных счетах физических лиц, земельные участки, стоимость имущественных и земельных долей (паев), валютные ценности и ценные бумаги в их стоимостном выражении.

Налог взимается при условии выдачи нотариусами или должностными лицами, уполномоченными совер-

шать нотариальные действия, свидетельств о праве на наследство или удостоверения ими договоров дарения в случаях, если общая стоимость переходящего в собственность физического лица имущества превышает установленную федеральным законом величину.

Эта величина должна превышать 850-кратный установленный законом размер МРОТ на день открытия наследства или 80-кратный МРОТ на день удостоверения договора дарения.

При этом оценку стоимости жилого дома, квартиры, дачи и садового домика, переходящих в собственность физических лиц в порядке наследования или дарения, должны осуществлять органы коммунального хозяйства, в том числе бюро технической инвентаризации, или же страховые организации.

Оценка транспортных средств должна производиться страховыми органами или организациями, связанными с техническим обслуживанием транспортных средств, а при оформлении права наследования — судебно-экспертными учреждениями системы Минюста России.

Оценка другого имущества производится специалистами-оценщиками.

Нотариусы, а также другие должностные лица, уполномоченные совершать нотариальные действия, в соответствии с федеральным налоговым законодательством обязаны представить в налоговый орган по месту их нахождения справку о стоимости имущества, переходящего в собственность физических лиц, необходимую для исчисления налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения.

Важно подчеркнуть, что налог с имущества, переходящего в порядке наследования, исчисляется от стоимости наследственного имущества на день открытия наследства вне зависимости от того, что стоимость этого имущества в момент выдачи свидетельства может быть иной по сравнению с его оценкой на день открытия наследства.

Налог с имущества, переходящего в порядке дарения, исчисляется со стоимости имущества, указанной

сторонами, участвующими в сделке, но не ниже оценки, произведенной уполномоченными на это органами.

Имущество, перешедшее в порядке наследования или дарения, может быть продано, подарено, обменено собственником только после уплаты им налога, что должно быть подтверждено соответствующей справкой налогового органа.

Законодательством РФ установлены различные ставки налога в зависимости от стоимости имущества, переходящего в порядке наследования (табл. 16) и в порядке дарения (табл. 17).

Применяя ставки налога, важно знать: кто же относится к наследникам первой и второй очереди?

Наследниками первой очереди являются дети (в том числе усыновленные), супруг, родители (усыновители) умершего, а также ребенок умершего, родившийся после его смерти. Наследниками второй очереди являются братья и сестры умершего, его дед и бабушка как со сто-

Таблица 16

**Ставки налога с имущества,
переходящего в порядке наследования**

Стоимость имущества, кратно МРОТ	Наследники		
	первой очереди	второй очереди	другие
От 850 до 1700	5% стоимости имущества, превышающей 850 МРОТ	10% стоимости имущества, превышающей 850 МРОТ	20% стоимости имущества, превышающей 850 МРОТ
От 1700 до 2550	42,5 МРОТ + + 10% стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ	85 МРОТ + + 30% стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ	170 МРОТ + + 30% стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ
Свыше 2550	127,5 МРОТ + + 15% стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ	255 МРОТ + + 30% стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ	425 МРОТ + + 40% стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ

**Ставки налога с имущества,
переходящего в порядке дарения**

Стоимость имущества, кратно МРОТ	Наследники	
	дети, родители	другие физические лица
От 80 до 850	3% стоимости имущества, превышающей 80 МРОТ	10% стоимости имущества, превышающей 80 МРОТ
От 851 до 1700	23,1 МРОТ + 7% стоимости имущества, превышающей 850 МРОТ	77 МРОТ + 20% стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ
От 1700 до 2550	82,6 МРОТ + 11% стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ	247 МРОТ + 30% стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ
Свыше 2550	176,1 МРОТ + 15% стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ	502 МРОТ + 40% стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ

роны отца, так и со стороны матери. Наследники второй очереди призываются к наследованию по закону лишь при отсутствии наследников первой очереди или при непринятии ими наследства, а также в случае, когда все наследники первой очереди лишены завещателем права наследования.

При исчислении налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, учитывается установленный законом размер минимальной месячной оплаты труда на день открытия наследства или удостоверения договора дарения.

Федеральным законом установлен фактически закрытый перечень льгот по налогу, т. е. региональные и местные органы власти не имеют права расширять его.

Налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, в частности, не взимается со стоимости имущества, переходящего в порядке наследования пережившему супругу или дарения одним супругом

другому. При этом налог не должен взиматься независимо от того, проживали супруги вместе или нет. Основанием для предоставления указанной льготы является свидетельство о регистрации брака, а при его отсутствии — решение суда о признании факта супружества.

Освобождены от налога стоимость жилых домов или квартир, а также суммы паевых накоплений в жилищно-строительных кооперативах, если наследники или одаряемые проживали в этих домах или квартирах совместно с наследователем или дарителем на день открытия наследства или оформления договора дарения.

Факт совместного проживания должен быть подтвержден справкой из соответствующего жилищного органа или городской, поселковой, сельской администрации либо решением суда. В связи с этой льготой возникает вопрос: должны или не должны лишаться права на льготу по налогу физические лица, получающие имущество в порядке наследования или дарения, которые проживали совместно с наследодателем или дарителем и временно выехали в связи с обучением, нахождением в длительной служебной командировке, прохождением срочной службы в Вооруженных Силах? Федеральный закон установил, что на таких лиц льгота также распространяется. В этом случае основанием для предоставления льготы является справка соответствующей организации о причинах отсутствия гражданина.

Не взимается налог со стоимости имущества, переходящего в порядке наследования от лиц, погибших при защите СССР и Российской Федерации, в связи с выполнением ими государственных или общественных обязанностей либо долга гражданина СССР и Российской Федерации по спасению человеческой жизни, охране государственной собственности и правопорядка.

Основанием для предоставления льготы является документ соответствующей организации о смерти наследователя.

Не подлежит обложению налогом также стоимость жилых домов и транспортных средств, переходящих в

порядке наследования инвалидам I и II групп. Льгота предоставляется тем физическим лицам, которые имели указанные выше группы инвалидности на момент получения свидетельства на право наследования.

Со стоимости транспортных средств, переходящих в порядке наследования членам семей военнослужащих, потерявших кормильца, указанный налог также не взимается. Потерявшими кормильца считаются члены семьи умершего или погибшего военнослужащего, имеющие право на получение пенсии по случаю потери кормильца.

Не являются плательщиками налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, сотрудники дипломатических и консульских представительств и приравненных к ним международных организаций, а также члены их семей.

Исчисление налога физическим лицам, проживающим на российской территории, и вручение им платежных извещений производятся налоговыми органами в 15-дневный срок со дня получения соответствующих документов от нотариусов и должностных лиц, уполномоченных совершать нотариальные действия.

Исчисление налога физическим лицам, проживающим за пределами России, и вручение им платежных извещений производятся до получения ими документа, удостоверяющего право собственности на имущество. Выдача им такого документа без предъявления квитанции об уплате налога не может быть произведена.

Налог исчисляется со стоимости имущества, переходящего от каждого конкретного наследодателя в собственность наследника, в зависимости от причитающейся ему доли.

При получении физическим лицом в дар имущества, принадлежащего на праве общей совместной собственности нескольким физическим лицам, а также при дарении физическим лицом имущества в общую совместную собственность нескольким физическим лицам налог исчисляется от стоимости имущества, соответствующей доле, причитающейся каждому одаряемому от каждого

из дарителей, по ставке, определяемой в зависимости от степени родства дарителя и одаряемого и от суммы стоимости этого имущества. Доли участников общей совместной собственности на имущество признаются равными, если иное не определено на основании закона или не установлено соглашением всех ее участников.

Сумма исчисленного налога на имущество, переходящее в собственность физических лиц в порядке наследования, при наличии в составе этого имущества жилых домов или квартир, дач и садовых домиков в садоводческих товариществах, уменьшается на сумму налога на имущество физических лиц, подлежащую уплате этими лицами за указанные объекты до конца года открытия наследства.

В тех случаях, когда физическому лицу от одного и того же физического лица неоднократно в течение года переходит в собственность имущество в порядке дарения, налог исчисляется в общей стоимости имущества на основании всех нотариально удостоверенных договоров.

Физические лица уплачивают исчисленный налог на основании платежных извещений, вручаемых им налоговыми органами, в следующем **порядке**.

Физические лица, проживающие на территории РФ, уплачивают налог не позднее трехмесячного срока со дня вручения им платежного извещения. Физические лица, проживающие за пределами РФ, уплату налога производят до получения ими документа, удостоверяющего их право собственности на имущество.

Начисление налога и вручение платежного извещения производятся налоговым органом по месту нахождения имущества или по месту нотариального удостоверения перехода имущества в собственность другого лица в порядке наследования или дарения. В том случае, если плательщику не был исчислен налог по месту нахождения или нотариального удостоверения имущества, то справка о стоимости имущества направляется в налоговый орган по месту жительства плательщика для начисления и взыскания налога.

В случае необходимости налоговые органы могут предоставить **рассрочку** или **отсрочку** уплаты налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, но не более чем на два года с уплатой процентов в размере 0,5 ставки на срочные вклады, действующей в Сбергательном банке РФ.

При этом под отсрочкой федеральное законодательство понимает перенос предельного срока уплаты полной суммы налога на более поздний срок, а под рассрочкой – распределение суммы налога на определенные части с установлением сроков уплаты этих частей.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, может быть принято начальниками государственных налоговых инспекций на основании письменного заявления налогоплательщика. В заявлении должны быть указаны причины, по которым налогоплательщик нуждается в отсрочке или рассрочке.

Заявление о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, принимается от физических лиц в течение 3-месячного срока со дня вручения платежного извещения. При подаче гражданском заявлении по истечении этого срока отсрочка или рассрочка не предоставляется.

Сумма причитающихся к уплате процентов определяется по ставке на срочные вклады, действующей в Сбербанке РФ на момент вынесения решения налогового органа о предоставлении налогоплательщику отсрочки или рассрочки, без последующего перерасчета этой суммы в случае изменения ставок на срочные вклады.

Начисление процентов производится исходя из количества дней отсрочки или рассрочки платежа налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения. При этом законодательством установлено, что в случае уплаты физическими лицами причитающихся сумм налога и процентов ранее срока, указанного в решении налогового органа, перерасчет суммы процентов не должен производиться.

По истечении установленных сроков уплаты налогов невнесенная сумма считается недоимкой и взыскивается с начислением пени и начисленных процентов по предоставленным отсрочкам или рассрочкам в установленном порядке.

При неуплате налога в установленные сроки пеня взимается в размере 0,7% суммы недоимки за каждый день просрочки платежа. При этом пеня начисляется с установленного срока уплаты налога, т. е. 3-месячного срока, а в случае предоставления рассрочки или отсрочки уплаты налога — со следующего дня после окончания срока рассрочки или отсрочки. На сумму процентов за предоставление отсрочки или рассрочки по уплате налога пеня не начисляется.

За непредставление либо несвоевременное представление налоговым органам документов, необходимых для исчисления налога, на нотариусов и руководителей органов, которым предоставлено право совершать нотариальные действия, в судебном порядке налагается штраф в 5-кратном установленном законом размере минимальной месячной оплаты труда.

Вопросы для самопроверки

- 1. Кто является плательщиком налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения?*
- 2. В чем состоят особенности определения объекта обложения налогом?*
- 3. Кто устанавливает ставки налога? От чего зависит размер ставок?*
- 4. Каков перечень льгот по налогу? Кто имеет право устанавливать эти льготы?*
- 5. Каков порядок исчисления и уплаты налога?*
- 6. Кто имеет право предоставлять рассрочку или отсрочку по налогу с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения?*

3.11. СБОРЫ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ЖИВОТНОГО МИРА И ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ВОДНЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ РЕСУРСОВ

Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование водными биологическими ресурсами введены в качестве федерального сбора с 2004 г. принятым гл. 25¹ Налогового кодекса РФ. Цель этого сбора — повысить бюджетообразующее значение налогов, связанных с использованием природных ресурсов, а также добиться оптимального соотношения между стимулирующей и фискальной функциями налогов.

До принятия данной главы Кодекса вопросы взимания платы за пользование объектами животного мира и водными биологическими ресурсами регулировались законодательством о животном мире, исключительной экономической зоне и континентальном шельфе РФ и носили рамочный характер.

Введением гл. 25¹ сборы за пользование объектами животного мира и за пользование водными биологическими ресурсами приведены в полное соответствие с частью первой Налогового кодекса РФ, поскольку в ней определены все необходимые элементы сбора.

Указанная глава Кодекса устанавливает сборы за пользование объектами животного мира и за пользование водными биологическими ресурсами, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании решений или лицензий в соответствии с российским законодательством.

При этом ставки сборов за пользование объектами животного мира, являющимися объектами охоты, установлены исходя из потребности финансовых средств на охрану и воспроизводство охотничьих животных.

Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира, за исключением объектов животного мира, относящихся к объектам водных биологических ресурсов, являются организации и физические лица,

в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке лицензии или разрешения на пользование объектами животного мира на российской территории.

Плательщиками сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов являются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке лицензии или разрешения на пользование объектами водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Соответственно **объектами обложения** считаются объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов в соответствии с предусмотренным в Кодексе перечнем, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании лицензий или разрешений на пользование объектами животного мира, выдаваемых в соответствии с российским законодательством.

Одновременно с этим Кодексом установлены определенные изъятия в части обеспечения объектов животного мира и водных биологических ресурсов из объектов обложения данным сбором.

В частности, не являются объектами обложения объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов, пользование которыми осуществляется для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока (по перечню, утверждаемому Правительством РФ) и лицами, не относящимися к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающими в местах их традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности, для которых охота и рыболовство являются основой существования. Такое право распространяется только на количество объектов животного мира и объектов водных биологических

ресурсов, добываемых для удовлетворения личных нужд, в местах традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности данной категории плательщиков. При этом установлено, что лимиты использования объектов животного мира и лимиты и квоты объектов водных биологических ресурсов для удовлетворения личных нужд должны устанавливаться органами исполнительной власти субъектов РФ по согласованию с уполномоченными федеральными органами исполнительной власти.

Ставки сбора за каждый объект животного мира установлены Налоговым кодексом и являются единым на всей территории РФ (табл. 18).

При этом указанные ставки применяются в уменьшенном в два раза размере в случае изъятия молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных.

Одновременно с этим предусмотрено применение ставки сбора за каждый объект животного мира в размере 0 руб. в отдельных, предусмотренных Кодексом, случаях. В частности, указанная ставка применяется, когда пользование такими объектами животного мира осуществляется в целях охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов животного мира, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов животного мира, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти.

Указанная ставка применяется и в случае пользования такими объектами животного мира в целях изучения запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях в соответствии с российским законодательством.

Конкретные ставки сбора установлены и за каждый объект водных биологических ресурсов, в том числе морских млекопитающих (табл. 19). В связи с

Ставки сбора за каждый объект животного мира

Наименование объекта животного мира	Ставка сбора, руб. (за 1 животное)
Овцебык, гибрид зубра с бизоном или домашним скотом	15 000
Медведь (за исключением камчатских популяций и медведя белогрудого)	3000
Медведь бурый (камчатские популяции), медведь белогрудый	6000
Благородный олень, лось	1500
Пятнистый олень, лань, снежный баран, сибирский горный козел, серна, тур, муфлон	600
Косуля, кабан, кабарга, рысь, росомаха	450
Дикий северный олень, сайгак	300
Соболь, выдра	120
Барсук, куница, сурок, бобр	60
Харза	100
Енот-полоскун	30
Степной кот, камышовый кот	100
Европейская норка	30
Глухарь, глухарь каменный	100
Улар кавказский	100
Саджа	30
Фазан, тетерев, водяной пастушок, малый погоньш, погоньш-крошка, погоньш, большой погоньш, камышница	20

многообразием видов добываемых водных биологических ресурсов количество таких ставок приближается к сотне. При этом они дифференцированы по 5 водным бассейнам.

Отдельно установлены ставки сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов – **морскими млекопитающими**. Размеры их колеблются от 150 руб. до 30 тыс. руб. за одно млекопитающее. В частности,

**Ставки сбора по отдельным видам
водных биологических ресурсов**

Наименование объекта водных биологических ресурсов	Ставка сбора, руб. (за 1 т)
Дальневосточный бассейн	
Треска	3000
Палтус	3500
Камбала	200
Навага	200
Краб камчатский	100 000
Сайра	200
Северный бассейн	
Треска	5000
Сельдь	400
Камбала	300
Палтус	7000
Краб камчатский	100 000
Балтийский бассейн	
Салака	20
Шпрот	20
Треска	3000
Камбала	400
Каспийский бассейн	
Килька каспийская	20
Сельдь	20
Судак	1000
Осетровые	5500
Азово-Черноморский бассейн	
Судак	1000
Кефаль	1000
Лещ	150
Шпрот	20
Осетровые	5500
Внутренние водные объекты (реки, водохранилища, озера)	
Осетровые	5500

Наименование объекта водных биологических ресурсов	Ставка сбора, руб. (за 1 т)
Семга, чавыча, кета осенняя амурская, кижуч, нельма, таймень, нерка, балтийский лосось	5000
Байкальский белый хариус, угорь, чир, мускун	2100
Судак	1000

ставка сбора за одну касатку и других китообразных (за исключением белухи) достигает 30 тыс. руб., за белуху — 3 тыс. руб., а за каспийского тюленя, байкальского тюленя и тюленя обыкновенного — 150 руб.

Вместе с тем Кодексом предусмотрено, что в случае пользования объектами водных биологических ресурсов в целях охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов водных биологических ресурсов, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов водных биологических ресурсов, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти, ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов устанавливаются в размере 0 руб.

Такая же ставка применяется при пользовании этими объектами в случае изучения запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях в соответствии с российским законодательством.

Пониженная на 85% ставка сбора применяется для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, включенных в утвержденный Правительством РФ перечень.

Применение указанной пониженной ставки сбора ограничено объемом промышленных квот, выделенных этим организациям на бесплатной основе в 2001 г.

Закон при этом дает четкое определение градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций. Это организации, численность работающих в которых с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта. Кроме того, данные организации должны функционировать на 1 января 2002 г. не менее 5 лет, эксплуатировать только находящиеся у них на праве собственности рыбопромысловые суда, обязаны быть зарегистрированы в качестве юридического лица в соответствии с российским законодательством и объем реализованной ими рыбной продукции или выловленных объектов водных биологических ресурсов должен составлять в стоимостном выражении более 70% общего объема реализуемой ими продукции.

Сумма сбора за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов определяется в отношении каждого вида объекта животного мира и каждого вида объекта водных биологических ресурсов как произведение соответствующего количества объектов животного мира и объекта водных биологических ресурсов и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта.

Налогоплательщики обязаны сумму сбора за пользование объектами животного мира уплачивать при получении лицензии или разрешения на пользование объектами животного мира.

Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивается в виде разового и регулярных взносов.

Сумма разового взноса составляет 10% от исчисленной суммы сбора и уплачивается при получении лицензии или разрешения на пользование объектами водных биологических ресурсов.

Оставшаяся сумма сбора уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия лицензии или разрешения на пользование

объектами водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа.

Уплата сборов производится в следующем порядке.

Плательщики – физические лица, за исключением индивидуальных предпринимателей, уплачивают сбор по местонахождению органа, выдавшего лицензию или разрешение.

Налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели платят сбор по месту своего учета.

Налоговое законодательство установило **обязанность органов, выдающих в установленном порядке лицензию или разрешение** на пользование объектами животного мира или на пользование объектами водных биологических ресурсов, не позднее 5-го числа каждого месяца представлять в налоговые органы по месту своего учета сведения о выданных лицензиях или разрешениях, о сумме сбора, подлежащей уплате по каждой лицензии или разрешению, а также сведения о сроках уплаты сбора по форме, утвержденной МНС России.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование объектами животного мира, обязаны не позднее 10 дней с даты получения лицензии или разрешения на пользование объектами животного мира представить в налоговые органы по месту своего учета сведения о полученных лицензиях или разрешениях, подлежащих уплате суммах сбора и суммах фактически уплаченных сборов.

По истечении срока действия лицензии или разрешения им предоставлено право обратиться в налоговый орган по месту своего учета за зачетом или возвратом сумм сбора по нереализованным лицензиям или разрешениям.

Зачет или возврат сумм сбора по нереализованным лицензиям или разрешениям осуществляется в общем порядке, установленном по всем налогам и сборам, при условии представления необходимых документов, перечень которых установлен МНС России.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование объектами водных биологических ресурсов, обязаны не позднее 10 дней с даты получения лицензии или разрешения на пользование объектами водных биологических ресурсов представить в налоговые органы по месту своего учета сведения о полученных лицензиях или разрешениях на пользование объектами водных биологических ресурсов, а также суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов.

Суммы сбора за пользование объектами животного мира в полном объеме поступают в доходы бюджетов субъектов Федерации.

Вопросы для самопроверки

1. Чем вызвана необходимость принятия данного сбора?

2. Кто является плательщиками сбора за пользование объектами животного мира и сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов?

3. Что является объектом налогообложения сбором?

4. Каковы ставки сбора за каждый объект животного мира и за каждый объект водных биологических ресурсов? Кем они устанавливаются? К какой налоговой базе применяются?

5. В каком порядке и в какие сроки уплачиваются в бюджет суммы сборов?

Глава 4

РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

4.1. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

Налог на имущество организаций установлен на территории РФ с 1 января 1992 г. Законом РФ от 13.12.91 № 2030-1 *в качестве регионального налога.*

В 2003 г. была принята соответствующая глава Налогового кодекса РФ, которая заменила собой данный Закон. Этой главой в порядок исчисления и уплаты налога внесен ряд принципиальных изменений.

В частности, в целях стимулирования развития производства и подготовки к введению налога на недвижимость предусмотрено существенное сужение объектов налогообложения за счет исключения из налогообложения таких объектов, как готовая продукция, сырье и материалы, товары и некоторые другие.

В целях сохранения поступлений по данному налогу на уровне сложившихся поступлений за последние годы увеличен предельный размер налоговой ставки по сравнению с действовавшим до введения данной главы Кодекса.

Во избежание неоднозначного толкования норм закона при передаче имущества в совместную деятельность или доверительное управление установлен отдельный порядок определения в этом случае налоговой базы.

Особый порядок определения налоговой базы установлен также для иностранных организаций, имеющих недвижимое имущество на территории РФ, но не осуществляющих деятельности на этой территории.

Существенно сокращен перечень исключений из объекта налогообложения, а также перечень налоговых льгот, установленных непосредственно в Налоговом кодексе. Он распространен лишь на узкий круг имущества организаций. Вместе с тем предусмотрено право законодательных (представительных) органов субъектов РФ на установление дополнительных налоговых льгот. Одновременно с этим данный налог сохранен в качестве регионального налога.

Исходя из статуса данного налога он вводится на соответствующей территории законодательными (представительными) органами власти субъектов РФ. Они же устанавливают конкретные ставки этого налога, дополнительные, сверх предусмотренных федеральным законом, льготы для отдельных категорий налогоплательщиков. Указанные региональные органы определяют также порядок и сроки уплаты данного налога, форму отчетности по нему.

В соответствии с Налоговым кодексом этот налог, а также налог на имущество физических лиц и налог на землю должны в перспективе быть заменены налогом на недвижимость, экспериментальная апробация которого осуществляется в настоящее время в отдельных муниципальных образованиях. Решения о такой замене будут приниматься законодательными (представительными) органами субъектов Федерации после принятия соответствующей главы Налогового кодекса.

Налогоплательщиками по налогу являются практически все российские организации, включая финансируемые из бюджетов всех уровней.

К числу плательщиков налога относятся также иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства. Иностранные организации, не осуществляющие деятельности в России через постоянные представительства, но имеющие в собственности недвижимое имущество на территории РФ, на континентальном

шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ, тоже являются плательщиками налога.

Таким образом, платить налог на имущество обязаны компании, фирмы, любые другие организации (включая полные товарищества), образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации и объединения, а также их обособленные подразделения, имеющие недвижимое имущество на российской территории.

Объектом налогообложения для российских организаций определено учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств движимое и недвижимое имущество, включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность.

Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, объектом налогообложения является движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств. При этом иностранные организации обязаны вести учет объектов налогообложения в соответствии с установленным в Российской Федерации порядком ведения бухгалтерского учета.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, признано находящееся на территории РФ недвижимое имущество, принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности.

Законодательством установлен и ряд объектов движимого и недвижимого имущества, которые не являются объектами налогообложения.

К ним, в частности, относятся земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы).

Не является объектом налогообложения имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или

оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная или приравненная к ней служба, и которое используется этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, являющегося объектом налогообложения. При этом указанное имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике конкретной организации.

В том случае, если для отдельных видов основных средств не предусмотрено начисление амортизации, то стоимость указанных объектов имущества для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой в конце каждого налогового или отчетного периода по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета.

Налоговая база в части объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в нашей стране через постоянные представительства, а также в части таких объектов иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, определяется как **инвентаризационная стоимость** указанных объектов по данным органов технической инвентаризации.

При этом законодательством установлено, что уполномоченные органы и специализированные организации, осуществляющие учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, обязаны сообщать в налоговый орган по местонахождению указанных объектов сведения об инвентаризационной стоимости каждого такого объекта, находящегося на территории соответствующего субъекта РФ, в течение

10 дней со дня оценки или переоценки указанных объектов.

Необходимо особо подчеркнуть, что налоговая база должна рассчитываться отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации или месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации. Отдельно рассчитывается налоговая база по имуществу каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации. Также подлежит отдельному расчету налоговая база по имуществу обособленных подразделений организации, имеющих отдельный баланс, по имуществу постоянно представительства иностранной организации, а также в части имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Возникает естественный вопрос о порядке расчета налоговой базы в случае, когда объект недвижимого имущества, подлежащий налогообложению, имеет фактическое местонахождение на территориях разных субъектов РФ или на территории субъекта РФ и территориальном море РФ (на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне). В этом случае налоговая база должна также определяться отдельно в каждом субъекте Федерации пропорционально доле балансовой стоимости объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта РФ.

Как и по большинству других налогов, при исчислении налога на имущество организаций налоговая база определяется налогоплательщиками **самостоятельно**.

Для расчета налоговой базы и суммы налога необходимо определить **среднегодовую стоимость имущества**.

Среднегодовая стоимость имущества, являющегося объектом налогообложения за налоговый или отчетный период, определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной

стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового или отчетного периода и 1-е число следующего за налоговым или отчетным периодом месяца, на количество месяцев в соответствующем периоде, увеличенное на единицу.

Некоторые особенности расчета налоговой базы установлены в части недвижимого имущества иностранных организаций. Она принимается в размере инвентаризационной стоимости данного объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Кроме того, определенные особенности установлены при определении налоговой базы в рамках договора простого товарищества или договора о совместной деятельности.

Налоговая база в этом случае определяется исходя из остаточной стоимости являющегося объектом налогообложения имущества, внесенного налогоплательщиком по договору простого товарищества или договору о совместной деятельности. При этом должно учитываться также другое имущество (по остаточной стоимости), приобретенное или созданное в процессе совместной деятельности и составляющее общее имущество товарищей.

Каждый участник договора простого товарищества должен производить исчисление и уплату налога в части являющегося объектом налогообложения имущества, переданного им в совместную деятельность. В части имущества, приобретенного и созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплата налога производятся участниками договора простого товарищества пропорционально стоимости их вклада в общее дело.

При этом лицо, ведущее учет общего имущества товарищей, обязано сообщать не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, каждому налогоплательщику — участнику договора простого товарищества или договора о совместной деятельности

сведения об остаточной стоимости имущества, составляющего общее имущество товарищей, на 1-е число каждого месяца соответствующего отчетного периода и о доле каждого участника в общем имуществе товарищей. При этом данное лицо должно также сообщить сведения, необходимые для определения налоговой базы по каждому налогоплательщику.

Особенностью налогообложения имущества, переданного в доверительное управление, а также имущества, приобретенного в рамках договора доверительного управления, является то, что оно подлежит налогообложению у учредителя доверительного управления.

Налоговым периодом по налогу на имущество организаций установлен календарный год.

Отчетными периодами являются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

При этом законодательные (представительные) органы субъектов РФ при установлении налога могут не устанавливать отчетные периоды.

Как уже отмечалось, **налоговая ставка** по налогу на имущество организаций устанавливается законами субъектов РФ. При этом она не может превышать 2,2%.

Одновременно с этим федеральное законодательство допускает установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков или имущества, признанного объектом налогообложения.

Поскольку налог на имущество является региональным, федеральное законодательство установило достаточно узкий **перечень организаций, имущество которых не должно облагаться налогом, обязательный на всей территории страны перечень льгот по налогу, а также объектов, не подлежащих налогообложению.**

В частности, освобождаются от налогообложения организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Минюста России в части имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций.

Не подлежат налогообложению также религиозные организации в части имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности.

Освобождены от налогообложения и общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%. Эта льгота распространяется исключительно на имущество, используемое для осуществления уставной деятельности данных организаций.

Кроме того, организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, освобождаются от уплаты налога при условии, что среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%.

При этом льготируется имущество, используемое для производства или реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых), а также работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг).

Не является объектом налогообложения также имущество учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общероссийские общественные организации инвалидов, используемое этими учреждениями для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям.

Освобождены от налогообложения организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, в части имущества, используемого для производства ветеринарных

иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями.

Не должен платиться налог в части объектов, признанных в установленном порядке памятниками истории и культуры федерального значения.

Освобождены от налогообложения объекты жилищного фонда и инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, содержание которых полностью или частично финансируется за счет средств бюджетов субъектов РФ или местных бюджетов.

Также не подлежат налогообложению объекты социально-культурной сферы, используемые организациями для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения.

Льготный порядок в виде полного освобождения от уплаты налога установлен в отношении объектов мобилизационного назначения и мобилизационных мощностей, законсервированных или не используемых в производстве; испытательных полигонов, снаряжательных баз, аэродромов, объектов единой системы организации воздушного движения и других объектов, отнесенных в соответствии с законодательством РФ к объектам особого назначения.

Указанная льгота распространяется также на ядерные установки, используемые для научных целей, пунктов хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилищ радиоактивных отходов.

Освобождены от уплаты налога ледоколы, суда с ядерными энергетическими установками и суда атомно-технологического обслуживания.

Не облагаются налогом также железнодорожные пути общего пользования, федеральные автомобильные дороги общего пользования, магистральные трубопроводы, линии энергопередачи, а также сооружения, являющиеся неотъемлемой технологической частью указанных объектов.

Не взимается налог и с космических объектов.

В полном размере освобождено от налогообложения имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий, коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций, а также имущество государственных научных центров.

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период.

По итогам каждого отчетного периода налогоплательщик обязан исчислить и внести в бюджет сумму авансового платежа по налогу в размере $1/4$ произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

При этом сумма авансового платежа по налогу в части объектов недвижимого имущества иностранных организаций исчисляется по истечении отчетного периода как $1/4$ инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку.

Одновременно с этим законодательным (представительным) органам субъектов РФ при установлении налога предоставлено право разрешать отдельным категориям налогоплательщиков не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной по итогам налогового периода, т. е. календарного года, и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных и внесенных в бюджет в течение года.

При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации или месту постановки на учет в налого-

вых органах постоянного представительства иностранной организации, в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации, а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Порядок и конкретные сроки уплаты авансовых платежей по налогу и окончательной суммы налога по итогам налогового периода устанавливаются законами субъектов РФ.

Если законом субъекта РФ не предусмотрено иное, то в течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу. По истечении налогового периода налогоплательщики должны уплатить окончательную сумму налога.

Налог и авансовые платежи по налогу в части имущества, находящегося на балансе российской организации, подлежат уплате в бюджет по местонахождению указанной организации.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в нашей стране через постоянные представительства, уплачивают налог и авансовые платежи по налогу в бюджет по месту постановки указанных постоянных представительств на учет в налоговых органах.

В части объектов недвижимого имущества иностранной организации налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению объекта недвижимого имущества.

В том случае, когда в состав организации-налогоплательщика входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, указанная организация уплачивает налог или авансовые платежи по налогу в бюджет по местонахождению каждого из обособленных

подразделений в части имущества, находящегося на отдельном балансе каждого из них, в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти обособленные подразделения, и налоговой базы или средней стоимости имущества, определенной за налоговый или отчетный период в отношении каждого обособленного подразделения.

Определенные особенности исчисления и уплаты налога установлены Кодексом в отношении объектов недвижимого имущества, находящихся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения.

В том случае, если организация учитывает на балансе объекты недвижимого имущества, находящиеся вне ее местонахождения или местонахождения ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, она должна уплачивать налог, а также авансовые платежи по налогу в бюджет по местонахождению каждого из указанных объектов недвижимого имущества. Сумма налога при этом определяется как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти объекты недвижимого имущества, и налоговой базы, определенной за налоговый или отчетный период.

По истечении каждого отчетного и налогового периода налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего местонахождения, по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества налоговые **расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу.**

В отношении имущества, находящегося или в территориальном море РФ, или на континентальном шельфе РФ, или в исключительной экономической зоне РФ, или за пределами территории РФ, налоговые

расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговая декларация по налогу представляются в налоговый орган по местонахождению российской организации, а в части иностранных организаций — по месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства.

Налогоплательщики должны представлять налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода.

По итогам налогового периода налоговые декларации представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Вопросы для самопроверки

1. Каковы перспективы налога на имущество организаций?

2. Какие принципиальные изменения внесены в налогообложение имущества организаций после принятия соответствующей главы Налогового кодекса РФ?

3. Кто является плательщиком налога на имущество организаций?

4. Что является объектом налогообложения?

5. Какое имущество организации не является объектом обложения налогом?

6. Каков порядок расчета налоговой базы по налогу?

7. Какова предельная ставка налога на имущество предприятий? Кто устанавливает конкретную ставку налога?

8. Какие существуют льготы по налогу и кто их устанавливает?

9. Каков порядок исчисления и уплаты налога?

10. В какие сроки уплачивается налог на имущество?

4.2. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

Региональный транспортный налог введен в действие с 1 января 2003 г. взамен действовавших до того времени налога с владельцев транспортных средств, регулируемого Федеральным законом “О дорожных фондах в Российской Федерации”, и налога на водно-воздушные транспортные средства, регулируемого Законом “О налогах на имущество физических лиц”.

Он установлен гл. 28 Налогового кодекса РФ и как все региональные налоги вводится в действие законами субъектов Федерации исходя из положений Кодекса. Налог является обязательным, поскольку субъектам Федерации не предоставлено право не вводить данный налог на соответствующей территории.

При этом Кодекс предоставил право законодательным (представительным) органам власти субъектов Федерации определять только следующие характеристики данного налога: ставку налога (в пределах, установленных Налоговым кодексом), порядок и сроки его уплаты, форму отчетности по данному налогу. Кроме того, при установлении налога в законах субъектов Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и соответствующие основания для их применения налогоплательщиками.

Таким образом, Налоговый кодекс предоставил субъектам Федерации достаточно существенные полномочия по установлению и введению транспортного налога.

Плательщиками налога являются физические лица и организации, на которых в соответствии с российским законодательством зарегистрированы транспортные средства, признанные объектом налогообложения. При этом имеется определенная особенность установления налогоплательщика по транспортным средствам, зарегистрированным на физических лиц и переданным ими на основании доверенности на право владения и распоряжения другим лицам до момента официального

опубликования закона о транспортном налоге. В этом случае налогоплательщиком выступает лицо, указанное в данной доверенности. При этом физические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, обязаны уведомить налоговый орган по месту жительства о передаче их на основании доверенности другим лицам.

Объектом налогообложения Налоговый кодекс установил автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые) суда и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном российским законодательством порядке.

Вместе с тем Налоговым кодексом установлен достаточно широкий **перечень транспортных средств**, которые **не относятся к объектам налогообложения**.

В частности, не облагаются налогом весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л. с.

Полученные или приобретенные через органы социальной защиты населения автомобили с мощностью двигателя до 100 л. с., или 73,55 кВт, а также автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, не подлежат обложению транспортным налогом.

Не являются объектом налогообложения промышленные морские и речные суда, а также пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности, на праве хозяйственного ведения или оперативного управления у организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских или грузовых перевозок.

Тракторы, самоходные комбайны, специальные автомашины (молоковозы, специальные машины для перевозки птицы, скота, автомобили ветеринарной помощи,

технического обслуживания и др.) освобождаются от обложения налогом, если они зарегистрированы на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используются при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции. К этой же категории относятся самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы.

Транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная или приравненная к ней служба, также не подлежат налогообложению, поскольку не являются объектом обложения.

Не могут облагаться налогом также транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона или кражи документом, выдаваемым уполномоченным на то органом

Налоговая база по налогу установлена в зависимости от категории объекта налогообложения. В частности, по транспортным средствам, имеющим двигатели, налоговой базой является мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах.

В отношении водных несамоходных, т. е. буксируемых транспортных средств, по которым установлена валовая вместимость, указанная вместимость в регистровых тоннах и является налоговой базой.

По всем другим водным и воздушным транспортным средствам налоговая база установлена как единица транспортного средства.

При этом **налоговая база** установлена Кодексом единая для всех транспортных средств, независимо от марки и страны их изготовления.

Налоговым периодом по транспортному налогу установлен календарный год, который совпадает с отчетным периодом.

Налоговые ставки по налогу, как уже отмечалось, устанавливаются законами субъектов Федерации в зависимости от установленной налоговой базы и на основе

следующих установленных Налоговым кодексом средних ставок налогообложения (табл. 20).

Таблица 20

Ставки по транспортному налогу

Наименование объекта налогообложения	Налоговые ставки, руб.		
	с каждой лошадиной силы	с каждой регистровой тонны валовой вместимости	с единицы транспортного средства
1	2	3	4
<i>Автомобили легковые с мощностью двигателя:</i>			
до 100 л. с. (до 73,55 кВт)	5		
свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт)	7		
свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт)	10		
свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт)	15		
свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	30		
<i>Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя</i>			
до 20 л. с. (до 14,7 кВт)	2		
свыше 20 л. с. до 35 л. с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт)	4		
свыше 35 л. с. (свыше 25,74 кВт)	10		
<i>Автобусы с мощностью двигателя:</i>			
до 200 л. с. (до 147,1 кВт)	10		
свыше 200 л. с. (свыше 147,1 кВт)	20		
<i>Грузовые автомобили с мощностью двигателя:</i>			
до 100 л. с. (до 73,55 кВт)	5		
свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт)	8		
свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт)	10		

1	2	3	4
свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт)	13		
свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	17		
<i>Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу</i>	5		
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя:			
до 50 л. с. (до 36,77 кВт)	5		
свыше 50 л. с. (свыше 36,77 кВт)	10		
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя:			
до 100 л. с. (до 73,55 кВт)	10		
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	20		
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя:			
до 100 л. с. (до 73,55 кВт)	20		
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	40		
Гидроциклы с мощностью двигателя.			
до 100 л. с. (до 73,55 кВт)	25		
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	50		
<i>Несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость</i>		20	
<i>Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели</i>	25		
<i>Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей</i>			200

Установленная существенная дифференциация средних налоговых ставок в зависимости от мощности двигателя транспортного средства направлена на усиление социальной справедливости при взимании этого налога, имея в виду, что максимальные ставки установлены

по более мощным, а значит, и более дорогим автотранспортным средствам.

Сравнительно высокие средние налоговые ставки предусмотрены по таким транспортным средствам, как самолеты, катера, яхты, гидроциклы и другие подобные водные и воздушные транспортные средства, имея в виду, что владельцами такого имущества являются физические лица и организации с достаточно большими финансовыми возможностями.

Право установления **конкретных налоговых ставок** предоставлено законодательным (представительным) органам субъектов Федерации, которые могут увеличивать или уменьшать указанные средние налоговые ставки, но не более чем в 5 раз.

При этом федеральное законодательство не исключает права субъектов РФ по установлению дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования транспортных средств.

При установлении законодательными (представительными) органами субъектов Федерации конкретных ставок многие из них были достаточно существенно скорректированы. При этом по большинству автомобилей отечественного производства предусмотрены, как правило, минимально низкие ставки.

Порядок исчисления налога установлен в зависимости от категории налогоплательщиков.

В частности, налогоплательщики, являющиеся организациями, обязаны самостоятельно исчислять сумму налога. Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками – физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на российской территории.

Сумма налога исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

В том случае, если регистрация транспортного средства или снятия его с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т. д.) была осуществлена в течение налогового периода, то исчисление суммы налога производится с учетом соответствующего коэффициента. Он определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде. При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимается за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения по утвержденным МНС России формам о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации в этих органах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, в течение 10 дней после их регистрации или снятия с регистрации.

Эти органы обязаны также сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения обо всех транспортных средствах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, по состоянию на 31 декабря истекшего календарного года, до 1 февраля текущего календарного года, а также обо всех связанных с ними изменениях, произошедших за предыдущий календарный год.

Порядок и сроки уплаты налога, как уже отмечалось, установлены законами соответствующих субъектов Федерации. При этом налогоплательщики-организации обязаны представить в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию в соответствии со сроком, установленным законом субъекта Федерации.

Налогоплательщику – физическому лицу налоговым органом в срок не позднее 1 июня года налогового периода должно быть вручено налоговое уведомление о подлежащей уплате сумме налога.

Вопросы для самопроверки

1. *Какие налоги заменил транспортный налог?*
2. *Какие права предоставлены законодательным (представительным) органам субъектов РФ при установлении налога?*
3. *Кто является плательщиком данного налога?*
4. *Что является объектом обложения транспортным налогом?*
5. *Как определяется налоговая база по налогу?*
6. *Каковы ставки транспортного налога? Кто их устанавливает?*
7. *В каком порядке исчисляется и уплачивается налог?*

Глава 5

МЕСТНЫЕ НАЛОГИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

5.1. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налог на имущество физических лиц установлен в Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом от 09.12.91 № 2003-1 в качестве местного налога. Указанным законом органам местного самоуправления предоставлены значительные права по установлению ставок налога, в частности установлены предельные ставки налога на отдельные виды имущества. Конкретные ставки налога устанавливаются представительными органами местного самоуправления. Вместе с тем несколько ограничены права местных органов по предоставлению льгот по налогу.

Плательщиками налога на имущество физических лиц в соответствии с федеральным законодательством являются граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства, т. е. физические лица, имеющие на территории РФ в собственности следующее имущество: жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и другие строения, помещения и сооружения.

Объектом обложения указанным налогом является перечисленное выше имущество, находящееся в собственности физических лиц.

Физические лица, имеющие в собственности легковые автомобили, мотоциклы, мотороллеры, грузовые автомобили и тракторы, а также самоходные машины и механизмы на пневмоходу, не платят налог на имущество, поскольку они являются плательщиками налога с владельцев транспортных средств.

Налог на имущество уплачивается ежегодно по ставке, устанавливаемой представительными органами власти местного самоуправления в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости, в пределах следующих установленных федеральным законодательством размеров (табл. 21).

Таблица 21

Ставки налога на строения, помещения и сооружения

Стоимость имущества	Ставка налога
До 300 тыс. руб.	До 0,1%
От 300 тыс. руб. до 500 тыс. руб.	От 0,1 до 0,3%
Свыше 500 тыс. руб.	От 0,3 до 2,0%

Федеральное законодательство установило **льготы** по налогу на имущество физических лиц, обязательные для применения на всей территории РФ, для достаточно широкого перечня категорий налогоплательщиков.

В частности, от уплаты налога освобождаются Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, лица, награжденные орденом Славы трех степеней, участники гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан.

Не взимается налог с инвалидов I и II группы, а также с инвалидов с детства.

Граждане, подвергшиеся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, в том числе пострадавшие от катастрофы, и участники ликвидации ее последствий, переселившиеся с территорий Украины, Республики Беларусь и других государств на территорию РФ для постоянного проживания, независимо от того, являются ли они гражданами РФ, в соответствии с международными договорами также освобождены от уплаты данного налога.

Не должны платить налог и граждане, ставшие инвалидами, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении "Маяк" и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, а также лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах.

Не являются плательщиками налога на имущество члены семей военнослужащих, потерявших кормильца, военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 и более лет.

К категории лиц, освобожденных от уплаты налога, относятся и лица, пострадавшие от радиационных воздействий. В эту категорию, в частности, включены лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь или ставшие инвалидами вследствие радиационных аварий и их последствий на других (кроме Чернобыльской АЭС) атомных объектах гражданского или военного назначения в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику, а также лица из числа летно-подъемного, инженерно-технического состава гражданской авиации и служебных пассажиров, выполнявших в составе экипажей воздушных судов и их служебных пассажиров в период с 1958 по 1990 г. полеты с целью радиационной разведки с момента ядерного выброса (взрыва) с последующим сечением и сопровождением радиоактивного облака, его исследованиями, регистрацией мощности доз в эпицентре взрывов (аварий) и по ядерно-радиационному следу при испытаниях ядерного оружия, ликвидации последствий ядерных и радиацион-

ных аварий на объектах гражданского и военного назначения.

Полное освобождение от уплаты налога согласно федеральному законодательству получили пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном российским пенсионным законодательством.

Не взимается налог на имущество с физических лиц, уволенных с военной службы или призывавшихся на военные сборы, выполнявших интернациональный долг в Афганистане или других странах, где велись боевые действия.

Кроме того, освобождены от уплаты налога родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Льгота в форме полного освобождения от уплаты налога установлена также для деятелей культуры, искусства и народных мастеров по принадлежащим им на праве собственности специально оборудованным сооружениям, строениям, помещениям (включая жилье), используемым исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий. С жилой площади, используемой указанными лицами для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек и других организаций культуры (на период такого их использования), налог также не взимается.

Освобождены от налогообложения расположенные на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан жилые строения жилой площадью до 50 м² и хозяйственные строения и сооружения общей площадью до 50 м².

Одновременно с этим в соответствии с федеральным законодательством органы государственной законодательной (представительной) власти автономной области, автономных округов и местного самоуправления районов, городов (кроме городов районного подчинения), районов в городах имеют право уменьшать размеры ставок и устанавливать дополнительные льготы по

налогам как для категории плательщиков, так и для отдельных плательщиков.

Городские (городов районного подчинения), поселковые, сельские органы местного самоуправления могут предоставлять льготы по налогам только отдельным плательщикам. Если в течение года у налогоплательщиков возникает право на льготу по налогу, то они освобождаются от указанных платежей начиная с того месяца, в котором возникло право на льготу.

При утрате в течение года права на льготу обложение указанными налогами производится начиная с месяца, следующего за утратой этого права.

Граждане, имеющие право на льготы, должны подтвердить его необходимыми документами.

Налог на имущество физических лиц, в отличие от большинства действующих в России налогов, **исчисляется** не самим налогоплательщиком, а **налоговым органом** по месту нахождения объектов налогообложения. При этом налоговый орган обязан выписать **платежное извещение** и вручить его плательщику налога. В том случае, когда физическое лицо не проживает по месту нахождения строения, помещения, сооружения, платежное извещение на уплату исчисленного налога должно быть направлено в налоговый орган по месту жительства физического лица для взыскания налога.

Важно подчеркнуть, что за строения, помещения, сооружения налог должен уплачиваться независимо от того, эксплуатируется это имущество или нет.

Налоговые органы, исчислившие налог, обязаны вручить гражданам платежные извещения на уплату указанного налога не позднее 1 августа.

Уплата налогов производится равными долями в два срока: не позднее 15 сентября и 15 ноября. По желанию плательщика налог может быть уплачен в полной сумме по первому сроку уплаты, т. е. не позднее 15 сентября.

Если граждане не были своевременно привлечены к уплате налогов, исчисление им налогов может быть

произведено не более чем за три предшествующих года. За такой же период налоговое законодательство допускает пересмотр неправильно произведенного обложения.

В этих случаях дополнительные суммы налогов с имущества уплачиваются в следующие сроки:

- суммы, дополнительно причитающиеся за текущий год, — равными долями в остающиеся до конца года сроки, но с тем чтобы на уплату соответствующей суммы было не менее 30 дней;
- суммы, начисленные на текущий год по истечении всех сроков уплаты или за предшествующие годы, — равными долями в два срока: через месяц после начисления сумм (после вручения извещения) и через месяц после первого срока уплаты.

По желанию плательщика налог может быть уплачен в полной сумме по первому сроку уплаты, т. е. через месяц после начисления сумм и вручения платежного извещения. Такие же сроки устанавливаются и при перерасчете платежей и доначислении сумм за текущий год в связи с неправильным определением стоимости строения, помещения или сооружения, с неправильным применением ставок налога и по другим причинам.

Налоговое законодательство допускает, что начисленные ранее суммы налога могут быть снижены или отменены в связи с возникновением права на льготы, утратой права собственности и по другим причинам. В таких случаях при понижении исчисленных на текущий год сумм в связи с пересмотром обложения или возникновением у плательщика права на льготу с начала года суммы налога, подлежащие снижению, исключаются равными долями по всем срокам уплаты. Если сумма налога по истекшим ко дню снижения налоговой суммы срокам полностью уплачена, то приходящиеся на эти сроки сложенные суммы исключаются из суммы, уплачиваемой к очередному сроку уплаты. Пеня, уплаченная по этим срокам, уменьшается на ту же долю,

на которую уменьшена первоначальная сумма платежа, а излишне уплаченная пеня засчитывается в погашение платежа по очередному сроку.

Если ко времени понижения первоначально исчисленных сумм налога все сроки уплаты истекли и налог полностью уплачен, то сумма переплаты должна быть возвращена плательщику, а при наличии за плательщиком недоимки по другим налоговым платежам переплата должна быть зачислена по заявлению плательщика в погашение этой недоимки.

Пересмотр неправильно исчисленных налогов за прошлые годы производится не более чем за три предыдущих года в таком же порядке.

За просрочку платежей налогов гражданами начисляется пеня в размере $1/300$ ставки рефинансирования Банка России с суммы недоимки за каждый день просрочки.

Сведения, необходимые для исчисления налога в налоговые органы обязаны бесплатно представлять органы коммунального хозяйства, осуществляющие оценку строений, помещений и сооружений, а также страховые, нотариальные и другие органы в сроки, установленные налоговыми органами.

За непредставление данных, необходимых для исчисления налоговых платежей, на должностных лиц этих организаций в соответствии с федеральным законодательством налагается штраф в размере 5-кратной установленной законом минимальной месячной оплаты труда.

В том случае, если в течение года произошло отчуждение строений, помещений или сооружений одним гражданином — плательщиком налогов в пользу другого гражданина в форме купли-продажи, мены, дарения и т. д., налог должен исчисляться и предъявляться к уплате первоначально владельцу с 1 января текущего года до начала того месяца, в котором он утратил право собственности на указанное имущество, а каждому новому собственнику налог должен быть предъявлен с момента вступления в право собствен-

сти на строение, помещение или сооружение до момента его отчуждения.

Если отдельные граждане и другие указанные выше лица, имеющие строения, помещения и сооружения, на протяжении года возвели на месте нахождения этих строений, помещений и сооружений новые постройки (гаражи, сараи и др.) или произвели пристройки, надстройки к основным строениям, то за такие постройки, пристройки и надстройки налог взимается также с начала года, следующего за их возведением.

В случае уничтожения, полного разрушения строения, помещения, сооружения или транспортного средства взимание налога прекращается начиная с месяца, в котором они были уничтожены или разрушены.

За строения, помещения и сооружения, не имеющие собственника, или собственник которых неизвестен, или взятых налоговыми органами на учет как бесхозяйные, налог не должен взиматься.

За строения, помещения и сооружения, находящиеся в общей совместной собственности нескольких собственников без определения долей, налог уплачивается одним из указанных собственников по соглашению между ними. В случае несогласованности налог уплачивается каждым из собственников в равных долях.

Налоги на имущество физических лиц **зачисляются в местный бюджет** по месту нахождения объекта обложения.

Вопросы для самопроверки

- 1. Каковы права местных органов власти в области установления и взимания налога на имущество физических лиц?*
- 2. Кто является плательщиком налога на имущество физических лиц?*
- 3. Каковы особенности исчисления и уплаты налога на имущество физических лиц?*

4. Какие льготы существуют по налогу на имущество физических лиц?

5. Каковы сроки уплаты налога на имущество физических лиц?

5.2. ПЛАТА ЗА ЗЕМЛЮ

Федеральным законом от 11.10.91 “О плате за землю” установлено, что использование земли в России является платным.

Цель введения в России платы за землю – стимулирование рационального использования, охраны и освоения земель и повышения плодородия почв, выравнивание социально-экономических условий хозяйствования на землях разного качества, обеспечение развития инфраструктуры в населенных пунктах, а также формирование специальных фондов финансирования указанных мероприятий.

Размер земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев, землепользователей, поскольку устанавливается в виде стабильных платежей за единицу земельной площади в расчете на год. Но при этом федеральным законодательством предусмотрено, что ставки земельного налога могут быть пересмотрены в связи с изменением не зависящих от пользователя земли условий хозяйствования.

Плата за землю в соответствии с федеральным законодательством осуществляется в трех формах: земельный налог, арендная плата, нормативная цена земли.

Земельный налог платят собственники земли, землевладельцы и землепользователи (кроме арендаторов). Арендаторы платят **арендную плату**. Арендная плата взимается за земли, переданные в аренду. **Нормативная цена земли** устанавливается при покупке и выкупе земельных участков в соответствии с действующим законодательством, при получении банковского кредита под залог земли.

Плательщиками земельного налога и арендной платы являются организации, предприятия и учреждения независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности, на которой они основаны, включая международные неправительственные организации и объединения, совместные предприятия с участием российских юридических лиц и иностранных юридических лиц и граждан, иностранные юридические лица, а также граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства, которым на российской территории предоставлена земля в собственность, владение, пользование или аренду.

Объектами обложения земельным налогом и взимания арендной платы являются земельные участки, части земельных участков, земельные доли (при общей долевой собственности на земельный участок), предоставленные юридическим лицам и гражданам в собственность, владение или пользование или аренду. К ним, в частности, относятся:

- земельные участки, предоставленные сельскохозяйственным коммерческим организациям и предприятиям, крестьянским (фермерским) хозяйствам, в том числе колхозам, сельскохозяйственным кооперативам, хозяйственным товариществам, обществам, совхозам, другим государственным сельскохозяйственным предприятиям, а также другим юридическим лицам для ведения сельскохозяйственного производства и подсобного сельского хозяйства;
- земельные участки, предоставленные гражданам для ведения личного подсобного хозяйства, индивидуального жилищного строительства, индивидуального садоводства, огородничества и животноводства;
- земельные участки, предоставленные кооперативам граждан для садоводства, огородничества и животноводства;
- земельные наделы, предоставленные отдельным категориям работников предприятий, учреждений и организаций транспорта, лесной промышленности, лесного, водного, рыбного, охотничьего хозяйства;

- земельные участки для жилищного, дачного, гаражного строительства и иных целей;
- земли промышленности, транспорта, связи, радиовещания, телевидения, информатики и космического обеспечения, энергетики;
- земли лесного фонда, на которых проводится заготовка древесины, а также сельскохозяйственные угодья в составе лесного фонда;
- земли водного фонда, предоставленные для хозяйственной деятельности;
- земли лесного и водного фондов, предоставленные в рекреационных целях.

Земельный налог взимается в расчете на год с облагаемой налогом земельной площади. Следует подчеркнуть, что в облагаемую налогом площадь включаются земельные участки, занятые строениями и сооружениями, участки, необходимые для их содержания, а также санитарно-защитные зоны объектов, технические и другие зоны, если они не предоставлены в пользование другим юридическим лицам и гражданам.

За земельные участки, предназначенные для обслуживания строений, находящихся в раздельном пользовании нескольких юридических лиц или граждан, земельный налог исчисляется отдельно каждому пропорционально площади строения, находящегося в их раздельном пользовании.

За земельные участки, предназначенные для обслуживания строения, находящегося в общей собственности нескольких юридических лиц или граждан, земельный налог начисляется каждому из этих собственников соразмерно их доле на эти строения.

В Федеральном законе “О плате за землю” установлены средние **ставки** земельного налога, различающиеся в зависимости от места использования земель (город, село), их расположение (субъект Федерации, экономический район), а также от целей использования земель. Поэтому в Федеральном законе установлено множество средних ставок. Кроме того, надо подчеркнуть, что

федеральное законодательство установило порядок, согласно которому ставки налога за неиспользованные земельные участки, а также используемые не по целевому назначению увеличиваются в два раза.

На сельскохозяйственные угодья средние ставки установлены законом с одного гектара пашни по субъектам РФ.

В качестве примера приведем утвержденные Федеральным законом средние ставки земельного налога на сельскохозяйственные угодья по отдельным субъектам Федерации (табл. 22).

Таблица 22

**Средние ставки земельного налога
на сельскохозяйственные угодья в отдельных
субъектах Российской Федерации с 1 га пашни, руб.**

Субъект Российской Федерации	Ставки налога
Республика Адыгея	3690
Республика Алтай	640
Краснодарский край	4950
Мурманская область	550
Ярославская область	1215

Исходя из указанных средних размеров налога с одного гектара пашни и с учетом кадастровой оценки угодий органы законодательной (представительной) власти субъектов РФ устанавливают и утверждают ставки земельного налога по группам почв пашни, а также многолетних насаждений, сенокосов и пастбищ.

При этом они должны установить минимальные ставки земельного налога за один гектар пашни и других сельскохозяйственных угодий, которые должны учитываться при установлении ставки налога по этим землям, используемым на иные цели.

При исчислении сумм земельного налога на сельскохозяйственные угодья вводятся коррективы в зависимости от местоположения земельных участков.

Земельный налог на сельскохозяйственные угодья определяют суммируя произведения площадей угодий или оценочных групп почв пашни, многолетних насаждений, сенокосов и пастбищ на соответствующие ставки земельного налога. Площади пашни, многолетних насаждений, сенокосов, пастбищ и оценочных групп почв устанавливаются по данным учета земель и материалам почвенных обследований, выполняемых местными комитетами по земельным ресурсам и землеустройству.

Для земель водного и лесного фондов органами законодательной (представительной) власти субъектов РФ устанавливаются средние ставки земельного налога на сельскохозяйственные угодья по административным районам.

Земельный налог за участки в границах сельских населенных пунктов и вне их черты, предоставленные гражданам для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества, животноводства, сенокосения и выпаса скота, взимается со всей площади земельного участка по средним ставкам, установленным на земли сельскохозяйственного назначения административного района. Земельный налог за участки, предоставленные гражданам и юридическим лицам в границах сельских населенных пунктов для иных целей, взимается со всей площади земельного участка в размере три копейки за квадратный метр. Органам местного самоуправления предоставляется право с учетом благоприятных условий размещения земельных участков повышать ставки земельного налога, но не более чем в два раза.

Налог на земли городов, рабочих, курортных и дачных поселков взимается со всех предприятий, организаций, учреждений и граждан, имеющих в собственности, владении или пользовании земельные участки, по ставкам, устанавливаемым законодательными (представительными) органами власти субъекта Федерации на основе средних ставок, принятых в Законе РФ "О плате на землю" (табл. 23).

**Средние ставки земельного налога в городах
и других населенных пунктах, руб./1 м² в год**

Экономические районы	Численность населения (тыс. человек)							
	до 20	20–50	50–100	100–250	250–500	500–1000	1000–3000	свыше 3000
Северный	0,5	1,1	1,2	1,4	1,5	–	–	–
Северо-Западный	0,9	1,4	1,6	1,7	1,9	–	–	3,5
Центральный	1,0	1,5	1,7	1,8	2,0	2,3	–	4,5
Волго-Вятский	0,8	1,3	1,5	1,6	1,8	–	2,4	–
Центрально-Черноземный	0,9	1,4	1,6	1,7	1,9	2,2	–	–
Поволжский	0,9	1,4	1,6	1,7	1,9	2,2	2,5	–
Северо-Кавказский	0,8	1,3	1,5	1,6	1,8	2,1	2,4	–
Уральский	0,7	1,2	1,4	1,5	1,7	2,0	2,3	–
Западно-Сибирский	0,6	1,2	1,3	1,5	1,6	1,9	2,1	–
Восточно-Сибирский	0,5	1,1	1,2	1,4	1,5	1,9	–	–
Дальневосточный	0,6	1,2	1,3	1,3	1,6	1,9	–	–

Кроме того, Федеральным законом установлены коэффициенты увеличения ставок налога в курортных районах и зонах отдыха (табл. 24), коэффициенты, учитывающие статус города, развитие социально-культурного потенциала (табл. 25), а также коэффициенты для городов, расположенных в пригородных зонах крупных городов.

Указанные в табл. 24 коэффициенты увеличения ставок применяются к средним ставкам налога населенных пунктов, отнесенных к курортным районам или зонам отдыха. Уровень коэффициента определяется в зависимости от установленной рекреационной ценности зоны.

Необходимо подчеркнуть, что указанные в табл. 25 коэффициенты применяются и для других городов при

наличии в них учебных заведений, научно-исследовательских центров, театров, концертных залов и других подобных объектов.

Ставка налога определяется последовательным умножением средней ставки на соответствующие условиям коэффициенты, приведенные в табл. 24 и 25.

Вместе с тем указанные ставки и коэффициенты не распространяются на земли сельскохозяйственного использования, занятые личным подсобным хозяйством, жилищным фондом, дачными и садовыми участками, индивидуальными и кооперативными гаражами, для которых установлен иной порядок исчисления налога.

Таблица 24

Коэффициенты увеличения средней ставки земельного налога в курортных зонах

Курортные районы и зоны отдыха	Область, край, республика	Коэффициенты		
		в среднем	по градостроительным зонам	
			высокой рекреационной ценности	меньшей рекреационной ценности
Черноморское побережье	Краснодарский край	6,0	8,0	4,0
Курорты Кавминвод	Ставропольский край	4,5	7,0	3,5
Калининградское взморье	Калининградская область	4,0	5,0	3,0
Зоны отдыха г. Москвы	Московская область	3,5	4,0	2,5
Зоны отдыха г. Санкт-Петербурга	Ленинградская область	3,5	4,0	2,5
Курорты Приморского края	Приморский край	2,5	3,0	2,0
Другие курортные районы		2,0	2,5	1,5

**Коэффициенты увеличения средней ставки
земельного налога в зависимости от статуса города,
развития социально-культурного потенциала**

Группа городов	Численность населения городов, тыс. человек							
	100– 250	250– 500	500–1000		1000–3000		свыше 3000	
			в городе	в приго- роде	в городе	в приго- роде	в городе	в приго- роде
Столицы рес- публик в соста- ве Российской Федерации, краевые и обла- стные центры, города с разви- тым социально- культурным потенциалом	2,2	2,3	2,4	1,9	2,6	2,2	3,0	2,5

Налог на земли, предоставленные или приобретенные для садоводства, огородничества, животноводства (включая земли, занятые строениями и сооружениями) в пределах городской, поселковой черты, устанавливается в размере 6 коп. за 1 м².

Установленные Федеральным законом средние ставки земельного налога дифференцируются органами местного самоуправления городов по местоположению и зонам различной градостроительной ценности территории. Границы зон определяются в соответствии с экономической оценкой территории и генеральными планами городов.

Налог на часть площади земельных участков сверх установленных норм их отвода взимается в двукратном размере. Это не распространяется на площади дачных участков и индивидуальных гаражей, расположенных в городах и поселках, сверх установленных норм их отвода, по которым налог в пределах двойной нормы

взимается в размере 15%, а свыше двойной нормы — по полным ставкам земельного налога, установленного для городских земель.

Налог на земли, занятые государственным, муниципальным, общественным, кооперативным и индивидуальным жилищным фондом, а также под личным подсобным хозяйством, дачными участками, индивидуальными и кооперативными гаражами в границах городской или поселковой черты, взимается со всей площади земельного участка в размере 3% ставок земельного налога, установленных в городах и поселках городского типа, но не менее 6 коп. за 1 м².

Земельный налог на расположенные вне населенных пунктов земли промышленности, включая карьеры и территории, нарушенные производственной деятельностью, земли транспорта, связи, радиовещания, телевидения, информатики и космического обеспечения устанавливается в размере 20% средних ставок земельного налога, установленных на земли городов и поселков (с численностью до 20 тыс. человек).

Федеральное законодательство установило обязательный для всех субъектов Федерации и муниципальных образований перечень **льгот** по взиманию земельного налога. В частности, полностью освобождаются от платы земельного налога следующие предприятия, организации и учреждения:

- заповедники, национальные и дендрологические парки, ботанические сады;
- предприятия и граждане, занимающиеся традиционными промыслами в местах проживания и хозяйственной деятельности малочисленных народов и этнических групп, а также народными художественными промыслами и народными ремеслами в местах их традиционного бытования;
- научные организации, опытные, экспериментальные и учебно-опытные хозяйства НИИ и учебные заведения по землям для научных целей сельскохозяйственного профиля;

- учреждения искусства, кинематографии, образования, здравоохранения, государственные и муниципальные учреждения социального обслуживания, финансируемые из соответствующих бюджетов всех уровней или из средств профсоюза (кроме курортных); детские оздоровительные учреждения, независимо от источников финансирования;
- учреждения культуры, физкультуры и спорта, туризма, спортивно-оздоровительной направленности и спортивные сооружения (за исключением действующих не по спортивному профилю), независимо от источника финансирования;
- государственные органы охраны природы и памятников истории и культуры, а также религиозные объединения, на земле которых находятся используемые ими здания, охраняемые государством как памятники истории, культуры и архитектуры;
- высшие учебные заведения, научно-исследовательские учреждения, предприятия и организации Российской академии наук, Российской академии медицинских наук, Российской академии сельскохозяйственных наук, Российской академии образования, Российской академии архитектуры и строительных наук; государственные научные центры, а также высшие учебные заведения и научно-исследовательские учреждения министерств и ведомств Российской Федерации по перечню, утверждаемому Правительством РФ;
- государственные предприятия связи, акционерные общества связи, контрольный пакет акций которых принадлежит государству, обеспечивающие распространение (трансляцию) государственных программ телевидения и радиовещания, а также осуществляющие деятельность в интересах обороны Российской Федерации, государственные предприятия водных путей и гидросооружений Министерства транспорта РФ, предприятия, государственные учреждения и организации морского и речного транспорта, в том числе за земли, покрытые водой, и искусственно

созданные территории при строительстве гидротехнических сооружений, за земли, занятые федеральными автомобильными дорогами общего пользования, аэродромами, аэропортами и ремонтными базами гражданской авиации, сооружениями и объектами аэронавигации, отнесенными к федеральной собственности;

- земли, предоставленные для обеспечения деятельности органов государственной власти и управления и Министерства обороны;
- санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, находящиеся в государственной или муниципальной, а также профсоюзной собственности;
- предприятия, научные организации и научно-исследовательские учреждения за земельные участки, непосредственно используемые для хранения материальных ценностей, заложенных в мобилизационный резерв Российской Федерации;
- внутренние, железнодорожные и пограничные войска, войска гражданской обороны за земли, предоставленные для их размещения и постоянной деятельности;
- учреждения и органы уголовно-исполнительной системы;
- профессиональные аварийно-спасательные службы, профессиональные аварийно-спасательные формирования;
- земли, используемые пожарной охраной;
- земли общего пользования населенных пунктов.

В первые 10 лет освобождаются от уплаты налогов граждане, организации, учреждения и предприятия, получившие под сельскохозяйственные нужды нарушенные земли, т. е. земли, требующие рекультивации.

В полном объеме освобождены от уплаты налога также следующие категории граждан:

- участники Великой Отечественной войны, а также граждане, на которых законодательством распрос-

транены социальные гарантии и льготы участников Великой Отечественной войны;

- инвалиды I и II группы;
- граждане, подвергшиеся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС и других 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;
- граждане, впервые организующие крестьянские (фермерские) хозяйства, в первые 5 лет с момента предоставления им земельных участков;
- военнослужащие, граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, по состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями и имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более, члены семей военнослужащих и сотрудников органов внутренних дел, сотрудников учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, потерявшие кормильца при исполнении им служебных обязанностей;
- Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, Герои Социалистического Труда и полные кавалеры орденов Славы, Трудовой Славы и “За службу Родине в Вооруженных Силах СССР”.

Органы законодательной (представительной) власти субъектов Федерации имеют право устанавливать дополнительные льготы в пределах суммы земельного налога, находящейся в распоряжении соответствующего субъекта Федерации.

Органы местного самоуправления имеют право устанавливать льготы по земельному налогу в виде частичного освобождения на определенный срок, отсрочки выплаты, понижения ставки земельного налога для отдельных плательщиков в пределах суммы налога, остающейся в распоряжении соответствующего органа местного самоуправления.

В случае возникновения в течение года у плательщиков права на льготу по земельному налогу они освобождаются от уплаты этого налога, начиная с того месяца, в котором возникло право на льготу. При этом не имеет значения тот факт, что это право могло возникнуть и по истечении срока уплаты налога.

При утрате в течение года права на льготу обложение налогом производится начиная с месяца, следующего за утратой этого права.

В случаях перехода в течение года права собственности, права пожизненно наследуемого владения или права постоянного (бессрочного) пользования земельными участками от одного плательщика налога к другому земельный налог исчисляется и предъявляется к уплате прежнему собственнику земли, землевладельцу, землепользователю с 1 января этого года до месяца, в котором он утратил право на земельный участок, а новому владельцу — начиная с месяца, следующего за месяцем возникновения права на земельный участок.

За земельные участки, обслуживающие жилые дома, нежилые строения и сооружения, перешедшие по наследству, земельный налог взимается с наследников, принявших наследство, с момента его открытия.

Федеральное законодательство установило следующий **порядок начисления и уплаты** земельного налога и арендной платы.

Земельный налог юридическим лицам и гражданам исчисляется исходя из площади земельного участка, облагаемого налогом, и утвержденных ставок земельного налога.

Если землепользование плательщика состоит из земельных участков, облагаемых налогом по различным ставкам, то общий размер земельного налога определяется суммированием налога по этим земельным участкам.

Земельный налог на сельскохозяйственные угодья устанавливается с учетом состава угодий, их качества, площади и местоположения.

Для юридических и физических лиц законодательством установлен различный режим исчисления земельного налога.

Юридические лица исчисляют земельный налог самостоятельно.

Ежегодно не позднее 1 июля они представляют в государственные налоговые инспекции по месту нахождения облагаемых объектов налоговые декларации о причитающихся с них платежах налога в текущем году по установленной форме.

По вновь отведенным земельным участкам налоговые декларации налога представляются юридическими лицами в течение месяца с момента их предоставления.

Платежи исчисляются отдельно по каждому земельному участку, предоставленному юридическому лицу в собственность, владение или пользование, а за земли, занятые их жилищным фондом, — отдельно по каждому жилому дому.

Правления жилищно-строительных, дачно-строительных и гаражно-строительных кооперативов, садоводческих, огороднических и животноводческих товариществ должны представить налоговые декларации по земельному налогу государственным налоговым инспекциям того административного района, на территории которого находятся земельные участки указанных кооперативов и товариществ, и уплатить налог в бюджет органа местного самоуправления по месту нахождения предоставленных им земельных участков (за исключением членов кооперативов и товариществ, получивших свидетельства) до выдачи свидетельства на право собственности на землю, пожизненного наследуемого владения, пользования земельными участками.

Когда члены жилищно-строительных, дачно-строительных и гаражно-строительных кооперативов, садоводческих, огороднических и животноводческих товариществ получают свидетельства на право собственности на землю, пожизненного наследуемого владения, пользования земельными участками, исчисление земельного

налога будет производиться каждому из них налоговыми органами.

Исчисление земельного налога **гражданам** производится государственными налоговыми инспекциями, которые ежегодно не позднее 1 августа вручают им платежные извещения об уплате налога.

Юридические лица и граждане уплачивают земельный налог равными долями в два **срока**: не позднее 15 сентября и 15 ноября.

Органы законодательной (представительной) власти субъектов РФ и органы местного самоуправления с учетом местных условий имеют право устанавливать другие сроки уплаты налога.

Плательщики, своевременно не привлеченные к уплате земельного налога, уплачивают этот налог не более чем за три предшествующих года. Пересмотр неправильно произведенного налогообложения допускается также не более чем за три предшествующих года.

В этих случаях дополнительно исчисленные суммы налога уплачиваются в следующие сроки:

- суммы, дополнительно причитающиеся за текущий год, — равными долями в остающиеся до конца года сроки платежей, но с тем, чтобы на уплату соответствующей суммы плательщику было предоставлено не менее 15 дней с момента вручения платежного извещения на доплату налога;
- суммы, начисленные за текущий год по истечении всех сроков уплаты или за предшествующие годы, — равными долями в два срока: в течение месяца после начисления суммы (после вручения извещения) и в течение месяца после первого срока уплаты. Такие же сроки установлены и при перерасчете платежей и доначислении сумм за текущий год в связи с неправильным определением площади земельных участков, неправильным применением ставок и т. д.

Начисленные ранее суммы налога могут быть снижены в связи с возникновением права на льготы и по другим причинам. В таких случаях при понижении

исчисленных на текущий год сумм в связи с пересмотром обложения или возникновением у плательщика права на льготу с начала года суммы налога, подлежащие снижению, исключаются равными долями по двум срокам уплаты. Если сумма налога по истекшему ко дню снижения налога сроку полностью уплачена, то приходящаяся на этот срок сложенная сумма исключается из очередного срока уплаты. Пеня, уплаченная по этому сроку, уменьшается на ту же долю, на которую уменьшена первоначальная сумма платежа, а излишне уплаченная пеня засчитывается в погашение платежа по очередному сроку.

Если ко времени понижения первоначально исчисленных сумм оба срока уплаты истекли и налог полностью уплачен, то переплата возвращается плательщику, а при начислении за плательщиком недоимки по другим налогам засчитывается в погашение этой недоимки.

Плата за землю перечисляется плательщиками земельного налога:

- за земли в пределах границ сельских населенных пунктов и другие земли, переданные в их ведение, — на бюджетные счета сельских органов местного самоуправления;
- за земли в пределах поселковой, городской границы и другие земли, переданные в их ведение, а также за земли в границах района, за исключением земель, переданных в ведение сельских органов местного самоуправления, — в соответствии с установленными законодательством РФ долями на бюджетные счета Российской Федерации в федеральном казначействе, субъекта РФ, органов местного самоуправления.

Для финансирования централизованно выполняемых мероприятий ежегодно при утверждении федерального бюджета устанавливается доля средств, перечисляемых в федеральный бюджет от земельного налога и арендной платы за земли городов и поселков.

Земельный налог и арендная плата учитываются в доходах и расходах соответствующих бюджетов отдельной строкой и используются исключительно на следующие цели:

- землеустройство, ведение земельного кадастра, мониторинг, охрана земель и повышение их плодородия, освоение новых земель, компенсация собственных затрат землепользователя на эти цели и погашение ссуд, выданных под указанные мероприятия, и процентов за их использование. Средства на эти цели расходуются по соответствующим нормативам;
- инженерное и социальное обустройство территории.

Средства, поступающие от взимания налога и арендной платы за сельскохозяйственные угодья, расходуются на указанные выше цели только для нужд собственников, владельцев и пользователей сельскохозяйственных земель.

Неиспользованные в течение года остатки средств не изымаются и направляются по целевому назначению в следующем году.

Размер, условия и сроки внесения **арендной платы** за землю устанавливаются договором. При аренде земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, соответствующие органы исполнительной власти устанавливают базовые размеры арендной платы по видам использования земель и категориям арендаторов. Арендная плата может устанавливаться как в денежной, так и в натуральной форме.

Арендная плата за землю может взиматься отдельно или в составе общей арендной платы за все арендуемое имущество, если кроме земли в аренду переданы строения, сооружения и другие материальные и природные ресурсы, но с обязательным перечислением арендной платы за землю на бюджетные счета соответствующих органов местного самоуправления.

За земельные участки, необходимые для обслуживания жилых и нежилых строений, предоставленных в пользование юридическим лицам или гражданам по

договорам аренды, земельный налог взимается с арендодателя.

Нормативная цена земли — показатель, характеризующий стоимость участка определенного качества и местоположения исходя из потенциального дохода за расчетный срок окупаемости.

Нормативная цена земли введена для обеспечения экономического регулирования земельных отношений при передаче земли в собственность, установлении коллективно-долевой собственности на землю, передаче по наследству, дарении и получении банковского кредита под залог земельного участка.

Порядок определения нормативной цены земли установлен постановлением Правительства РФ от 15.03.97 № 319 “О порядке определения нормативной цены земли”.

В соответствии с этим постановлением нормативная цена земли применяется в случаях, предусмотренных законодательством РФ, и ежегодно определяется органами исполнительной власти субъектов РФ для земель различного целевого назначения по оценочным зонам, административным районам, поселениям или их группам.

Предложения об оценочном зонировании территории субъектов РФ и о нормативной цене земли по указанным зонам представляются комитетами по земельным ресурсам и землеустройству.

Органы местного самоуправления или администрации по мере развития рынка земли могут своими решениями уточнять количество оценочных зон и их границы, повышать или понижать нормативную цену земли, но не более чем на 25%.

Нормативная цена земли не должна превышать 75% уровня рыночной цены на типичные земельные участки соответствующего целевого назначения.

При осуществлении сделок с земельными участками и в иных случаях применения нормативной цены, предусмотренных законодательством РФ, районные или

городские комитеты по земельным ресурсам и землеустройству выдают заинтересованным гражданам и юридическим лицам документ о нормативной цене конкретного земельного участка.

Вопросы для самопроверки

1. Какова цель введения в Российской Федерации платы за землю?
2. В каких формах в России осуществляется взимание платы за землю? Кто является плательщиком каждой из этих форм платы?
3. Кто является плательщиком земельного налога и арендной платы?
4. Что является объектом обложения земельным налогом и арендной платой?
5. Какие существуют ставки земельного налога? Кто их устанавливает?
6. Какие существуют льготы по земельному налогу? Кто их устанавливает?
7. Каковы права органов власти субъектов Российской Федерации и местных органов власти по установлению льгот по земельному налогу?
8. Каков порядок исчисления и уплаты земельного налога и арендной платы за землю?
9. Что собой представляет нормативная цена земли?

5.3. НАЛОГ НА РЕКЛАМУ

Налог на рекламу, являясь в соответствии с федеральным налоговым законодательством местным налогом, после принятия второй части Налогового кодекса станет одним из основных собственных налоговых источников органов местного самоуправления. И в настоящее время в связи с отменой налога с продаж

и большинства местных налогов и сборов, действовавших до 2004 г., этот налог становится одним из наиболее существенных по объему поступающих в местные бюджеты собственных доходов муниципальных образований.

Федеральное законодательство установило лишь плательщика этого налога, объект обложения и предельную ставку.

В связи с этим федеральное налоговое законодательство предоставило право представительным органам районов и городов устанавливать все важнейшие элементы налога (конкретные ставки, налоговую базу, льготы и т. д.).

Вместе с тем, принимая соответствующие решения, указанные органы представительной власти обязаны руководствоваться общероссийским классификатором, определяющим основные понятия, употребляемые в законе о рекламе.

Налог на рекламу возникает у предприятий и физических лиц, осуществляющих расходы по рекламе собственной продукции, работ и услуг.

Применительно к налогообложению **рекламой** является любая форма публичного представления товаров, работ, услуг через средства распространения информации. К **средствам распространения информации** относятся печать (газеты, журналы, каталоги, прейскуранты, справочники, отправления прямой печатной рекламы и другой печатной продукции), эфирное, спутниковое и кабельное телевидение, радиовещание, световые газеты (бегущая строка, световая фиксированная строка), иллюстративно-изобразительные средства (щиты, вывески, афиши, календари, плакаты и т. д.), аудио- и видеозапись и др.

Юридические и физические лица, от имени которых осуществляется реклама, именуются **рекламодателями**.

Место, на котором размещается реклама, является **рекламным носителем**.

Юридические и физические лица, осуществляющие изготовление рекламы по заявке рекламодателя, выступают **рекламоизготовителями**, а размещающие указанную рекламу на рекламных носителях — **рекламораспространителями**.

К рекламным услугам не относятся изготовление и распространение: информационных вывесок о режиме работы и правилах обслуживания потребителей, размещаемых в помещениях, используемых для реализации товаров, включая витрины; объявлений и извещений об изменении местонахождения организаций, номеров телефонов, телефаксов, телетайпов; объявлений органов государственной власти и управления, содержащих информацию, связанную с выполнением возложенных на них функций; предупреждающих табличек, содержащих сведения об ограничении производства работ, передвижений и т. д. в связи с особенностями данной территории или участка; прочих информационных сведений, объявлений, не носящих характера рекламы.

Плательщиками налога на рекламу являются предприятия и организации-реklamодатели независимо от форм их собственности и ведомственной принадлежности, имеющие согласно законодательству РФ статус юридических лиц, филиалы и другие аналогичные подразделения предприятий и организаций, имеющие отдельный баланс, расчетный или иной счет, а также иностранные юридические лица.

Рекламодатели — физические лица, зарегистрированные в установленном порядке в качестве предпринимателей и осуществляющие свою деятельность на соответствующей территории, также являются плательщиком этого налога.

Объектом налогообложения выступает стоимость работ и услуг по изготовлению и распространению рекламы продукции, работ или услуг рекламодателя. В указанную стоимость включаются расходы: на разработку и издание рекламных изделий (иллюстриро-

ванных прейскурантов, каталогов брошюр, альбомов, проспектов, плакатов, афиш, рекламных писем, открыток и т. д.); разработку и изготовление эскизов этикеток, образцов оригинальных и фирменных пакетов, упаковки, приобретение и изготовление рекламных сувениров и т. д.; рекламные мероприятия через средства массовой информации (объявления в печати, передачи по радио и телевидению и т. д.); световую и иную наружную рекламу; приобретение, изготовление, копирование, дублирование и демонстрацию рекламных кино-, видео-, диафильмов и др.; хранение и экспедирование рекламных материалов; оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов; уценку товаров, полностью или частично потерявших свое первоначальное качество при экспонировании в витринах; проведение иных рекламных мероприятий, связанных с предпринимательской деятельностью.

Льготы по налогу, как уже отмечалось, устанавливают органы представительной власти городов и районов. Как правило, в большинстве принятых на местах решений предусматривается освобождение от уплаты налога услуг по рекламе, не преследующей коммерческие цели, включая рекламу благотворительных мероприятий.

Предельная **ставка** налога на рекламу, установленная федеральным законодательством, составляет 5% стоимости (фактических затрат) рекламных работ и услуг у рекламодателя. Конкретная ставка устанавливается решением представительного органа города или района. В частности, в г. Москве установлена предельная ставка налога 5%.

Налог на рекламу **исчисляется** исходя из установленной ставки налога и стоимости рекламных работ и услуг, определяемой по фактически произведенным расходам в действующих ценах и тарифах без НДС.

Стоимость рекламных работ и услуг, оплаченных в иностранной валюте, для исчисления налога на рекламу пересчитывается в рубли по курсу Банка России, дей-

ствовавшему на момент совершения хозяйственной операции.

Если рекламодатель производит рекламные работы самостоятельно (изготавливает собственными силами иллюстративно-изобразительные и другие средства распространения рекламы и т. д.), то стоимость таких работ для целей налогообложения определяется исходя из фактически произведенных прямых расходов, включающих материальные затраты, затраты на заработную плату, амортизационные отчисления непосредственно используемых при изготовлении средств распространения рекламы, а также косвенных расходов — общепроизводственных и общехозяйственных.

Налогоплательщики — юридические лица, являющиеся рекламодателями, обязаны ежеквартально представлять налоговым органам по месту своего нахождения в сроки, установленные для сдачи бухгалтерской отчетности, расчеты сумм налога, подлежащего перечислению в местный бюджет, согласно устанавливаемой форме.

Налогоплательщики — физические лица должны представлять налоговым органам расчет налога на рекламу за отчетный год одновременно с подачей декларации о фактически полученных доходах от предпринимательской деятельности, но не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным.

Если в результате проверки расчетов налоговым органом будет установлено, что налог на рекламу подлежит взносу в большей сумме, чем показано в расчете плательщика, то уплата в бюджет доначисленных сумм налога по результатам перерасчета производится в 10-дневный срок со дня сообщения налоговым органом о сумме доплаты, а пеня начисляется по истечении срока, установленного для представления налогового расчета.

Излишне внесенная сумма налога на рекламу засчитывается в счет очередных платежей или возвращается плательщику налоговым органом в 10-дневный срок со дня получения его письменного заявления.

В целях правильности определения сумм налога на рекламу, подлежащих внесению в доход местного бюджета, плательщики должны вести обособленный учет расходов по рекламе с выделением их на отдельном субсчете счетов по учету затрат на производство и реализацию продукции, работ и услуг.

Физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью, отражают сумму налога на рекламу в общем составе расходов, исключаемых при исчислении налога на доходы физических лиц.

Налогоплательщики — юридические лица относят расходы по уплате налога на финансовые результаты своей деятельности, т. е. на уменьшение прибыли или увеличение убытка.

Поступления по налогу зачисляются в районные бюджеты районов, городские бюджеты городов или же по решению районных и городских органов местного самоуправления в районные бюджеты районов (в городах), бюджеты поселков и сельских населенных пунктов.

Вопросы для самопроверки

- 1. Какова роль налога на рекламу в формировании доходной базы местных бюджетов?*
- 2. Кто является плательщиком налога?*
- 3. Кто устанавливает важнейшие элементы налога — ставки, налоговую базу, льготы?*
- 4. Каков порядок исчисления и уплаты налога?*

Глава 6

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Характерной особенностью налоговой системы России является наличие специальных налоговых режимов, представляющих собой особый установленный Налоговым кодексом порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени и применяемый в оговоренных Кодексом случаях.

Из предусмотренных Налоговым кодексом 5 таких налоговых режимов в настоящее время действует пока четыре.

Указанные налоговые режимы нацелены на создание более благоприятных экономических и финансовых условий функционирования организаций, относящихся к сфере малого предпринимательства, а также индивидуальных предпринимателей.

Действовавшие еще до принятия Кодекса единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности и упрощенная система налогообложения начиная с 2003 г., с принятием двух новых глав Кодекса, стали функционировать в обновленной редакции в виде специальных налоговых режимов.

В качестве нового элемента налоговой системы с 2002 г. введен специальный режим налогообложения в виде единого налога для сельскохозяйственных товаропроизводителей, в котором учтены особенности сельского хозяйства как отрасли, привязанной к конкретным участкам земли.

В перечень специальных налоговых режимов входит также система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (СРП). Введение подобного режима связано с необходимостью учета особых условий добычи полезных ископаемых при выполнении СРП.

В перечне специальных налоговых режимов предусмотрена, но также пока не принята система налогообложения при разработке неиспользуемых и малодобитных нефтяных скважин. Создание подобной системы вызвано необходимостью стимулирования нефтедобывающих предприятий на добычу нефти из малодобитных скважин, бездействовавших и законсервированных скважин, которая невозможна при общем налоговом режиме.

6.1. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

К моменту завершения формирования в 2002 г. системы специальных налоговых режимов для представителей малого бизнеса (с принятием двух глав Налогового кодекса — 26² и 26³) на территории РФ было официально зарегистрировано около 850 тыс. предприятий, подпадающих под категорию малого предпринимательства. Кроме того, к этому времени в России работало более 4 млн индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица. Таким образом, в сферу налогообложения малого бизнеса подпадало около 5 млн налогоплательщиков. В то же время, по оценке Госкомстата России, около 30% представителей этого бизнеса занимались предпринимательской деятельностью, не представляя никаких данных о своей деятельности в налоговые и статистические органы, 25–30% — представляли “нулевые” балансы и 3–5%, зарегистрировавших свою деятельность, — не вставали на учет в налоговых органах.

При этом сфера малого бизнеса не играла к тому времени существенной роли в формировании доходов бюджетов всех уровней. В бюджетную систему Российской Федерации от деятельности указанных предпринимателей поступало менее 1% от общей суммы доходов консолидированного бюджета.

Учет особенностей деятельности малого бизнеса в виде отдельных законов был сформирован в Российской Федерации только спустя несколько лет после создания налоговой системы страны в двух формах. Первая — на упрощенном порядке определения налоговой базы и ведения отчетности, вторая — на оценке потенциального дохода налогоплательщиков и установлении фиксированного размера платежей в бюджет.

Первая форма налогообложения, которая была введена в действие с 1 января 1996 г. принятием Федерального закона об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности, не получила в Российской Федерации достаточного развития: ее применяли к концу 2002 г. всего лишь около 50 тыс. организаций и чуть более 100 тыс. индивидуальных предпринимателей.

Это обусловлено в первую очередь тем, что переход на упрощенную систему налогообложения был связан с достаточно жесткими ограничениями для предприятий по численности работающих (до 15 человек) и по совокупному годовому объему валовой выручки (до 10 млн руб.). Кроме того, у перешедших на упрощенную систему налогообложения организаций осложнялись финансовые отношения с покупателями их продукции, поскольку при реализации продукции через оптовую сеть покупателям-оптовикам не осуществлялось возмещение “входного” НДС. Поэтому упрощенная система налогообложения нашла применение в основном в сфере розничной торговли и оказания услуг за наличный расчет.

Вторая форма налогообложения малого бизнеса была введена в Российской Федерации в 1999 г. с принятием в июле 1998 г. Федерального закона “О едином налоге

на вмененный доход для определенных видов деятельности”. При ее введении преследовалась цель заставить платить налоги и вывести из “теневого” сферы сложно поддающийся учету налично-денежный оборот субъектов малого бизнеса, занимающихся такими видами деятельности, как розничная торговля, оказание бытовых, автотранспортных услуг и ряд других.

Дело в том, что упрощенная система налогообложения, учета и отчетности не обеспечивала в должной мере решение задачи наиболее полного учета объектов обложения индивидуальных предпринимателей и малых предприятий, поскольку особенности их деятельности (работа с наличными деньгами, без кассовых аппаратов и др.) не позволяли налоговым органам их контролировать в необходимой степени, вследствие чего не были ликвидированы условия для ухода от уплаты налогов и развития теневого бизнеса. В связи с этим и было принято решение о введении особого режима налогообложения отдельных организаций и предпринимателей путем установления вмененного дохода. Это решение, таким образом, имело целью увеличение налоговых поступлений в бюджетную систему страны. Механизмы, заложенные в Федеральном законе, направленные в первую очередь на усложнение процесса уклонения отдельных налогоплательщиков от уплаты налогов, впервые затронули налогообложением слабо контролируемый другими налогами налично-денежный оборот, в рамках которого, по различным оценкам, реализовывалось в то время от 30 до 80% отражаемых в отчетах товаров и услуг предприятий малого и среднего бизнеса.

Одновременно с этим введение системы налогообложения по методу вмененного дохода преследовало и другую не менее важную цель — упрощение процедур расчета и сбора налогов. Эта система в решающей степени упрощала для субъектов малого предпринимательства процесс ведения бухгалтерского учета и отчетности, а также налогового учета.

Принципиальным отличием особого режима налогообложения с помощью налога на вмененный доход от традиционных схем налогообложения частных предприятий (в том числе от упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства) является то, что база налогообложения по каждому налогоплательщику и объекту обложения определяется не по их отчетности, а на основе определенной расчетным путем доходности различных видов бизнеса в соответствующих региональных и других условиях. При этом расчет потенциального дохода привязан к исчерпывающему перечню формальных и легко проверяемых, в первую очередь физических, показателей деятельности отдельных категорий налогоплательщиков.

Весьма важно подчеркнуть, что с переводом отдельных категорий организаций и индивидуальных предпринимателей на единый налог в значительной степени снижается их зависимость от субъективизма налоговых органов, чему в немалой степени способствуют процесс и условия определения вмененного дохода, не зависящие от мнения тех или иных должностных лиц.

Введение единого налога на вмененный доход позволило также более полно определять налоговые поступления при утверждении бюджетов разных уровней на очередной финансовый год. Вместе с тем для законопослушных налогоплательщиков эта форма налогообложения создает дополнительные стимулы по развитию производства и увеличению объемов реализации, поскольку размер единого налога в основном определяется не по отчету, а по косвенным натуральным показателям, характеризующим условия осуществления хозяйственной деятельности.

В отличие от упрощенной системы она с момента введения является обязательной для налогоплательщиков, занимающихся определенными видами деятельности. Единый налог на вмененный доход к моменту введения его во всех регионах России уплачивали около

150 тыс. организаций и 1,3 млн индивидуальных предпринимателей. С введением и уплатой этого налога также возник ряд проблем. Во многих субъектах Федерации показатели базовой доходности, оказывающие влияние на величину налога, были установлены для организаций в заниженных размерах, что не обеспечивало компенсацию уплачиваемых ими налогов при общей системе налогообложения. В силу ряда обстоятельств, в том числе лоббирования и отдельных просчетов, устанавливаемый размер базовой доходности зачастую не был экономически обоснован. В результате показатели базовой доходности по одним и тем же видам деятельности в различных регионах существенно различались. Так, размер базовой доходности на одну торговую точку составлял в 2002 г. в Тамбовской области 30,2 тыс. руб., а в Нижегородской области — 1680 тыс. руб. Это связано также с тем, что на федеральном уровне не была разработана и законодательно утверждена единая методология оценки деятельности малого бизнеса.

Естественно, что налоговую систему, в которой действует особый режим налогообложения, когда размер налоговой базы устанавливается государством, а не на основе фактических результатов финансовой деятельности налогоплательщика, нельзя назвать идеальной. И существовать подобные режимы могут только лишь в определенной финансовой ситуации. Поэтому по мере развития экономики, вступления ее в фазу подъема этот налог должен постепенно отмереть.

Сфера малого бизнеса, безусловно, нуждается в определенной поддержке государства, и до 2002 г. такая поддержка оказывалась через предоставление налоговой льготы для малых предприятий по налогу на прибыль организаций.

Этой льготой предусматривалось, что малые предприятия, осуществляющие производство и переработку сельскохозяйственной продукции, производство продовольственных товаров, товаров народного потребления, строительных материалов, медицинской техники,

лекарственных средств и изделий медицинского назначения, строительство объектов жилищного, производственного, социального и природоохранного назначения (включая ремонтно-строительные работы), в первые два года работы не уплачивают налог на прибыль — при условии, если выручка от указанных видов деятельности превышает 70% общей суммы выручки от реализации продукции, работ и услуг. В третий и четвертый год работы — соответственно 25 и 50% от установленной ставки налога на прибыль, если выручка от указанных видов деятельности составляет свыше 90% общей суммы выручки от реализации продукции, работ и услуг.

Практика применения указанной льготы показала, что предприятия малого бизнеса, наращивая объемы производства и, соответственно, прибыли в льготный период, после снижения размеров льгот или прекращения их действия значительно снижали объемы производства, увеличивали его издержки, что, естественно, приводило к снижению размера прибыли.

По истечении действия льготы малые предприятия, как правило, свертывали свою деятельность, регистрировались как новые аналогичные предприятия, в которые переводились все активы, и созданные таким образом предприятия вновь начинали пользоваться 4-летней льготой по налогу на прибыль.

Неэффективность льгот по налогу на прибыль по малым предприятиям в значительной мере была вызвана тем, что организации в соответствии с законом не обязаны были вести отдельный учет средств, высвобождающихся в результате применения указанных налоговых льгот. Также законом не было определено, на какие цели могут направляться средства, высвобождающиеся в связи с предоставлением этих льгот.

В результате эти средства нередко расходовались на цели, не связанные с повышением эффективности производства и созданием новых рабочих мест. С принятием гл. 25 части второй Налогового кодекса РФ эта

льгота*, как и все другие льготы по налогу на прибыль организаций, упряднены.

Это вызывает необходимость существования для малого предпринимательства особой системы налогообложения, которая учитывала бы особенности функционирования этого сектора экономики. Указанная система должна строиться (и в большинстве стран фактически строится) исходя из определенных критериев, важнейшие из которых следующие.

Во-первых, действующий для любой налоговой системы принцип определенности налогообложения в налогообложении малого бизнеса должен быть доведен до совершенства. Это означает, что данное законодательство обязано быть простым и понятным не только специалистам, но и любому предпринимателю, не имеющему специального образования и подготовки. Поэтому нельзя допускать, чтобы в законе по налогообложению малого бизнеса имели место отсылочные нормы не только к другим законам и подзаконным актам, но и к другим главам Налогового кодекса. Он не должен также предусматривать издание дополнительных нормативных документов.

Во-вторых, налогообложение малого бизнеса должно предусматривать замену для этих организаций одним налогом максимально возможного числа действующих в стране налогов и сборов. Естественно, что идеальная система налогообложения малого бизнеса предполагает наличие всего одного налога, но построить такую систему довольно сложно. Это связано, в частности, со спецификой отдельных видов деятельности организаций. Например, организации, занимающиеся экспортом или импортом продукции, не могут быть освобождены от уплаты соответствующей таможенной пошлины. При реализации подакцизных товаров малые предприятия должны уплачивать акцизы и т. д.

* Указанная льгота продолжает действовать до 2006 г., но лишь для тех организаций малого бизнеса, которые получили ее до 2002 г.

В-третьих, система бухгалтерского учета и отчетности для малого предпринимательства должна быть максимально упрощена, одновременно позволяя осуществлять необходимый налоговый контроль за формированием налоговой базы и полнотой уплаты соответствующих налогов. При этом ведение соответствующего учета и отчетности не должно превращаться для малого предприятия в своего рода дополнительный вид деятельности, а проводимые налоговыми органами проверки не должны отнимать много времени ни у проверяемых, ни у проверяющих.

В-четвертых, система налогообложения малого бизнеса должна решать проблему укрывательства получаемых доходов и соответственно налогов, имея в виду, что именно малый бизнес действует в основном в сферах деятельности, связанных с оказанием услуг и вытекающими из этого огромными потоками налично-денежного обращения.

И наконец, *в-пятых*, система налогообложения должна побуждать организации малого бизнеса работать не только эффективно, но и открыто. Это можно достигнуть лишь благодаря установлению для этих организаций щадящей налоговой нагрузки по отношению к организациям, работающим в обычном налоговом режиме.

Принятые в середине 2002 г. и вступившие в действие с 1 января 2003 г. гл. 26² и 26³ Налогового кодекса нацелены именно на решение этих задач и реализацию государственной политики совершенствования системы налогообложения малого предпринимательства, в том числе на снижение налогового бремени, упрощение процедур налогообложения и представления отчетности, а также на создание благоприятных условий для легализации и развития малого предпринимательства.

Исходя из этих позиций, рассмотрим действующие в настоящее время специальные режимы налогообложения организаций, функционирующих в сфере малого бизнеса.

6.1.1. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Соответствующая глава Налогового кодекса определяет только общий порядок установления и введения в действие данного единого налога. Устанавливается же он и вводится в действие нормативными правовыми актами законодательных (представительных) органов государственной власти субъектов РФ исходя из принципов, установленных федеральным законом. Вместе с тем этот налог не является обязательным для органов власти субъектов Федерации. Они имеют право не вводить его на соответствующей территории. Но в том случае, если решение о его введении принято законодательным органом субъекта Федерации, то он становится обязательным к уплате всеми налогоплательщиками на всей территории того субъекта Федерации, где он установлен.

При этом законодательным (представительным) органам субъектов Федерации предоставлено право устанавливать на соответствующей территории лишь следующие **характеристики** налога на вмененный доход:

- виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится указанный налог. При этом право субъектов Федерации в этой части ограничено перечнем, установленным Налоговым кодексом;
- один из коэффициентов, составляющих формулу расчета сумм единого налога, а именно — коэффициент базовой доходности K_2 , учитывающий особенности ведения предпринимательской деятельности. Здесь права субъектов РФ также ограничены установленными Кодексом пределами значения этого коэффициента;
- порядок введения единого налога на территории соответствующего субъекта Федерации.

Таким образом, с введением гл. 26³ Налогового кодекса права субъектов РФ в части единого налога на вмененный доход резко ограничены. В отличие от ранее

действовавшего федерального закона они не могут самостоятельно устанавливать размер базовой доходности и, соответственно, их влияние на формирование вмененного дохода резко ограничено. Региональные власти могут оказывать влияние на размер вмененного дохода и соответственно единого налога только лица путем утверждения корректирующего K_2 , учитывающего местные условия деятельности малого бизнеса. Но здесь их права тоже резко ограничены, поскольку этот коэффициент является только понижающим и не может превышать 1. Кроме того, установление сроков уплаты данного налога также стало прерогативой федерального законодательства.

Характерная особенность единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности состоит в том, что с момента его введения на соответствующей территории с плательщиков данного налога перестают взиматься наиболее важные в фискальном отношении налоги.

Это связано с тем, что в соответствии с законом уплата организациями единого налога на вмененный доход предусматривает отмену уплаты налога на прибыль организаций, налога на имущество предприятий и единого социального налога.

С индивидуальных предпринимателей, переведенных на уплату единого налога на вмененный доход, не взимаются следующие виды налогов: налог на доходы физических лиц, налог с продаж, налог на имущество физических лиц, а также единый социальный налог.

При этом следует иметь в виду, что освобождение от указанных видов налогов осуществляется исключительно в части доходов и других объектов обложения, связанных с предпринимательской деятельностью в сферах, по которым уплачивается единый налог на вмененный доход.

Одновременно с этим организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога, обязаны вносить в бюджет НДС

при ввозе товаров на российскую таможенную территорию.

Кроме этого, необходимо особо подчеркнуть, что упрощенная система налогообложения не предусматривает уплату налога на основе патента, которая получила в России с начала экономических реформ достаточно широкое распространение.

Все остальные налоги и сборы организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками единого налога, уплачивают в соответствии с действующим законодательством. Кроме того, они должны вносить страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, что связано с необходимостью сохранения социальных гарантий работникам в связи с переходом на накопительную систему пенсионного страхования. Эти взносы уплачиваются налогоплательщиком за своих работников, и затем на их сумму уменьшается подлежащий уплате в бюджет единый налог.

В том случае, если налогоплательщик осуществляет одновременно с предпринимательской деятельностью, подлежащей обложению единым налогом, другие виды предпринимательской деятельности, то он обязан исчислять и уплачивать налоги и сборы в части этих видов деятельности в соответствии с иными режимами налогообложения, установленными Налоговым кодексом.

Плательщиками единого налога являются юридические лица (организации) и физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (индивидуальные предприниматели) в следующих сферах:

- оказание бытовых услуг, в том числе: ремонт обуви и изделий из меха; металлоизделий, одежды, часов и ювелирных изделий, ремонт и обслуживание бытовой техники, компьютеров и оргтехники; услуги прачечных, химчисток и фотоателье, а также по чистке обуви; оказание парикмахерских и некоторых других видов бытовых услуг;
- оказание ветеринарных услуг;

- оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
- розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 м², палатки, лотки и другие объекты организации торговли, в том числе не имеющие стационарной торговой площади;
- оказание услуг общественного питания при использовании зала площадью не более 150 м²;
- оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов организациями и индивидуальными предпринимателями, эксплуатирующими в этих целях не более 20 транспортных средств.

Как уже отмечалось, при введении указанного налога законодательные органы власти субъектов Федерации обязаны устанавливать в пределах данного перечня те виды деятельности, на которые распространяется действие единого налога на вмененный доход на соответствующей территории. Расширять перечень видов деятельности этим органам права не предоставлено.

Таким образом, все юридические и физические лица, занимающиеся установленными на территории субъекта РФ соответствующими видами деятельности, обязаны перейти на уплату единого налога независимо от их желания.

Налоговый кодекс не оставил этим налогоплательщикам права добровольного перехода на уплату единого налога или, наоборот, сохранения общего порядка уплаты налогов.

По сравнению с ранее действовавшим законодательством Налоговый кодекс достаточно серьезно сократил число потенциальных налогоплательщиков, подпадающих под систему налогообложения в результате установления им вмененного дохода. В частности, из этой категории исключены все организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие ремонтно-строительные работы, оказывающие консалтинговые, бухгалтерские

терские и другие подобные услуги, а также организации, занимающиеся розничной торговлей горюче-смазочными материалами, автомобилями и мотоциклами. Исключение этих сфер деятельности из системы единого налога на вмененный доход не согласуется с основополагающими правилами функционирования малого предпринимательства, поскольку для налогоплательщиков, работающих в этих областях экономики, достаточно существенно увеличивается налоговая нагрузка, резко возрастает объем бухгалтерской и налоговой отчетности. Кроме того, сужение сферы применения системы вмененного дохода создает более широкую платформу для функционирования теневой экономики с соответствующим укрывательством доходов и налогов.

Переход на уплату единого налога предполагает обязанность налогоплательщика соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной формах. Таким образом, начиная с 1 января 2003 г., указанные налогоплательщики в основном освобождены от обязанностей по предоставлению в налоговые и иные государственные органы бухгалтерской, налоговой отчетности, связанной с исчислением и с уплатой единого налога.

По всем остальным налогам, которые перешедшие на уплату единого налога налогоплательщики обязаны платить, они должны соответственно вести бухгалтерский учет и составлять налоговую и бухгалтерскую отчетность.

Вместе с тем в том случае, если налогоплательщики осуществляют наряду с деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, также и другие виды предпринимательской деятельности, то они обязаны вести отдельный бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций, относящихся как к деятельности, подлежащей обложению единым налогом, так и к деятельности, в отношении которой налогоплательщик уплачивает налоги в соответствии с общим режимом налогообложения.

Таким образом, перевод налогоплательщиков на систему единого налога на вмененный доход не освобождает многих из них от ведения сложной бухгалтерской и налоговой отчетности, поскольку, во-первых, надо вести такой учет по тем налогам, от уплаты которых они не освобождены. Во-вторых, многие налогоплательщики являются многопрофильными предприятиями, и если у них есть деятельность, не подпадающая под единый налог, то они обязаны вести систему бухгалтерского учета по всем видам деятельности в общеустановленном порядке.

Если же налогоплательщик осуществляет несколько видов деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом, то он должен вести отдельно по каждому виду такой деятельности учет показателей, необходимых для исчисления единого налога.

Объектом налогообложения по единому налогу является вмененный доход налогоплательщика. **Вмененный доход** представляет собой потенциально возможный доход плательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение такого дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной законом ставке.

Налоговой базой для исчисления суммы единого налога Налоговым кодексом признана величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Базовая доходность — это условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя (единица площади, численность работающих, единица производственной мощности, количество автомобилей и др.), характеризующего определенный вид деятельности в различных сопоставимых условиях.

Корректирующие коэффициенты базовой доходности — коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного фактора на результат предпринимательской деятельности, осуществляемой на основе свидетельства об уплате единого налога.

Коэффициенты базовой доходности в соответствии с Налоговым кодексом установлены трех видов.

Первый корректирующий коэффициент базовой доходности K_1 учитывает совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности в различных муниципальных образованиях, особенностей населенного пункта или места расположения, а также места расположения внутри населенного пункта. Он определяется как отношение значения кадастровой стоимости земли по месту осуществления деятельности налогоплательщиком к максимальной кадастровой стоимости земли, установленной Государственным земельным кадастром для данного вида деятельности. Порядок доведения до налогоплательщиков сведений о кадастровой стоимости земли должен устанавливаться Правительством РФ.

В связи с тем что работа по составлению земельного кадастра пока не закончена, указанный корректирующий коэффициент в 2004 г. не применяется для определения величины базовой доходности.

Корректирующий коэффициент K_1 рассчитывается по следующей формуле:

$$K_1 = (1000 + K_{\text{оф}}) : (1000 + K_{\text{ом}}),$$

где $K_{\text{оф}}$ — кадастровая стоимость земли по месту осуществления предпринимательской деятельности налогоплательщиком. Этот показатель берется из данных Государственного земельного кадастра;

$K_{\text{ом}}$ — максимальная кадастровая стоимость земли для данного вида предпринимательской деятельности. Этот показатель также берется из данных Государственного земельного кадастра;

1000 — стоимостная оценка прочих факторов, оказывающих влияние на величину базовой доходности, приведенная к единице площади.

Второй корректирующий коэффициент K_2 должен учитывать совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров, работ или услуг, сезонность, время работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности и иные особенности. Этот коэффициент устанавливается законодательными актами субъектов Федерации.

Субъекты Федерации с введением гл. 26³ Налогового кодекса не имеют права при принятии законов устанавливать другие коэффициенты или же, наоборот, не применять те или иные коэффициенты, установленные федеральным законодательством. При этом при установлении значения корректирующего коэффициента K_2 , определяемого субъектами РФ на календарный год, для них установлены определенные ограничения, которые состоят в том, что значения коэффициента K_2 могут быть установлены только в пределах от 0,01 до 1. Вместе с тем в рамках этих ограничений при установлении коэффициента K_2 субъекты РФ могут учитывать фактически любые особенности ведения предпринимательской деятельности, а не только те, которые прописаны федеральным законодательством.

Третий корректирующий коэффициент K_3 представляет собой коэффициент-дефлятор, соответствующий индексу изменения потребительских цен на товары, работы и услуги в Российской Федерации. Указанные коэффициенты-дефляторы должны публиковаться в установленном Правительством РФ порядке.

Для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности Налоговым кодексом установлены следующие **физические показатели**, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность в месяц (табл. 26).

Исходя из перечисленных выше показателей устанавливается сумма вмененного дохода.

Базовая доходность по видам деятельности

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц (руб.) на единицу физического показателя
Оказание бытовых услуг	Количество работников	5000
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников	5000
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников	5000
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала (в квадратных метрах)	1200
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, и розничная торговля, осуществляемая через объекты нестационарной торговой сети	Торговое место	6000
Общественное питание	Площадь зала обслуживания посетителей (в квадратных метрах)	700
Оказание автотранспортных услуг	Количество автомобилей, используемых для перевозок пассажиров и грузов	4000
Разносная торговля, осуществляемая индивидуальными предпринимателями (за исключением торговли подакцизными товарами, лекарственными препаратами, изделиями из драгоценных камней, оружием и патронами к нему, меховыми изделиями и технически сложными товарами бытового назначения)	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	3000

Сумма вмененного дохода рассчитывается путем умножения значения базовой доходности единицы физического показателя, характеризующего данную сферу деятельности, на количество единиц физических показателей, характеризующих данную сферу предпринимательской деятельности, и на корректирующие коэффициенты.

Ставка единого налога установлена в размере 15% величины вмененного дохода.

Рассмотрим *пример* расчета суммы вмененного дохода по торговой организации исходя из следующих установленных законом физических показателей, характеризующих эту сферу деятельности, базовой доходности также из значений корректирующих коэффициентов (табл. 27).

Таблица 27

Расчет суммы вмененного дохода по торговой организации

Базовая доходность (в месяц)	1200 руб.
Площадь торгового зала	25 м ²
Корректирующие коэффициенты:	
K_1	1,20
K_2	0,75
K_3	1,17

Исходя из этих показателей определим размер вмененного дохода и сумму единого налога по данному магазину.

Размер вмененного дохода на год:

$$1200 \text{ руб.} \times 25 \times 12 \times 1,2 \times 0,75 \times 1,17 = \\ = 379,08 \text{ тыс. руб.}$$

Сумма ежемесячного вносимого единого налога при ставке 15% составит:

$$379,08 \times 15\% : 12 = 4,74 \text{ тыс. руб.}$$

Изменение суммы единого налога, произошедшее вследствие изменения величин корректирующих коэф-

фициентов, допускается законом только с начала следующего налогового периода.

В том случае, если в течение налогового периода у налогоплательщика произошло изменение величины физического показателя, налогоплательщик при исчислении суммы единого налога может учесть указанное изменение с начала того месяца, в котором произошло изменение величины физического показателя.

При этом федеральным законодательством предусмотрено, что сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, каковым является квартал, должна быть уменьшена налогоплательщиком на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных за этот же период времени при выплате налогоплательщиками вознаграждений своим работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50%.

Льготы по единому налогу федеральным законом не установлены. Не могут они устанавливаться и законодательными актами субъектов РФ.

Уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Суммы единого налога зачисляются на счета органов федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных социальных внебюджетных фондов.

Налогоплательщики, осуществляющие предпринимательскую деятельность в нескольких местах (имеющие несколько палаток, ларьков, кафе и т. п.), расположенных на территории разных субъектов РФ, должны уплачивать единый налог, подлежащий перечислению в бюджеты субъектов Федерации и местные бюджеты на

счета доходов соответствующих бюджетов по месту осуществления предпринимательской деятельности.

В связи с этим налогоплательщики, не состоящие на учете в налоговых органах того субъекта Федерации, в котором они осуществляют виды предпринимательской деятельности, обязаны встать на учет в налоговых органах по месту осуществления указанной деятельности в срок не позднее 5 дней с начала осуществления этой деятельности и производить уплату единого налога, установленного в этом субъекте Федерации.

Доходы от уплаты единого налога распределяются органами федерального казначейства по уровням бюджетной системы по следующим установленным Бюджетным кодексом нормативам отчислений:

- в бюджеты субъектов Федерации — 45%;
- в местные бюджеты — 45%;
- в бюджет Федерального фонда обязательного медицинского страхования — 0,5%;
- в бюджеты территориальных фондов обязательного медицинского страхования — 4,5%;
- в бюджет Фонда социального страхования — 5%.

Несколько иной порядок распределения доходов от уплаты единого налога по уровням бюджетной системы установлен по городам федерального значения Москве и Санкт-Петербургу. Здесь, учитывая особенности российского законодательства, не установлено распределение между бюджетом субъекта Федерации и местными бюджетами. В связи с этим в бюджеты городов Москвы и Санкт-Петербурга зачисляется 90% доходов, поступающих на эти территории.

Документом, подтверждающим уплату налогоплательщиком единого налога, является свидетельство, которое выдается налоговой инспекцией по месту учета налогоплательщика не позднее трех дней со дня обращения налогоплательщика.

При этом на каждый вид деятельности должно быть выдано отдельное свидетельство. Налогоплательщикам, имеющим два и более отдельно расположенных места

осуществления деятельности на основе свидетельства (палатки, ларьки, кафе и др.), свидетельство выдается на каждое из таких мест.

Для организаций, в состав которых входят филиалы или представительства, расположенные на территории субъекта Федерации, свидетельства об уплате единого налога должны быть выданы по каждому филиалу или подразделению.

При выдаче свидетельства заполняется также вторая копия, которая хранится в налоговом органе. Законодательство не допускает использования при осуществлении предпринимательской деятельности любых копий свидетельства (в том числе нотариально удостоверенных).

В свидетельстве должны быть указаны: наименование или фамилия, имя, отчество налогоплательщика; вид или виды осуществляемой им деятельности; место его нахождения; идентификационный номер; номера расчетных и иных счетов, открытых им в учреждениях банков; размер вмененного ему дохода по каждому виду деятельности; сумма единого налога; физические показатели, характеризующие осуществляемую им предпринимательскую деятельность; значения корректирующих коэффициентов базовой доходности, используемых при исчислении суммы единого налога.

6.1.2. Упрощенная система налогообложения

Переход к упрощенной системе налогообложения в отличие от единого налога на вмененный доход является для организаций и индивидуальных предпринимателей делом добровольным.

В случае перехода на эту систему организации вместо налога на прибыль организаций, налога с продаж, налога на имущество и единого социального налога уплачивают единый налог.

Применение упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает

уплату ими также единого налога вместо следующих 4 налогов: налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных от предпринимательской деятельности), налога с продаж, налога на имущество (в части имущества, используемого в предпринимательской деятельности) и единого социального налога (с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и других вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц).

При этом организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не уплачивают также НДС, за исключением сумм этого налога, подлежащих уплате при ввозе товаров на российскую таможенную территорию.

Все другие налоги, предусмотренные российским налоговым законодательством, организации и индивидуальные предприниматели уплачивают в соответствии с общим режимом налогообложения. Кроме того, для соблюдения социальных гарантий работникам в связи с переходом на накопительную систему пенсионного страхования они производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Эти взносы уплачиваются налогоплательщиком за своих работников и затем вычитаются из общей суммы единого налога.

Налогоплательщиками являются все организации и индивидуальные предприниматели, которые перешли и применяют упрощенную систему налогообложения.

Налоговым кодексом установлены соответствующие **условия перехода** организаций на указанную систему.

Право перехода организации возникает в том случае, если по итогам девяти месяцев того года, в котором она подала заявление о переходе на эту систему, доход от реализации без учета НДС не превысил 11 млн руб.

Непременным условием перевода на упрощенную систему налогообложения является соблюдение организациями и индивидуальными предпринимателями предельной средней численности работников, которая

за налоговый или отчетный период не должна превышать 100 человек.

Налоговым кодексом установлен **перечень организаций, которые не имеют права перехода** на упрощенную систему налогообложения. К ним в первую очередь относятся организации, имеющие филиалы или представительства, банки, страховщики, негосударственные пенсионные фонды, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, а также ломбарды.

Не могут работать по упрощенной системе налогообложения организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, добычей и реализацией полезных ископаемых (за исключением общераспространенных полезных ископаемых), игорным бизнесом.

Подобное ограничение установлено также для нотариусов, занимающихся частной практикой.

Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на особый режим налогообложения в форме единого сельскохозяйственного налога, а также являющиеся участниками СРП, не могут быть переведены на упрощенную систему налогообложения.

Вместе с тем с 2004 г. определенное исключение сделано для организаций и индивидуальных предпринимателей, переведенных на уплату единого налога на вмененный доход. Они получили право применять упрощенную систему налогообложения в части других осуществляемых ими видов деятельности, не относящихся к деятельности, облагаемой единым налогом.

При этом к данным организациям и индивидуальным предпринимателям применяются ограничения по размеру дохода, численности работников, стоимости основных средств и нематериальных активов, определяемые исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности.

Не имеют права работать по упрощенной системе налогообложения организации, в которых доля непо-

средственного участия других организаций составляет более 25%. Указанное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%.

Не могут перейти на упрощенную систему налогообложения и организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определенная в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета, превышает 100 млн руб.

Налоговое законодательство установило **порядок перехода** организаций и индивидуальных предпринимателей на упрощенную систему налогообложения. Они, в частности, должны подать в налоговый орган по месту своего нахождения или месту жительства соответствующее заявление в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году перехода на упрощенную систему налогообложения. При этом организации обязаны сообщить в заявлении размер своего дохода за 9 месяцев текущего года.

Одновременно законодательством установлено, что налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, не имеют права до окончания налогового периода вернуться на общий режим налогообложения за исключением отдельных, оговоренных в законе, случаев. Например, если по итогам налогового или отчетного периода доход налогоплательщика превысит 15 млн руб. или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов налогоплательщика-организации превысит 100 млн руб., то такой налогоплательщик автоматически переходит на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение.

При этом на налогоплательщика возложена обязанность сообщить в налоговый орган о переходе на общий режим налогообложения в течение 15 дней по

истечении отчетного или налогового периода, в котором его доход или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов превысили установленные пределы.

Таким образом, исходя из положений Кодекса и учитывая незначительный размер предельного объема дохода, налогоплательщик может быть переведен на общий режим налогообложения по истечении одного, двух кварталов работы по упрощенной системе. В этом случае он будет обязан не только ввести всю систему бухгалтерского учета и отчетности, но и восстановить ее за эти истекшие кварталы, поскольку по большинству налогов налоговым периодом считается год.

Налогоплательщику предоставлено право перейти на общий режим налогообложения только с начала календарного года. Об этом он должен уведомить налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он предполагает перейти на общий режим налогообложения. Возврат такого налогоплательщика вновь на упрощенную систему налогообложения может быть осуществлен не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение упрощенной системы налогообложения.

Начиная с момента введения в действие главы Налогового кодекса, посвященной упрощенной системе налогообложения, т. е. с 1 января 2003 г., налогоплательщикам предоставлено право выбирать по их желанию один из двух **объектов налогообложения**: доход или доход, уменьшенный на величину расходов.

При этом выбор объекта налогообложения должен быть осуществлен налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором он впервые переходит на упрощенную систему налогообложения. В случае желания налогоплательщика изменить избранный им объект налогообложения после подачи заявления о переходе на упрощенную систему налогообложения, он должен уведомить об этом налоговый орган до 20 де-

кабря года, предшествующего году, в котором впервые им будет применена упрощенная система налогообложения.

Выбрав один из этих объектов налогообложения, налогоплательщик не имеет права изменять его в течение всего срока применения упрощенной системы налогообложения.

При любом из двух возможных объектов налогообложения организации и индивидуальные предприниматели должны определять размер полученного ими дохода, учитывая следующие полученные ими доходы:

- от реализации товаров, работ и услуг, от реализации имущества и имущественных прав. Эти виды доходов определяются в порядке, установленном Налоговым кодексом для расчета дохода от реализации по налогу на прибыль организаций;
- внереализационные доходы, которые также определяются в порядке, установленном по налогу на прибыль организаций.

Необходимо подчеркнуть, что при определении принимаемых в качестве объекта налогообложения доходов они должны быть уменьшены на суммы доходов, не учитываемых при определении доходов по налогу на прибыль организаций.

При определении размера доходов индивидуальными предпринимателями должны учитываться все доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

Если выбрана вторая форма объекта обложения налогом, то возникает потребность учета произведенных налогоплательщиком расходов. В этом случае при определении объекта налогообложения налогоплательщик имеет право уменьшить полученные доходы на следующие виды расходов.

В первую очередь — это расходы на приобретение и ремонт основных средств, на приобретение нематериальных активов, на оплату труда, а также расходы на обязательное страхование работников и имущества.

Налогоплательщик вправе также уменьшить доходы на сумму арендных (лизинговых) платежей за арендуемое или принятое в лизинг имущество и на сумму материальных расходов.

Полученные доходы уменьшаются, кроме того, на следующие суммы: НДС по приобретаемым товарам, работам, услугам и другим налогам, процентов, уплачиваемых по кредитам и займам, а также расходов, связанных с оплатой услуг кредитных организаций.

Исключаются из дохода также суммы таможенных платежей, уплаченных при ввозе товаров на российскую таможенную территорию, которые согласно таможенному законодательству не подлежат возврату налогоплательщику.

Расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика и на услуги по охране его имущества также могут быть вычтены из полученных налогоплательщиком доходов.

Налогоплательщик имеет право вычесть из доходов расходы на командировки (проезд, наем жилого помещения, суточные в пределах утвержденных норм, оформление виз, паспортов, приглашений и других аналогичных документов, консульские, аэродромные и другие аналогичные платежи и сборы).

В вычитаемые из доходов расходы включаются платежи за нотариальное оформление документов (в пределах утвержденных тарифов), расходы на аудиторские услуги, на публикацию бухгалтерской отчетности, хозяйственные расходы (на приобретение канцелярских товаров, на оплату почтовых, телефонных, телеграфных услуг, услуг связи и других подобных услуг), а также суммы расходов на рекламу и подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов.

При этом Налоговым кодексом установлено, что при определении сумм большинства видов расходов, принимаемых к вычету из полученных доходов, налогоплательщик обязан руководствоваться порядком, предусмотренным для исчисления налога на прибыль орга-

низаций соответствующими статьями Налогового кодекса.

Кроме того, для определения суммы расходов на приобретение основных средств Кодексом установлены дополнительные правила.

В частности, расходы по основным средствам, приобретенным в период применения налогоплательщиком упрощенной системы налогообложения, принимаются в полной сумме в момент ввода этих основных средств в эксплуатацию.

Если же основные средства приобретены налогоплательщиком до перехода на упрощенную систему налогообложения, то стоимость основных средств включается в расходы на приобретение основных средств в другом порядке.

Расходы по основным средствам со сроком полезного использования до трех лет включительно должны включаться в расходы налогоплательщика в течение одного года применения упрощенной системы налогообложения.

Что касается основных средств со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно, то расходы на их приобретение включаются в расходы, подлежащие вычету из доходов, в течение первого года применения упрощенной системы налогообложения в размере 50% стоимости, в течение второго года — 30% и третьего года — 20%.

Расходы на приобретение основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет включаются в сумму расходов в течение 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями от стоимости основных средств.

Во всех случаях стоимость основных средств должна приниматься равной остаточной стоимости этого имущества на момент перехода на упрощенную систему налогообложения.

Следует иметь в виду, что сроки полезного использования основных средств установлены утвержденной

Правительством РФ Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы. Для тех же видов основных средств, которые не указаны в данной Классификации, сроки их полезного использования могут применяться налогоплательщиками в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей.

Для расчета сумм единого налога при упрощенной системе налогообложения важно знать **порядок признания доходов и расходов**.

В соответствии с положениями Кодекса в части упрощенной системы налогообложения датой получения доходов считается день поступления средств на счета в банках или в кассу, получения другого имущества, работ и услуг или имущественных прав, т. е. кассовый метод.

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

При этом указанные организации и индивидуальные предприниматели обязаны соблюдать порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности.

На них возложена также обязанность ведения налогового учета показателей своей деятельности, которые необходимы для исчисления налоговой базы и суммы налога. Налоговый учет ведется на основании книги учета доходов и расходов, форма которой и порядок отражения в ней хозяйственных операций утверждены МНС России по согласованию с Минфином России.

Таким образом, переход на упрощенную систему налогообложения, если и несколько облегчает для налогоплательщиков ведение бухгалтерского учета, но не освобождает их от необходимости иметь в своем штате, по крайней мере, одного-двух квалифицированных бухгалтеров для ведения сложного налогового учета расходов практически в том же объеме, что и не переведенные на упрощенную систему организации. Это необходимо еще и потому, что в соответствующей главе Кодекса, посвя-

щенной упрощенной системе, много отсылочных норм к другим статьям Кодекса. Все это не соотносится с одним из важнейших принципов построения оптимальной системы налогообложения малого бизнеса.

Налоговая база зависит от того, какой объект налогообложения выбран налогоплательщиком.

Если объектом налогообложения установлены доходы организации или индивидуального предпринимателя, то налоговой базой считается денежное выражение их доходов.

В том же случае, если объектом налогообложения приняты доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, то налоговой базой является денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

При этом все суммы доходов и расходов, выраженные в иностранной валюте, должны быть учтены в совокупности с доходами, выраженными в рублях. Они пересчитываются в рубли по официальному курсу Банка России, установленному на дату получения доходов или дату осуществления расходов.

Если доходы получены налогоплательщиком в натуральной форме, то их учет в целях налогообложения должен осуществляться по рыночным ценам.

При определении налоговой базы доходы и расходы учитываются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Для налогоплательщиков, применяющих в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, установлена **сумма минимального налога** в размере 1% от суммы полученных ими доходов.

Введение минимального налога вызвано необходимостью обеспечить выплаты в государственные социальные внебюджетные фонды: Пенсионный, обязательного медицинского страхования и социального страхования.

Минимальный налог уплачивается в том случае, если сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Налогоплательщику предоставлено право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущие периоды.

Эти же налогоплательщики имеют право уменьшать налоговую базу на сумму убытков, полученных по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых они применяли упрощенную систему налогообложения и использовали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Установлено, что убыток при этом не может уменьшать налоговую базу более чем на 30%, а оставшаяся часть убытка может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 налоговых периодов.

Убыток, полученный налогоплательщиком при общем режиме налогообложения, не может быть принят при переходе его на упрощенную систему налогообложения, как и убыток, полученный при упрощенной системе налогообложения, не может быть принят при возврате налогоплательщика на общий режим налогообложения.

Налоговым периодом при упрощенной системе налогообложения является календарный год, а отчетными периодами признаны I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

Размер применяемых **налоговых ставок** зависит от выбранного налогоплательщиком объекта обложения.

В том случае, если объектом налогообложения являются доходы, то налоговая ставка составляет 6%.

Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, то налоговая ставка равна 15%.

Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы и

определяется налогоплательщиком самостоятельно по итогам налогового периода.

Порядок уплаты единого налога установлен Налоговым кодексом также в зависимости от выбранного налогоплательщиком объекта налогообложения.

Те налогоплательщики, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, обязаны по итогам каждого отчетного периода исчислять сумму квартального авансового платежа по налогу исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно I квартала, полугодия, 9 месяцев с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Сумма налога и соответствующих квартальных авансовых платежей по налогу, исчисленная за налоговый или отчетный период, должна быть уменьшена указанными налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных за этот же период времени. При этом сумма налога или квартальных авансовых платежей по налогу не может быть уменьшена более чем на 50%.

Те же налогоплательщики, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, должны по итогам каждого отчетного периода исчислить сумму квартального авансового платежа по налогу исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно I квартала, полугодия, 9 месяцев с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Авансовые платежи по налогу засчитываются затем в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

Уплата налога и квартальные авансовые платежи по нему производятся по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Квартальные авансовые платежи должны быть осуществлены налогоплательщиком не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Подлежащая уплате по истечении налогового периода сумма налога должна быть внесена в бюджет не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период.

Налоговые декларации представляются налогоплательщиками-организациями по истечении налогового или отчетного периода в налоговые органы по месту их нахождения. При этом налоговые декларации по итогам налогового периода представляются указанными налогоплательщиками не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налогоплательщики — индивидуальные предприниматели по истечении налогового периода представляют налоговые декларации в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются ими не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Форма налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждаются МНС России.

Суммы налога зачисляются на счета органов федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты соответствующего уровня и бюджеты государственных социальных внебюджетных фондов.

Доходы от уплаты налога при упрощенной системе налогообложения распределяются органами федерального казначейства по уровням бюджетной системы по следующим нормативам отчислений:

— в бюджеты субъектов Федерации — 45%;

- в местные бюджеты – 45%;
- в бюджет Федерального фонда обязательного медицинского страхования – 0,5%;
- в бюджеты территориальных фондов обязательного медицинского страхования – 4,5%;
- в бюджет Фонда социального страхования – 5%.

Несколько иное распределение доходов от уплаты налога в части уровней бюджетной системы установлено по городам федерального значения Москве и Санкт-Петербургу. На территории этих субъектов Федерации указанные поступления зачисляются в бюджеты этих городов в размере 90%.

Принципиально иное распределение установлено для доходов от уплаты минимального налога. Они распределяются органами федерального казначейства по следующим нормативам отчислений:

- в бюджет Пенсионного фонда – 60%;
- в бюджет Федерального фонда обязательного медицинского страхования – 2%;
- в бюджеты территориальных фондов обязательного медицинского страхования – 18%;
- в бюджет Фонда социального страхования – 20%.

Налоговым кодексом установлены **особые правила исчисления налоговой базы** при переходе с общего режима налогообложения на упрощенную систему налогообложения и с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения.

Те организации, которые ранее применяли общий режим налогообложения с использованием метода начислений, при переходе на упрощенную систему налогообложения должны соблюдать следующие правила.

Во-первых, на дату перехода на упрощенную систему налогообложения в налоговую базу следует включить все суммы денежных средств, полученные в период применения общего режима налогообложения в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщик будет осуществлять после перехода на упрощенную систему налогообложения.

Во-вторых, на дату перехода в налоговом учете остаточная стоимость основных средств, приобретенных и оплаченных в период применения общего режима налогообложения, должна быть отражена в виде разницы между ценой приобретения и суммой начисленной амортизации. При этом остаточная стоимость основных средств, числящихся у налогоплательщика, оплата которых будет осуществлена после перехода на упрощенную систему, должна учитываться начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена оплата такого объекта основных средств.

В-третьих, в налоговую базу не могут быть включены денежные средства, полученные после перехода на упрощенную систему налогообложения, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы уже были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций при общем режиме налогообложения.

В-четвертых, осуществленные налогоплательщиком после перехода на упрощенную систему налогообложения расходы могут быть признаны расходами, вычитаемыми из налоговой базы, в следующие временные периоды.

Если оплата таких расходов была осуществлена в течение периода применения общего режима налогообложения, то они признаются таковыми на дату их осуществления. Если же оплата была осуществлена после перехода организации на упрощенную систему, то данные расходы признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их оплаты.

И наконец, *в-пятых*, из налоговой базы не могут вычитаться денежные средства, уплаченные после перехода на упрощенную систему налогообложения в оплату расходов налогоплательщика, если до перехода на упрощенную систему налогообложения такие расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

С другой стороны, организации, которые применяли упрощенную систему налогообложения, при возвращении их на общий режим налогообложения с использованием метода начислений должны руководствоваться следующими правилами.

Во-первых, в налоговую базу не могут включаться денежные средства, полученные после перехода на общий режим налогообложения, если по правилам налогового учета указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы при упрощенной системе налогообложения.

Во-вторых, осуществленные налогоплательщиком в период после перехода на общий режим налогообложения расходы могут быть признаны расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления независимо от даты оплаты таких расходов.

В-третьих, при переходе на общий режим налогообложения в налоговом учете на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость основных средств, определяемая исходя из их первоначальной стоимости за вычетом сумм амортизации, исчисленной за период применения упрощенной системы налогообложения.

При этом важно иметь в виду, что если суммы расходов на приобретение основных средств, учтенные при исчислении налоговой базы за этот период, превысили суммы начисленной амортизации, то это не является основанием для уменьшения остаточной стоимости основных средств на дату перехода налогоплательщика на общий режим налогообложения. Полученная разница должна быть учтена налогоплательщиком в качестве дохода при переходе на общий режим налогообложения.

* * *

Ознакомление с системой налогообложения организаций малого бизнеса, сформированной в Налоговом кодексе в виде двух специальных налоговых режимов,

показало, что эта система недостаточно полно учитывает особенности деятельности подобных организаций. Не полностью соответствуют установленные специальные режимы налогообложения и необходимым критериям формирования подобной системы.

Принятое законодательство в части упрощенной системы налогообложения не отличаются простотой, и для его практического применения требуется привлечение специалистов в области бухгалтерского учета и налогообложения. Это связано с обязанностью налогоплательщиков вести бухгалтерский учет расходов, с наличием значительного отсылочного материала к другим главам Налогового кодекса.

Что касается плательщиков единого налога на вмененный доход, то здесь, несмотря на кажущуюся простоту ведения расчетных и кассовых операций, у некоторых из них возникает обязанность ведения в полном объеме бухгалтерского учета и отчетности. Речь, в частности, идет о тех организациях, которые занимаются многими видами деятельности, в том числе не подпадающими под систему единого налога на вмененный доход.

На налогоплательщиков возлагается, кроме того, обязанность вести налоговый учет по достаточно большому числу других налогов, которые они должны уплачивать помимо единого налога, установленного как одним, так и другим специальным режимом налогообложения.

Действие указанных специальных режимов налогообложения распространяется на ограниченное число организаций, занимающихся малым бизнесом.

Положение о едином налоге на вмененный доход распространяется на весьма узкий круг сфер деятельности организаций малого бизнеса. Что касается упрощенной системы налогообложения, которая не устанавливает отраслевой принадлежности организаций, то переходом на нее смогли воспользоваться далеко не все организации.

В частности, из сферы применения указанного режима налогообложения практически полностью выведены промышленные предприятия, что связано с ограничениями по численности работающих, объему производства и стоимости основных фондов.

В связи с тем что не решена проблема возмещения НДС у организаций — покупателей продукции малых предприятий, возможности последних по реализации своей продукции резко ограничены. Отмена НДС для малых предприятий стала преградой для перехода большинства из них, за исключением сферы розничной торговли и бытовых услуг, на упрощенную систему налогообложения.

По описанным выше причинам (сложность налогового и бухгалтерского учета, отсылочные нормы и т. д.), а также в связи с ликвидацией такой формы уплаты налога, как патент, специальными налоговыми режимами не может воспользоваться достаточно большое число индивидуальных предпринимателей.

Наличие серьезных ограничений для перехода на специальные режимы налогообложения, в целом благоприятные для малых предприятий в части снижения налоговой нагрузки, мешает решать для многих из них проблему чрезмерности налогового гнета. Тем самым не полностью ликвидируется проблема теневой экономики в малом бизнесе, и малые предприятия, занятые в сфере материального производства, практически никакой финансовой поддержки со стороны государства не имеют.

Вопросы для самопроверки

1. Когда и с какой целью в российской налоговой системе введена специальная система налогообложения малого бизнеса?

2. Каким критериям должна отвечать специальная система налогообложения малого бизнеса?

3. Каковы экономическая необходимость и целесообразность введения в Российской Федерации единого налога на вмененный доход?

4. В чем состоит принципиальное отличие данного налога от общепризнанной системы налогообложения?

5. От каких видов налогов освобождается налогоплательщик, переведенный на уплату единого налога на вмененный доход?

6. Каков порядок введения единого налога на вмененный доход?

7. Что является объектом обложения данным налогом?

8. Что представляет собой базовая доходность? Кто ее устанавливает?

9. Какова роль корректирующих коэффициентов базовой доходности? Кто их устанавливает?

10. Как определяется сумма вмененного дохода? Кто ее устанавливает?

11. Кто устанавливает льготы по единому налогу на вмененный доход?

12. Каков порядок исчисления и уплаты налога?

13. Каков порядок распределения сумм единого налога на вмененный доход?

14. Какие виды налогов и сборов уплачивают организации и частные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения?

15. Кто является плательщиком налога? Какие категории организаций и индивидуальных предпринимателей не могут перейти на упрощенную систему?

16. Какие ограничения установлены Налоговым кодексом РФ организациям и индивидуальным предпринимателям для перехода на упрощенную систему?

17. Насколько упрощается система бухгалтерского и налогового учета для налогоплательщиков, перешедших на упрощенную систему налогообложения?

18. Что является объектом обложения единым налогом при упрощенной системе налогообложения?

19. Какие виды расходов вычитаются из полученных налогоплательщиком доходов? Все ли налогоплательщики имеют право на такой вычет?

20. Каковы особенности определения сумм расходов на приобретение основных средств для налогоплательщиков, переведенных на упрощенную систему?

21. Что является налоговой базой единого налога при упрощенной системе налогообложения? Как она рассчитывается? Каковы особенности исчисления налоговой базы при переходе на упрощенную систему налогообложения и при возвращении на общий режим налогообложения?

22. Что такое минимальный налог? С какой целью он введен?

23. Каковы ставки единого налога при упрощенной системе налогообложения?

24. В какие сроки и в каком порядке уплачивается единый налог?

25. Как и кем распределяются суммы уплаченного налогоплательщиком единого налога?

26. Отвечает ли принятая в России система специальных налоговых режимов общепринятым критериям налогообложения малого бизнеса?

6.2. ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ

Единый сельскохозяйственный налог был введен в действие Налоговым кодексом РФ с 2002 г. в качестве нового элемента российской налоговой системы. Его предназначение — учесть особенности сельского хозяйства как отрасли, привязанной к конкретным участкам земли.

Введение этого налога было призвано обеспечить повышение эффективности сельскохозяйственного производства, стимулируя сельских товаропроизводителей к рациональному использованию сельхозугодий.

Вместе с тем практическое применение данного налога оказалось существенно затрудненным из-за наличия в федеральном законе внутренних противоречий и использования различных критериев, что мешало введению единого сельхозналога на территориях субъектов РФ. За два года этот налог ввели на своей территории только два субъекта Федерации.

Действительно, возможность применения единого сельскохозяйственного налога существовала лишь для сельскохозяйственных товаропроизводителей, занятых производством продукции растениеводства. Одновременно с этим закон не позволял перевести на уплату налога других сельскохозяйственных товаропроизводителей, занятых, в частности, производством животноводческой, рыбной продукции, многопрофильных хозяйств и комплексов.

Установленный Кодексом порядок определения размера налоговой ставки был весьма сложен и вместе с тем не решал многих вопросов ее расчета в последующие после перехода на уплату единого налога годы.

При весьма запутанной схеме утверждения ставки налога ее величина была привязана к кадастровой стоимости гектара сельхозугодий. Между тем земельный кадастр за два года действия закона так и не был утвержден.

Кроме того, установленная Кодексом обязанность налогоплательщика платить налог раз в квартал, а не по итогам сельскохозяйственного года, делала невозможным переход на единый налог абсолютного большинства хозяйств, поскольку в 1-м полугодии у них отсутствуют финансовые средства на его уплату из-за сезонности производства продукции растениеводства.

Все это потребовало принципиально изменить концепцию системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей, нацелив ее в первую очередь на устранение выявленных недостатков прежней системы единого сельскохозяйственного налога. Кроме того, новая система налогообложения сельскохозяй-

ственных товаропроизводителей должна быть нацелена на стимулирование производства и выполнять роль экономического регулятора.

Для этого потребовалось четко определить критерии отнесения и статус налогоплательщиков для сельскохозяйственных товаропроизводителей различных отраслей сельского хозяйства. Кроме того, следовало ввести соразмерные для разных хозяйств критерии налогообложения, в том числе такие, как объект налогообложения, налоговая база, налоговая ставка, которые обеспечивали бы соблюдение принципа равенства при налогообложении.

В связи с этим в конце 2003 г. был принят и с 2004 г. вступил в силу новый закон, принципиально изменивший всю концепцию единого сельскохозяйственного налога.

Принципиально новым является **порядок перехода организаций и индивидуальных предпринимателей на систему налогообложения** сельскохозяйственных товаропроизводителей в виде уплаты единого сельскохозяйственного налога. С 2004 г. он осуществляется на добровольной основе.

В целях соблюдения принципа равенства налогообложения, обеспечения единого подхода для всех хозяйствующих субъектов установлено, что на уплату единого налога могут перейти все организации агропромышленного комплекса, включая сельскохозяйственные организации так называемого индустриального типа, многопрофильные организации, а также организации, осуществляющие производство сельскохозяйственной, в том числе рыбной продукции.

Переход на указанную систему налогообложения сельскохозяйственными организациями предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций, НДС (за исключением НДС, уплачиваемого при ввозе товаров на российскую таможенную территорию), налога на имущество организаций и единого социального налога уплатой единого сельскохозяйственного налога.

При этом установлено, что данный налог исчисляется по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период.

Кроме того, за организациями, перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога, оставлена обязанность уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с российским законодательством.

Все другие налоги и сборы должны уплачиваться организациями, перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога, в соответствии с общим режимом налогообложения.

При переходе на специальный режим налогообложения индивидуальных предпринимателей они освобождаются от уплаты:

- налога на доходы физических лиц в части доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности;
- НДС, за исключением налога, подлежащего уплате при ввозе товаров на российскую таможенную территорию;
- налога на имущество физических лиц в части имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности;
- единого социального налога.

Уплата указанных налогов заменяется, так же как и для организаций, уплатой единого сельскохозяйственного налога, который исчисляется по результатам хозяйственной деятельности индивидуальных предпринимателей за налоговый период.

Так же как и организации, индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, обязаны уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, а также все другие налоги и сборы в соответствии с общим режимом налогообложения.

Перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога могут и крестьянские (фермерские) хозяйства.

В этом случае на них распространяются правила, действующие для организаций и индивидуальных предпринимателей.

Налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога являются организации и индивидуальные предприниматели — сельскохозяйственные товаропроизводители, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога в установленном Налоговым кодексом порядке.

В связи с этим важно определить понятие “сельскохозяйственный товаропроизводитель”. К таковым Налоговый кодекс относит организации и индивидуальных предпринимателей, производящих сельскохозяйственную продукцию или выращивающих рыбу, осуществляющих ее первичную и последующую, в том числе промышленную, переработку и реализующих эту продукцию или рыбу. Непременным условием отнесения организаций и индивидуальных предпринимателей к указанной категории является то, чтобы в их общем доходе от реализации товаров, работ и услуг доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции или выращенной ими рыбы, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства или выращенной ими рыбы, составляла не менее 70%.

При этом указанная доля дохода определяется по итогам 9 месяцев того года, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Не могут перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога и поэтому не являются плательщиками налога организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Организации, имеющие филиалы или представительства, также не вправе перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Налоговым кодексом РФ установлен определенный порядок и условия перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога и возврата к общему режиму налогообложения.

Те сельскохозяйственные товаропроизводители, которые изъявили желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, должны подать в налоговый орган по своему местонахождению в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего переходу на эту систему налогообложения, соответствующее заявление.

При этом вновь созданные организации и физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей и изъявившие желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, имеют право подать заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговый орган. В этом случае они могут перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога в текущем календарном году с момента постановки на учет в налоговом органе.

Одновременно с этим, Кодексом установлено, что перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога налогоплательщики не могут до окончания налогового периода вернуться на общий режим налогообложения.

Вместе с тем, если по итогам налогового периода окажется, что доля дохода налогоплательщиков от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции или выращенной ими рыбы, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства или выращенной ими рыбы, в общем доходе от реализации товаров, работ и услуг составит менее 70%,

то в этом случае налогоплательщики обязаны произвести перерасчет налоговых обязательств, исходя из общего режима налогообложения за весь указанный налоговый период. При этом указанные налогоплательщики не должны уплачивать пени и штрафы за несвоевременную уплату налогов и авансовых платежей по налогам. Одновременно Кодекс возложил на налогоплательщиков обязанность подать в налоговый орган соответствующее заявление о перерасчете налоговых обязательств и переходе на общий режим налогообложения в течение 20 календарных дней по истечении налогового периода.

Уплата исчисленных сумм налогов должна быть произведена до 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом по единому сельскохозяйственному налогу.

Налогоплательщикам, уплачивающим единый сельскохозяйственный налог, предоставлено право по их желанию вернуться на общий режим налогообложения. Для этого они должны уведомить об этом соответствующий налоговый орган не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на общий режим налогообложения.

Вновь же перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога они в этом случае могут не ранее чем через один год после того, как они утратили право на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Объектом налогообложения по единому сельскохозяйственному налогу являются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Налоговым кодексом установлен соответствующий **порядок определения и признания доходов и расходов.**

Организации при определении объекта налогообложения должны учитывать **доходы** от реализации товаров, работ и услуг и имущественных прав, а также вне-реализационные доходы в соответствии с порядком определения доходов, установленных Кодексом при расчете налога на прибыль организаций.

Таким же образом определяются доходы, не учитываемые при определении объекта налогообложения.

Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения должны учитывать доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

При определении объекта налогообложения налогоплательщики могут уменьшить полученные ими доходы на следующие виды **расходов**:

- приобретение основных средств и нематериальных активов;
- ремонт основных средств, в том числе арендованных, а также арендные, в том числе лизинговые, платежи за арендуемое, в том числе принятое в лизинг, имущество;
- материальные расходы;
- оплата труда, выплата пособий по временной нетрудоспособности, обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с российским законодательством;
- суммы НДС по приобретенным товарам, работам и услугам, суммы таможенных платежей, уплаченных при ввозе товаров на российскую таможенную территорию и не подлежащие возврату налогоплательщикам, а также суммы других налогов и сборов, уплаченных в соответствии с российским законодательством;
- суммы процентов, уплаченных за предоставление в пользование денежных средств, кредитов или займов, а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказанных кредитными организациями;
- обеспечение пожарной безопасности в соответствии с законодательством РФ, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг

- пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;
- содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах установленных правительством норм;
 - оплата командировок, включая проезд, наем жилого помещения, суточные (в пределах установленных норм) и др.;
 - оплата аудиторских услуг, опубликования бухгалтерской отчетности;
 - оплата канцелярских товаров, почтовых, телефонных, телеграфных и других подобных услуг, услуг связи;
 - реклама, подготовка и освоение новых производств, цехов и агрегатов;
 - питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах;
 - оплата информационно-консультационных услуг, повышения квалификации кадров и некоторые другие расходы.

Налоговый кодекс установил единую для всех организаций и индивидуальных предпринимателей, переведенных на уплату единого сельскохозяйственного налога, **учетную политику** в целях налогообложения.

Датой получения доходов установлен день поступления средств на счета в банках или в кассу, получения иного имущества, работ и услуг или имущественных прав, т. е. используется кассовый метод.

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. При этом расходы на приобретение основных средств отражаются в последний день отчетного или налогового периода.

Налоговой базой для исчисления налога является денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, должны учитываться в совокупности с

доходами и расходами, выраженными в рублях. При этом они должны пересчитываться в рубли по официальному курсу Банка России, установленному соответственно на дату получения доходов или дату осуществления расходов.

Доходы, полученные в натуральной форме, должны учитываться исходя из рыночных цен в порядке, предусмотренном Кодексом при расчете налоговой базы налога на прибыль и других налогов, без включения в них НДС.

При определении налоговой базы доходы и расходы должны определяться нарастающим итогом с начала налогового периода.

На налогоплательщиков возложена обязанность вести учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы единого сельскохозяйственного налога, на основании данных бухгалтерского учета.

Так же как и по налогу на прибыль, налогоплательщикам предоставлено право уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. При этом указанный убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30%. Оставшаяся сумма убытка может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 налоговых периодов.

Вместе с тем следует иметь в виду, что убыток, полученный налогоплательщиками при применении общего режима налогообложения, не может быть принят при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога. Так же и убыток, полученный налогоплательщиками при уплате единого сельскохозяйственного налога, не может быть принят при переходе на общий режим налогообложения.

Налоговым периодом по единому сельскохозяйственному налогу установлен календарный год, а отчетным периодом — полугодие.

Налоговая ставка установлена в размере 6%.

Налоговый кодекс установил следующий **порядок исчисления и уплаты** в бюджет единого сельскохозяйственного налога.

Указанный налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

По итогам отчетного периода налогоплательщик обязан исчислить сумму авансового платежа, исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия.

Уплаченные авансовые платежи затем засчитываются ему в счет уплаты единого сельскохозяйственного налога по итогам налогового периода.

Уплата налога и авансового платежа по налогу производится по местонахождению организации или по месту жительства индивидуального предпринимателя.

Единый сельскохозяйственный налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, должен быть внесен в бюджет не позднее срока, установленного для подачи **налоговых деклараций** за соответствующий налоговый период.

Налоговые декларации представляются в налоговые органы организациями по истечении налогового или отчетного периода по своему местонахождению.

По итогам налогового периода они должны быть представлены организациями не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода.

Индивидуальные предприниматели по истечении налогового периода должны представить налоговые декларации в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода.

Форма налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждаются МНС России.

Суммы единого сельскохозяйственного налога распределяются по уровням бюджетной системы РФ по следующим нормативам отчислений.

В федеральный бюджет отчисляется 30% суммы налога, в бюджеты субъектов РФ — 30 и в местные бюджеты — 30%.

Оставшиеся 10% суммы налога подлежат зачислению в государственные социальные внебюджетные фонды. При этом в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования поступает 0,2%, в территориальные фонды обязательного медицинского страхования — 3,4 и Фонд социального страхования РФ — 6,4%.

Суммы единого сельскохозяйственного налога в городах Москве и Санкт-Петербурге распределяются по уровням бюджетной системы по несколько иным нормативам отчислений исходя из статуса этих субъектов Федерации. В федеральный бюджет направляется 30%, в бюджеты городов Москвы и Санкт-Петербурга — 60%.

Вопросы для самопроверки

1. В каких целях и когда введен единый сельскохозяйственный налог? Каковы причины внесения в порядок его исчисления и уплаты принципиальных поправок?

2. Каким нормативным документом вводится в действие указанный налог?

3. Кто является плательщиков единого сельскохозяйственного налога?

4. Какие другие виды налогов уплачивают плательщики единого сельскохозяйственного налога?

5. Все ли сельхозтоваропроизводители могут быть переведены на уплату единого налога?

6. Каковы порядок и условия перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога и возврата к общему режиму налогообложения?

7. Что является объектом обложения единым сельскохозяйственным налогом?

8. Что представляет собой налоговая база по налогу?

9. Какова ставка по налогу? Кто ее устанавливает?

10. Каковы порядок исчисления, а также порядок и сроки уплаты налога?

11. В какие бюджеты и внебюджетные фонды зачисляется единый сельскохозяйственный налог и в каких пропорциях?

6.3. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СОГЛАШЕНИЙ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (далее — СРП или соглашение) в виде специального режима налогообложения введена в действие с 1 января 2004 г. принятием специальной гл. 26⁴ Налогового кодекса РФ.

Правовые основы отношений, возникающих в процессе осуществления российских и иностранных инвестиций в поиск, разведку и добычу минерального сырья на российской территории, а также континентальном шельфе и в пределах исключительной экономической зоны нашей страны на условиях СРП, регулируются принятым в 1995 г. Федеральным законом “О соглашениях о разделе продукции”. Данный Закон до принятия гл. 26⁴ Налогового кодекса определял также и возникающие при этом налоговые отношения. Кроме того, вопросы налогообложения при выполнении СРП были включены в некоторые законодательные акты по налогам и сборам. В частности, в федеральных законах, определяющих порядок и условия уплаты отдельных налогов (налога на имущество предприятий, таможенной пошлины и т. д.), были установлены налоговые и

таможенные льготы при выполнении СРП. При этом нормы, установленные указанными законодательными актами, не всегда в полной мере соответствовали нормам Закона “О соглашениях о разделе продукции”.

Включение в состав Налогового кодекса отдельной главы “Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции” вызвано необходимостью более четко и полно определить особенности налогообложения при выполнении СРП в целях как создания стабильных условий работы инвесторов, так и соблюдения интересов государства при реализации указанных соглашений. Кроме того, принятие этой главы Кодекса было необходимо для унификации в одном законодательном акте всех вопросов налогообложения, возникающих при реализации СРП.

Прежде чем перейти к изложению системы налогообложения при выполнении СРП, необходимо дать четкое определение данного понятия.

Согласно российскому законодательству соглашение о разделе продукции это договор, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности, т. е. инвестору, на возмездной основе и на конкретный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на проведение связанных с этим работ.

На основании такого соглашения, заключаемого в каждом конкретном случае по отдельному участку недр минерального сырья, полученная в результате разработки данного участка недр продукция подлежит разделу между государством и соответствующим инвестором.

В соглашении определяются условия, связанные с использованием недрами, в том числе условия и порядок раздела произведенной продукции между сторонами соглашения. Кроме того, в нем устанавливается порядок определения общего объема произведенной продукции и ее стоимости. Особое место в соглашении зани-

мает определение части произведенной продукции, которая должна быть передана в собственность инвестора для возмещения его расходов на выполнение работ по соглашению. Эта часть продукции получила название “компенсационная продукция”. Состав возмещаемых расходов инвестора также устанавливается в соглашении.

Основные параметры соглашений о разделе продукции формируются в ходе переговоров представителей органов исполнительной власти и потенциального инвестора на основе технико-экономического обоснования по каждому конкретному участку недр. В ходе переговорного процесса может быть выбран в рамках предусмотренного законодательства различный предельный уровень компенсационной продукции, а также схема раздела прибыльной продукции. Перед подписанием каждого конкретного соглашения о разделе продукции должен проводиться анализ его экономической эффективности, т. е. влияния на доходную и расходную части бюджетов всех уровней. Естественно, что заключение каждого конкретного соглашения возможно лишь при условии его эффективности.

Кроме того, необходимо иметь в виду, что указанный специальный налоговый режим применяется только по тем соглашениям, которые заключены в соответствии с Федеральным законом “О соглашениях о разделе продукции”.

Налогоплательщиками при выполнении СРП налоговым законодательством признаны организации, являющиеся инвесторами соглашения.

Для более полного определения понятия “налогоплательщик” следует уточнить, кто является инвестором соглашения. Инвестор — это юридическое лицо или создаваемое на основе договора о совместной деятельности объединение юридических лиц, осуществляющие вложение собственных, заемных или привлеченных средств в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющиеся пользователем недр на условиях СРП.

Налогоплательщик имеет право поручить исполнение своих обязанностей, связанных с применением данного специального налогового режима, своему уполномоченному представителю, называемому оператором.

Для применения указанного налогового режима налогоплательщик должен представить в налоговый орган соответствующее письменное уведомление, а также подписанное соглашение о разделе продукции.

Одновременно с этим налогоплательщик обязан представить в налоговый орган еще один важнейший документ. Дело в том, что до подписания соглашения по соответствующему участку недр должен быть проведен аукцион на предоставление права пользования им не на условиях раздела продукции, а на общих основаниях, определенных законом о недрах. И только в том случае, если на этих условиях аукцион будет признан недействительным в связи с отсутствием желающих принять в нем участие, данный участок недр может быть передан в разработку на условиях раздела продукции. В связи с этим налогоплательщик должен представить в налоговый орган также решение об утверждении результатов данного аукциона и о признании его несостоявшимся в связи с отсутствием участников.

Важнейшей характерной особенностью системы налогообложения при выполнении СРП является замена уплаты части налогов и сборов, установленных российским налоговым законодательством, разделом произведенной продукции в соответствии с условиями конкретного соглашения.

При этом следует иметь в виду, что Налоговым кодексом РФ предусмотрена возможность применения **двух вариантов раздела продукции.**

Согласно **первому, основному, варианту** в соглашении должны быть предусмотрены условия и порядок распределения между государством и инвестором как произведенной продукции, так и прибыльной продукции.

При этом предельный уровень передаваемой в собственность инвестора доли произведенной продукции для возмещения его затрат (т. е. компенсационная продукция) не должен превышать 75%, а при добыче на континентальном шельфе – 90% общего объема произведенной продукции.

Прибыльная продукция представляет собой произведенную продукцию за минусом той ее части, эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, а также за вычетом компенсационной продукции. Законом не предусмотрены предельные нормы распределения прибыльной продукции. Порядок и условия ее распределения должен устанавливаться в каждом конкретном соглашении.

Согласно Закону **второй вариант** может применяться лишь в отдельных случаях, как исключение. При использовании этого варианта в соглашении должны быть предусмотрены порядок и условия определения принадлежащих государству и инвестору долей произведенной продукции. Причем пропорции такого распределения определяются в зависимости от геолого-экономической и стоимостной оценки участка недр, от показателей технико-экономического обоснования соглашения, а также от технического проекта. В то же время Кодексом предусмотрено, что доля инвестора не должна превышать 68% произведенной продукции, и соответственно доля государства должна быть не ниже 32%.

В том случае, когда раздел продукции производится согласно **первому варианту**, налогоплательщик обязан уплачивать следующие налоги и сборы: НДС, налог на прибыль организаций, единый социальный налог, налог на добычу полезных ископаемых, платежи за пользование природными ресурсами, плата за негативное воздействие на окружающую среду, плата за пользование водными объектами, государственная пошлина, таможенные сборы, земельный налог и акцизы.

Вместе с тем законодательством установлено, что суммы уплаченных выше налогов, за исключением налога

на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, должны в дальнейшем быть возмещены инвестору в составе возмещаемых расходов.

Одновременно с этим налогоплательщик может быть освобожден от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного или представительного органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

Федеральным законодательством установлено, что вне зависимости от принятия или непринятия региональными и местными органами таких решений налогоплательщик, в случае применения первого варианта раздела продукции, не должен уплачивать налог на имущество организаций в отношении основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат, которые находятся на его балансе и используются исключительно для осуществления предусмотренной соглашением деятельности. В том случае, если это имущество используется не для целей, связанных с выполнением работ по соглашению, оно должно облагаться указанным налогом в общеустановленном порядке.

Налогоплательщик освобождается также от уплаты транспортного налога в части принадлежащих ему транспортных средств (за исключением легковых автомобилей), используемых исключительно для целей соглашения.

В случае использования транспортных средств не для целей соглашения уплата транспортного налога должна осуществляться налогоплательщиком в общеустановленном порядке.

При выполнении соглашения, предусматривающего **второй вариант** раздела произведенной продукции, инвестор должен уплачивать единый социальный налог, государственную пошлину, таможенные сборы, НДС и осуществлять платежи за негативное воздействие на окружающую среду. При этом Налоговый кодекс не предусматривает в данном случае последующего возмещения уплаченных налогов.

Так же как и в первом варианте, налогоплательщик может быть освобожден от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного или представительного органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

Вне зависимости от применяемых вариантов раздела продукции налогоплательщик освобождается от уплаты **таможенной пошлины** в части товаров, ввозимых на российскую таможенную территорию для выполнения работ по соглашению, предусмотренных программами работ и сметами расходов, утвержденными в установленном соглашением порядке, а также в части продукции, произведенной в соответствии с условиями соглашения и вывозимой с российской таможенной территории.

Если инвестор не освобожден от уплаты региональных и местных налогов и сборов, то его затраты по уплате указанных налогов и сборов должны возмещаться на сумму фактически уплаченных налогов и сборов за счет соответствующего уменьшения доли произведенной продукции, передаваемой соответствующему субъекту Федерации.

Таким образом, обобщая перечень уплачиваемых при выполнении СРП налогов, можно сделать следующие выводы.

По первому варианту соглашения налогоплательщик реально уплачивает в части федеральных налогов налог на прибыль и налог на добычу полезных ископаемых.

Исходя из Налогового кодекса РФ, он не должен платить таможенную пошлину, налог на имущество и транспортный налог (с оборотов и имущества, связанных с выполнением соглашения). Затраты налогоплательщика по уплате всех остальных налогов (если он не освобожден от уплаты региональными или местными органами) должны быть ему возмещены в дальнейшем в составе компенсационной продукции.

По второму варианту налогоплательщик реально уплачивает, без дальнейшего возмещения, единый социальный налог, государственную пошлину, таможенные сборы, НДС и плату за негативное воздействие на окружающую среду. От всех остальных федеральных налогов он освобожден.

Уплаченные им региональные и местные налоги, если он не освобожден от их уплаты, в дальнейшем должны быть возмещены налогоплательщику.

Как уже отмечалось, специальный режим налогообложения при выполнении СРП с принятием соответствующей главы Налогового кодекса может применяться только в том случае, когда в результате проведения аукциона на разработку конкретного участка недр на общеустановленных условиях уплаты налогов не выявились желающие принять в нем участие. Тем самым должно быть подтверждено, что данный участок недр экономически невыгодно разрабатывать на общих основаниях, т. е. для его разработки требуются значительно большие финансовые ресурсы, чем для разработки иных месторождений. При разработке на условиях СРП удлиняются сроки разработки таких участков, а соответственно, и сроки окупаемости вложенных средств. В связи с этим система налогообложения при выполнении СРП является более льготной, чем общий режим налогообложения. Но вместе с тем потенциальным инвесторам необходимы государственные гарантии стабильности данного специального налогового режима. Для обеспечения таких гарантий в Налоговом кодексе предусмотрено, что в случае несоответствия положений самого Кодекса или других федеральных налоговых законов, а также налоговых законодательных актов субъектов Федерации и нормативных правовых актов органов местного самоуправления условиям соответствующих соглашений должны применяться условия этих соглашений.

Единственное исключение сделано при уплате НДС. В случае изменения в течение срока действия СРП став-

ки этого налога исчисление и уплата НДС должны осуществляться налогоплательщиком по этой измененной налоговой ставке.

Кодексом установлено также, что система налогообложения при выполнении СРП должна применяться в течение всего срока действия соответствующего соглашения.

В том случае, если в течение срока действия соответствующего соглашения произойдут изменения наименований каких-либо налогов и сборов без изменения при этом элементов налогообложения, такие налоги и сборы должны исчисляться и уплачиваться при выполнении соглашения с новым наименованием.

В том же случае, если в течение срока действия соответствующего соглашения изменились порядок уплаты налогов и сборов, а также формы, порядок заполнения и сроки представления налоговых деклараций без изменения налоговой базы, налоговой ставки и порядка исчисления налога, то уплата налогов и сборов, а также представление налоговых деклараций должно производиться в соответствии с измененным законодательством о налогах и сборах.

Возникает вопрос о применении налогового законодательства при выполнении СРП, заключенных до вступления в силу Закона "О соглашениях о разделе продукции", а также соответствующей главы Налогового кодекса.

В этом случае Налоговый кодекс РФ дает однозначный ответ: должны применяться условия освобождения от уплаты налогов и сборов, а также порядок исчисления, уплаты и возмещения уплаченных налогов и сборов, которые предусмотрены в соответствующих соглашениях.

При выполнении СРП **объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка и порядок исчисления** ряда налогов определяются с учетом отдельных особенностей.

В первую очередь следовало бы отметить характерные особенности определения налоговой базы, исчис-

ления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых, а также налога на прибыль организаций при выполнении первого варианта соглашений, предусматривающего раздел не только произведенной продукции, но и прибыльной продукции.

Сумма налога на добычу полезных ископаемых, подлежащая уплате в бюджет, должна определяться налогоплательщиком исходя из положений соответствующей главы Кодекса, посвященной этому налогу. Но при этом налогоплательщик обязан учитывать следующие особенности.

Налоговая база при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений должна определяться как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении отдельно по каждому соглашению.

Налоговая ставка при этом установлена в размере 340 руб. за 1 т с учетом коэффициента, характеризующего динамику мировых цен на нефть ($K_{\text{н}}$).

Указанный коэффициент должен ежемесячно определяться налогоплательщиком самостоятельно по следующей формуле:

$$K_{\text{н}} = (Ц - 8) \times P : 252,$$

где $Ц$ – средний за налоговый период уровень цен на нефть сырую марки “Юралс” в долларах США за один баррель;

P – среднее значение за налоговый период курса доллара США к российскому рублю, устанавливаемого Банком России.

Показатель “ P ” налогоплательщик определяет самостоятельно как среднеарифметическое значение устанавливаемого Банком России курса доллара к российскому рублю за все дни в соответствующем налоговом периоде.

Показатель “ $Ц$ ” определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и рот-

тердамском) за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде.

При этом средние уровни цен нефти сырой марки "Юралс" на мировых рынках нефтяного сырья должны ежемесячно доводиться в срок не позднее 15-го числа следующего месяца через официальные источники информации.

При отсутствии указанной информации в официальных источниках показатель "Ц" может определяться налогоплательщиком самостоятельно.

Определенная в изложенном выше порядке налоговая ставка при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений должна применяться с коэффициентом 0,5 до достижения установленного соглашением предельного уровня коммерческой добычи нефти и газового конденсата. После достижения такого предельного уровня налоговая ставка должна применяться с коэффициентом 1,0, который в дальнейшем не должен изменяться в течение всего срока действия соответствующего соглашения.

Сумма налога на добычу полезных ископаемых при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки, исчисленной с учетом коэффициента ($K_{ц}$), и величины соответствующей базы.

При определении суммы **налога на прибыль** организаций, подлежащей уплате в бюджет, налогоплательщик должен руководствоваться соответствующей главой Кодекса, посвященной налогу на прибыль, с учетом установленных особым режимом налогообложения особенностей.

Объектом налогообложения при этом считается прибыль, полученная налогоплательщиком в связи с выполнением соглашения, т. е. его доход от выполнения соглашения, уменьшенный на величину расходов.

При этом **доходом** налогоплательщика от выполнения соглашения считаются стоимость прибыльной про-

дукции, принадлежащей инвестору, а также полученные им внереализационные доходы, определяемые в общеустановленном порядке.

Стоимость прибыльной продукции определяется как произведение объема прибыльной продукции и цены произведенной продукции, установленной в соглашении. При этом цена нефти не может быть ниже среднего за отчетный период уровня цен сырой нефти марки "Юралс", определяемого как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем отчетном периоде.

Расходами налогоплательщика считаются обоснованные и документально подтвержденные расходы, произведенные им при выполнении соответствующего соглашения.

Состав расходов, размер и порядок их признания должны определяться в общеустановленном порядке, но с учетом следующих особенностей.

Обоснованными расходами при этом являются расходы, произведенные налогоплательщиком в соответствии с программой работ и сметой расходов, утвержденными в установленном порядке, а также внереализационные расходы, непосредственно связанные с выполнением данного соглашения.

Характерной особенностью исчисления расходов налогоплательщика при выполнении СРП является их разделение на расходы, возмещаемые за счет компенсационной продукции (возмещаемые расходы), и на расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль.

Как уже отмечалось, возмещаемыми расходами считаются затраты, понесенные налогоплательщиком в отчетном или налоговом периоде в целях выполнения работ по соглашению в соответствии с программой работ и сметой расходов.

Они подразделяются на затраты, произведенные налогоплательщиком до и после вступления конкретного соглашения в силу.

Расходы, произведенные до вступления соглашения в силу, могут быть признаны возмещаемыми, если соглашение заключено по ранее не разрабатываемым месторождениям полезных ископаемых и эти расходы не были предъявлены ранее недропользователем участка недр для целей исчисления в общеустановленном порядке налога на прибыль.

Указанные расходы должны быть отражены налогоплательщиком в смете расходов, предъявляемой одновременно со сметой расходов на первый год работ по соглашению.

В части признания возмещаемыми расходов, произведенных налогоплательщиком после вступления соглашения в силу, Налоговым кодексом установлены следующие особенности.

Расходы на освоение природных ресурсов, перечень которых определен для всех налогоплательщиков налога на прибыль в Налоговом кодексе, включаются в состав расходов равномерно в течение 12 месяцев.

Затраты на приобретение, сооружение, изготовление, доставку и подготовку к использованию амортизируемого имущества включаются в состав возмещаемых расходов в сумме фактических расходов при условии их включения в программу работ и смету расходов. При этом начисление амортизации по таким расходам не производится.

Произведенные налогоплательщиком расходы в форме отчислений в ликвидационный фонд должны учитываться в целях налогообложения в размере и порядке, которые установлены соответствующим соглашением. Вместе с тем порядок формирования и использования ликвидационного фонда должен быть установлен Правительством РФ.

Управленческие расходы, связанные с выполнением соглашения (расходы на оплату аренды и содержание офисов налогоплательщика, в том числе расположенных за пределами России, информационные и консультационные услуги, представительские расходы, расходы на рекламу и др.) подлежат возмещению в размере норма-

тива этих расходов, установленного соглашением, но не более 2% общей суммы расходов, возмещаемых налогоплательщику в отчетном или налоговом периоде. Превышение суммы управленческих расходов над установленным нормативом должно быть учтено при формировании налоговой базы инвестора по налогу на прибыль. Подлежат возмещению также фактически уплаченные налогоплательщиком перечисленные выше федеральные, региональные и местные налоги.

Российским налоговым законодательством установлен также конкретный перечень расходов, которые не могут быть признаны возмещаемыми.

К ним в первую очередь относятся расходы, осуществленные налогоплательщиком до вступления в силу соответствующего соглашения.

Сюда, в частности, отнесены затраты на приобретение пакета геологической информации для участия в аукционе, а также на оплату сбора за участие в аукционе на право пользования участком недр на условиях соглашения.

Одновременно не признаются возмещаемыми и отдельные виды расходов, понесенных налогоплательщиком после вступления соглашения в силу.

Среди них — налог на добычу полезных ископаемых, а также оговоренные в соглашении разовые платежи за пользование недрами.

К этой категории относятся платежи, включая проценты по полученным кредитным и заемным средствам, а также комиссионные выплаты по ним и другие расходы, связанные с получением и использованием заемных средств для финансирования деятельности по соглашению.

Кроме того, не подлежат возмещению налогоплательщику расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития и других отраслевых и межотраслевых фондов финансирования, научно-исследовательских

и опытно-конструкторских работ, на судебные расходы и арбитражные сборы, расходы на уплату на основании решений суда штрафов, пеней и других санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба. Не могут быть возмещены налогоплательщику также расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах предприятий торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены.

Как уже отмечалось, размер возмещаемых расходов предусматривается в соответствующем соглашении исходя из предельного уровня компенсационной продукции, но не может быть выше установленного Кодексом предельного уровня.

В том случае, если размер возмещаемых расходов не достиг предельного уровня, налогоплательщику возмещается вся их сумма. Если же размер возмещаемых расходов превышает установленный уровень, то возмещение производится в размере установленного предельного уровня. При этом невозмещенные в отчетном или налоговом периоде возмещаемые расходы подлежат включению в состав возмещаемых расходов следующего отчетного или налогового периода.

Следует особо подчеркнуть, что расходы капитального характера принимаются к возмещению при условии соблюдения установленного Законом "О соглашениях о разделе продукции" требования об использовании доли товаров российского происхождения при проведении работ по соглашению. Этим законом, в частности, предусмотрено, что не менее 70% технологического оборудования для добычи, транспортировки и переработки полезных ископаемых, используемого при исполнении СРП, должно быть российского происхождения. Несоблюдение указанного требования является основанием для отказа в возмещении соответствующих затрат инвестора.

Расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, включают в себя общеустановленные для

всех налогоплательщиков по данному налогу затраты, учитываемые в целях налогообложения и не включенные в состав возмещаемых расходов. При этом в указанные расходы не должны включаться суммы налога на добычу полезных ископаемых.

Как и по любому другому налогу, налоговой базой которого служит доход, при налогообложении дохода, полученного налогоплательщиком в виде части прибыльной продукции, важно определить **дату получения дохода**. Ею признается последний день отчетного или налогового периода, в котором был осуществлен раздел прибыльной продукции.

По всем другим видам доходов и расходов налогоплательщика применяется общеустановленный порядок их признания.

Налоговой базой для налога на прибыль при реализации СРП является денежное выражение подлежащей налогообложению прибыли. При этом налоговая база должна определяться отдельно по каждому соглашению.

В том случае, если налоговая база для соответствующего налогового периода — отрицательная величина, то для этого налогового периода она признается равной нулю. Но при этом налогоплательщику предоставлено право уменьшить налоговую базу на величину полученной отрицательной величины в последующие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получена отрицательная величина, но не более срока действия соглашения.

Налоговая ставка устанавливается при подписании соглашения и должна соответствовать действующей на тот момент ставке налогообложения прибыли организаций.

При этом действующая на дату вступления в силу конкретного соглашения налоговая ставка должна применяться в течение всего срока действия этого соглашения.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на ос-

нове данных налогового учета. **Налоговый учет** осуществляется в общеустановленном порядке.

В том случае, если налог исчисляется в иностранной валюте, налогоплательщик должен уплачивать этот налог в данной или другой иностранной валюте, котируемой Банком России, или же может уплачивать эквивалентную сумму в рублях, исчисленную исходя из официального курса этой валюты на дату уплаты налога.

Налоговый кодекс обязывает налогоплательщика вести **раздельный учет доходов и расходов** по операциям, возникающим при выполнении СРП. В случае же отсутствия раздельного учета должен применяться общий порядок налогообложения, установленный Кодексом для налогообложения прибыли, без учета особенностей, установленных специальным налоговым режимом.

Доходы и расходы налогоплательщика по другим видам деятельности, не связанным с выполнением СРП, должны облагаться в общем порядке, установленном для налогообложения прибыли.

В таком же общеустановленном порядке облагается прибыль, полученная инвестором от реализации компенсационной продукции. Она определяется как выручка от реализации компенсационной продукции, уменьшенная на величину расходов, связанных с реализацией указанной продукции и не учтенных в стоимости компенсационной продукции, уменьшенная на стоимость самой компенсационной продукции.

Определенные особенности имеются в порядке уплаты **налога на добавленную стоимость** при выполнении СРП.

Основой для исчисления и уплаты НДС, как и для всех других налогов, является соответствующая глава Налогового кодекса.

При этом, в отличие от налога на прибыль, уплачиваемого при реализации СРП, налоговая ставка по НДС в соответствующем налоговом периоде применяется та, которая фактически действует в этот период исходя из положений Налогового кодекса, посвященных НДС.

При реализации СРП установлены следующие дополнительные операции, не подлежащие налогообложению по НДС.

Освобождается от налогообложения, в частности, передача на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ по утвержденному в установленном порядке соглашению между инвестором и оператором, т. е. организацией, непосредственно осуществляющей выполнение работ по соглашению.

Не подлежит обложению также передача организацией, являющейся участником не имеющего статуса юридического лица объединения организаций, выступающих в качестве инвесторов в соглашении, другим участникам такого объединения соответствующей доли произведенной продукции, полученной инвестором по условиям соглашения.

Налог на добавленную стоимость не уплачивается и при передаче налогоплательщиком в собственность государства вновь созданного или приобретенного им имущества, использованного для выполнения работ по соглашению и подлежащего передаче государству в соответствии с условиями соглашения.

При реализации СРП реальна ситуация, когда по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов при выполнении работ по соглашению превысит общую сумму НДС, начисленную по реализованным, переданным, выполненным или оказанным товарам, работам и услугам, в том числе при отсутствии указанной реализации. В этом случае полученная разница подлежит возмещению, зачету или возврату налогоплательщику в общеустановленном порядке.

При несоблюдении налоговым органом установленных Налоговым кодексом сроков возмещения или возврата подлежащие возврату налогоплательщику суммы увеличиваются исходя из $1/360$ ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки (при ведении учета в рублях) или $1/360$ ставки ЛИБОР, действующей в соответствующем периоде, за каждый день просрочки (при ведении учета в иностранной валюте).

При выполнении СРП за налогоплательщиком сохраняется обязанность предоставления в налоговые органы соответствующих **налоговых деклараций**.

Налогоплательщик должен представлять налоговые декларации по утвержденной МНС России форме в налоговые органы по местонахождению участка недр, предоставленного в пользование на условиях соглашения. Декларации при этом составляются по каждому налогу, по каждому соглашению, отдельно от других видов деятельности налогоплательщика.

В том же случае, если участок недр, предоставляемый в пользование на условиях соглашения, расположен на континентальном шельфе РФ или же в пределах ее исключительной экономической зоны, налогоплательщик должен представлять налоговые декларации по указанным налогам в налоговые органы по местонахождению налогоплательщика.

Кроме того, налогоплательщик обязан ежегодно, не позднее 31 декабря года, предшествующего планируемому, представлять в соответствующие налоговые органы утвержденные в установленном соглашением порядке программу работ и смету расходов по соглашению на следующий год.

В случае внесения изменений или дополнений в программу работ и смету расходов налогоплательщик обязан представить указанные изменения или дополнения не позднее 10 дней с даты их утверждения.

Определенные особенности имеются и в **постановке налогоплательщика на налоговый учет** при выполнении СРП. Он подлежит постановке на учет, как правило, в налоговом органе по месту нахождения участка недр, предоставленного в пользование на условиях соглашения.

В том случае, если в качестве инвестора по соглашению выступает объединение организаций, не имеющих статуса юридического лица, на учет по месту нахождения участка недр, предоставляемого в пользование на условиях соглашения, обязаны встать все

организации, входящие в состав указанного объединения.

Исключение сделано лишь при разработке предоставленных в пользование на условиях соглашения участков недр, расположенных на континентальном шельфе РФ или в пределах ее исключительной экономической зоны. В этом случае постановка налогоплательщика на учет производится в налоговом органе по месту нахождения данного налогоплательщика.

Налогоплательщик обязан подать заявление о постановке на учет в налоговом органе в течение 10 дней с даты вступления в силу соответствующего соглашения и получить свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

В данном свидетельстве содержатся следующие данные: наименование соглашения, дата вступления соглашения в силу и срок его действия, наименование участка недр, предоставленного в пользование в соответствии с условиями соглашения, и указание его местонахождения, а также указание на то, что данный налогоплательщик является инвестором по соглашению или оператором соглашения и что в отношении этого налогоплательщика применяется специальный налоговый режим.

Существенные особенности установлены в условиях проведения **выездных налоговых проверок** при выполнении СРП.

В частности, выездной налоговой проверкой может быть охвачен любой период в течение срока действия соглашения начиная с года вступления соглашения в силу. В связи с этим Налоговым кодексом установлена обязанность инвестора по соглашению или оператора соглашения хранить первичные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, в течение всего срока действия соглашения.

Сроки осуществления выездной налоговой проверки инвестора или оператора соглашения в связи с деятельностью по соглашению установлены в пределах до шести месяцев. При проведении выездных налоговых

проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличен на один месяц для проведения проверки каждого филиала и представительства.

Вопросы для самопроверки

- 1. Чем вызвана необходимость введения специального налогового режима при реализации соглашений о разделе продукции?*
- 2. Каково экономическое содержание СРП?*
- 3. Кто является налогоплательщиком при выполнении СРП?*
- 4. Какова характерная особенность системы налогообложения при выполнении СРП?*
- 5. Какие налоги реально уплачивает налогоплательщик при выполнении СРП?*
- 6. От уплаты каких налогов налогоплательщик освобожден?*
- 7. Возмещение затрат по уплате каких налогов производится налогоплательщику?*
- 8. Какие гарантии в части налогообложения предусмотрены инвестору при реализации СРП?*
- 9. Каковы особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых?*
- 10. Какие затраты возмещаются и какие не возмещаются инвестору?*
- 11. Какие особенности имеются при определении налоговой базы налога на прибыль при выполнении СРП?*
- 12. Каковы особенности уплаты НДС при выполнении СРП?*
- 13. В чем состоят особенности постановки налогоплательщика на учет в налоговые органы при выполнении СРП?*
- 14. Какова отличительная особенность проведения налоговых проверок при выполнении СРП?*

СПИСОК ДОПОЛНИТЕЛЬНО РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бюджетная система России: Учебник для вузов / Под ред. Г.Б. Поляка. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.
2. Бюджетная система России: Учебник / Под ред. М.В. Романовского. М.: Юрайт, 1999.
3. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.98 № 145-ФЗ (ред. от 11.11.03, с изм. от 24.12.02, с изм. и доп., вступившими в силу с 01.01.04).
4. Вопросы теории и практики исчисления и взимания налогов: Учебное пособие / Под рук. Л.П. Павловой. М.: Изд-во Фин. акад. при Правительстве РФ, 1995.
5. *Выскребенцев И.К., Сенокосов Л.Н.* Все о налогах за пользование земельными, водными, минерально-сырьевыми ресурсами и имуществом. Кн. 1 и 2. М., 1999. (Приложение к журналу "Налоговый вестник").
6. *Горский И.В.* Налоги в рыночной экономике. М.: Анкил, 1992.
7. Закон РФ от 27.12.91 № 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (с изм. и доп., в ред. от 11.11.03).
8. *Князев В.Г., Пансков В.Г.* Налоговая система России: Учебное пособие. М.: Российская экономическая академия, 1999.
9. *Кугаенко А.А., Белянин М.П.* Теория налогообложения. М.: Вузовская книга, 1999.
10. *Миляков Н.В.* Налоги и налогообложение: Курс лекций. М.: ИНФРА-М, 2002.
11. *Минаев Б.А.* Налог на добавленную стоимость. М., 1998. (Приложение к журналу "Налоговый вестник").

12. Налоги и налогообложение / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб.: Питер, 2000.
13. Налоги: Учебник для вузов / Под ред. Д.Г. Черника. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002
14. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов / Под рук. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. М.: ЮНИТИ, 1998.
15. Налоговая система зарубежных стран / Под ред. В.Г. Князева. М.: ЮНИТИ, 1997.
16. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.98 № 146-ФЗ (ред. от 07.07.03, с изм. от 09.07.02).
17. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.00 № 117-ФЗ (ред. от 11.11.03, с изм. от 24.12.02).
18. *Окунева Л.П.* Налоги и налогообложение в России: Учебник. М.: Финстатинформ, 1996.
19. *Пансков В.Г.* Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. 4-е изд., доп. М.: Финансы и статистика, 2001.
20. *Пансков В.Г.* Российская система налогообложения: проблемы развития. М.: МЦФЭР, 2003.
21. *Пансков В.Г., Князев В.Г.* Налоги и налогообложение: Учебник для вузов. М.: МЦФЭР, 2003.
22. *Подпорин Ю.В.* Налог на прибыль. Исчисление, уплата, ответственность. М., 1999. (Приложение к журналу "Налоговый вестник").
23. *Стиглиц Дж. Ю.* Экономика государственного сектора / Пер. с англ. М.: ИНФРА-М, 1997.
24. *Толкушкин А.В.* Налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. М.: Юристъ, 2000.
25. Федеральные налоги. Порядок исчисления и уплаты, отчетность. М.: Главбух, 1998.
26. Федеральный закон от 15.08.00 № 118-ФЗ "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах" (ред. от 31.12.02).
27. Федеральный закон от 29.12.00 № 166-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации" (ред. от 07.07.03).

28. Федеральный закон от 30.05.01 № 71-ФЗ “О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации (главу 23 “Налог на доходы физических лиц)””.

29. Федеральный закон от 06.08.01 № 110-ФЗ “О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах” (ред. от 11.11.03).

30. Федеральный закон от 07.08.01 № 118-ФЗ “О внесении изменений и дополнений в главу 22 части второй Налогового кодекса Российской Федерации” (ред. от 07.07.03).

31. Федеральный закон от 08.08.01 № 126-ФЗ “О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации” (ред. от 07.07.03).

32. Федеральный закон от 27.11.01 № 148-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 20 Закона Российской Федерации “Об основах налоговой системы Российской Федерации”» (ред. от 07.07.03).

33. Федеральный закон от 29.12.01 № 187-ФЗ “О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах” (ред. 31.12.02).

34. Федеральный закон от 31.12.01 № 198-ФЗ “О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах” (ред. от 24.07.02).

35. Федеральный закон от 29.05.02 № 57-ФЗ “О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации” (ред. от 07.07.03).

36. Федеральный закон от 24.07.02 № 104-ФЗ “О внесении изменений и дополнений в часть вторую Нало-

Список литературы

гового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах” (ред. от 07.07.03)

37. Федеральный закон от 24.07.02 № 110-ФЗ “О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации” (ред. от 07.07.03).

38. Федеральный закон от 27.12.02 № 182-ФЗ “О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах”.

39. Федеральный закон от 06.06.03 № 65-ФЗ “О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, внесении изменений и дополнений в некоторые другие законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации”.

40. Финансы: Учебное пособие / Под ред. А.М. Ковалевой. М.: Финансы и статистика, 1998.

41. Ходорович М.И. Налоги с граждан. М.: Финстатинформ, 1996.

42. Черник Д.Г. и др. Налоги и налогообложение: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2001.

43. Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный). М.: МЦФЭР, 2003.

44. Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части второй (постатейный). Главы 21–24. М.: МЦФЭР, 2004.

45. Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части второй (постатейный). Глава 25 “Налог на прибыль организаций”. М.: МЦФЭР, 2003.

46. Шаталов С.Д. Развитие налоговой системы России: проблемы, пути решения и перспективы. М.: МЦФЭР, 2000.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
Глава 1. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	9
1.1. Налоговый кодекс – новый этап в формировании налоговой системы Российской Федерации	9
1.2. Налоговая политика государства	39
1.3. Налоговое прогнозирование	55
1.4. Налоговое бремя в российской налоговой системе	73
1.5. Экономическое содержание налога	89
Глава 2. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ И НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	115
2.1. Организация налоговой службы. Права и обязанности налоговых органов	115
2.2. Обязанности и права налогоплательщиков и налоговых агентов	135
2.3. Организация налогового контроля	153
2.4. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение	162
Глава 3. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	173
3.1. Налог на добавленную стоимость (НДС)	173
3.2. Налог на прибыль организаций	222
3.3. Налог на доходы физических лиц	278
3.4. Акцизы	328
3.5. Единый социальный налог	352

Содержание

3.6. Таможенная пошлина	373
3.7. Налог на добычу полезных ископаемых	393
3.8. Плата за пользование водными объектами (водный налог)	409
3.9. Налог на игорный бизнес	420
3.10. Налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения	426
3.11. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	435
Глава 4. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	444
4.1. Налог на имущество организаций	444
4.2. Транспортный налог	457
Глава 5. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	465
5.1. Налог на имущество физических лиц	465
5.2. Плата за землю	473
5.3. Налог на рекламу	491
Глава 6. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ ..	497
6.1. Система налогообложения малого предпринимательства	498
6.1.1. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	506
6.1.2. Упрощенная система налогообложения	508
6.2. Единый сельскохозяйственный налог	537
6.3. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	549
СПИСОК ДОПОЛНИТЕЛЬНО РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	570

Владимир Георгиевич Пансков

**НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Учебник для вузов

Выпускающий редактор *Л.Р. Богданова*

Редактор *С.Г. Рыкова*

Технический редактор *Л.Е. Пухова*

Корректор *В.И. Акулова*

Компьютерная верстка *Д.Н. Сахаров*

Лицензия на издательскую деятельность:
код 221, серия ИД, № 00445 от 15.11.99.

Подписано в печать 24.12.03. Формат 84×108¹/₃₂. Бумага офсетная.

Печать офсетная. Усл. печ. л. 30,24. Уч.-изд. л. 24,15.

Тираж 5000 экз. Заказ № 7911 (К-См).

МЦФЭР (Международный центр финансово-экономического развития)
129110, Москва, проспект Мира, д. 75, стр. 1

Телефон. (095) 933-5261. Факс (095) 937-9085

E-mail: books@mcfrr.ru

Отпечатано на Федеральном государственном
унитарном предприятии "Смоленский полиграфический комбинат"
Министерства Российской Федерации по делам печати,
телерадиовещания и средств массовых коммуникаций
214020, Смоленск, ул. Смольянинова, 1

ISBN 5-7709-0266-3



9 785770 190266 2