

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.

СРЕДНЕЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБРАЗОВАНИЕ

О. В. СКВОРЦОВ
Н. О. СКВОРЦОВА

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

СРЕДНЕЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБРАЗОВАНИЕ

О.В. СКВОРЦОВ, Н.О.СКВОРЦОВА

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Допущено

*Министерством образования Российской Федерации
в качестве учебного пособия для студентов образовательных учреждений
среднего профессионального образования, обучающихся
по группе специальностей 0600 «Экономика и управление»*

Москва

ACADEMIA
2003

УДК 351.713
ББК 65.261.4
С 427

Рецензенты:

доктор экономических наук *В.А.Кашин*;
профессор кафедры «Налоги и налогообложение» Финансовой академии
при Правительстве РФ *Г. В. Удовенко*

Предисловие

Налогообложение находится на стыке всех социально-политических и экономических интересов общества. От того, насколько рационально определено и рассредоточено между плательщиками налоговое бремя, зависит успех индивидуального и корпоративного бизнеса, а значит, и богатство нации в целом. По содержанию налоговой, политики можно судить о типе государства, о прочности его правовых основ и об устремлениях бюрократического аппарата, призванного поддерживать эти основы. Налоги — это мощнейшее орудие в руках тех, кто определяет социально-политические и экономические ценности в государстве.

В данном учебном пособии затронут и исторический аспект использования налогов при формировании казны государства. Для экономики важны содержание и конечные цели действия налогового механизма. Поэтому, как бы ни называлась форма принудительного, неэквивалентного, безвозвратного изъятия доли дохода гражданина или предприятия, она всегда будет выражать одностороннее движение денежной формы стоимости от ее создателей к государству. Исторический аспект развития налогообложения поможет читателям понять экономическую сущность нынешних налогов. Платить налоги обязан каждый гражданин, тем самым он вносит посильный вклад в обеспечение цивилизованного образа жизни всей нации. Однако в реальной действительности мы имеем дело с конкретными формами, в которых общественно необходимая категория «налог» используется государственной властью. Согласно на тот или иной налоговый регламент дает нация в целом. Следовательно, степень развития демократического режима — вот тот постулат, на котором основаны тяжесть налогового бремени и полнота реализации фундаментальных принципов налогообложения: справедливость, равномерность, ясность и экономичность налогов. От выбора форм реализации этих принципов зависит, во что будет обращен далее налог — во благо или во зло. Этот выбор мы определяем сами — через нашу волю к экономической свободе и наше желание жить в цивилизованном обществе.

Скворцов О. В.

С427 **Налоги и налогообложение: Учеб. пособие для сред. проф. учеб. заведений /О.В.Скворцов, Н.О.Скворцова. — М.: Издательский центр «Академия», 2003. — 240 с.**

ISBN 5-7695-0996-1

Раскрыты основные понятия теории налогообложения, налоговых систем, классификации налогов. Показана организация Государственной налоговой службы России. Подробно рассмотрены основные виды налогов и методы их расчета. Содержит примеры, в том числе из истории налогообложения, и практические задания.

Для студентов учреждений среднего профессионального образования.

УДК 351.713
ББК 65.261.4

© Скворцов О. В., Скворцова Н.О., 2002

© Издательский центр «Академия», 2003

ISBN 5-7695-0996-1

Часть I. ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Глава 1. Исторические аспекты развития налогообложения в России

Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Развитие и изменение государственного устройства всегда сопровождаются преобразованием налоговой системы. В современном обществе налоги — основная форма доходов государства, ведь появление самих налогов связано с самыми первыми общественными потребностями.

С чего все началось? Среди первых форм жертвоприношений, в том числе и религиозного толкования, упоминалась десятина — одна из зародышевых форм налогообложения.

После крещения Руси князь Владимир возвел в Киеве церковь Святой Богородицы и дал ей десятину от всех доходов. В летописи тех лет интересно следующее сообщение: «Создав церковь Святой Богородицы и дав ей десятину по всей земле Русской: из княжения в Соборную церковь, от всего князя суда десятую долю, а с торгу каждую десятую неделю, а и с домом на всяко лето от всякого стада и от всякого жита десятину».

Итак, первоначальной ставкой налога от всех полученных доходов было 10%.

По мере объединения Древнерусского государства, т.е. с конца IX в., стала складываться финансовая система Руси. Основным источником доходов княжеской казны была дань. Это, по сути дела, сначала нерегулярный, а затем все более систематический, прямой налог. Князь Олег (912), как только утвердился в Киеве, занялся установлением дани с подвластных племен. Население Новгорода было обязано ежегодно платить князю 300 гривен. Гривной назывался слиток серебра различной формы (обычно продолговатой), служивший самым крупным меновым знаком на Руси вплоть до XIV в. Это был целевой сбор на содержание наемной дружины для обороны северных границ. В Древней Руси было известно и поземельное обложение.

Косвенное налогообложение существовало в форме торговых и судебных пошлин. Пошлина «мыт» взималась за провоз товаров

через заставы, пошлина «перевоз» — за перевоз через реку, «гостинная» — за право иметь склады, «торговая» — за право устраивать рынки. Пошлины «вес» и «мера» устанавливались соответственно за взвешивание и измерение товаров, что было достаточно сложным делом. Судебная пошлина «вира» взималась за убийство, «продажа» — штраф за прочие преступления. Судебные пошлины составляли обычно от 5 до 80 гривен. Например, за убийство чужого холопа без вины убийца платил господину цену убитого в возмещение убытков, а князю — пошлину 12 гривен. Если убийца скрылся, то виру платили жители округа, верви (общины), где было совершено убийство. Обязанность верви схватить убийцу или заплатить за него виру способствовала раскрытию преступлений, предотвращению вражды, ссор и драк. Общественную виру не платили в случае убийства при разбойном нападении. Возникнув и просуществовав несколько веков как обычай, эти порядки были узаконены в Русской Правде князя Ярослава Мудрого (ок. 978—1054).

Во время татаро-монгольского нашествия основным налогом стал «выход», взимавшийся баскаками — уполномоченными хана, а затем, когда удалось освободиться от ханских чиновников, самими русскими князьями. Налог взимался с каждой души мужского пола и со скота.

Далее история налогообложения сложилась так, что главным источником внутренних доходов стали пошлины. Особенно крупными источниками дохода являлись торговые сборы. Они существенно возросли при князе Иване Калите (1296—1340) за счет присоединения к Московскому княжеству новых земель.

Сборщик пошлин в XII в. в Киеве назывался осьмеником. Он взимал осмничее — сбор за право торговли. С XIII в. на Руси входит обиход название «таможник» для главного сборщика торговых пошлин. У таможенника имелся помощник, именованный мытником.

Уплата «выхода» была прекращена Иваном III (1440—1505) в 1480 г., после чего началось создание новой финансовой системы Руси. Главным прямым налогом являлись данные деньги (дань) с черносошных крестьян и посадских людей. Был введен ряд налогов: ямские, пищальные — для производства пушек, сборы на городское и засечное дело, т.е. на строительство «засек» — укреплений на южных границах Московского государства.

Именно ко времени правления Ивана III относится древнейшая переписная окладная с подробным описанием всех погостов. В каждом погосте описывается прежде всего церковь с ее землей и дворами церковнослужителей, потом оброчные волости, села и деревни великого князя, далее — земли каждого помещика, купца, владыки новгородского; количество высеваемого хлеба, скашиваемых копен сена; доход в пользу землевладельца; «корм», шедший наместнику, и т.д.

Описание земель имеет важное значение, поскольку на Руси еще в период татаро-монгольского владычества образовалась и получила развитие пососная подать, включавшая и поземельный налог. Последний определялся не только количеством земли, но и ее качеством. Земля делилась на десятины, чети и выти. В выти было хорошей земли 12 четей, 1 четь — около 0,5 десятины, средней — 14, худой — 16. Размер налога определяло «сошное письмо». Оно предусматривало измерение земельных площадей, в том числе застроенных дворами в городах, перевод полученных данных в условные податные единицы «сохи» и определение на этой основе налогов. Соха измерялась в четях, ее размер в различных местах был неодинаков, он зависел от области, качества почвы и принадлежности земель.

Косвенные налоги взимались через систему пошлин и откупов, главными из которых были таможенные и винные.

Иван Грозный (1530—1584) существенно умножил государственные доходы, введя несколько иные способы собирания налогов. Земледельцы при нем были обложены определенным количеством сельскохозяйственных продуктов и деньгами, что записывалось в особые книги.

Итак, при взимании прямых податей главным объектом обложения служила земля, а раскладка велась на основании писцовых книг. Книги описывали количество и качество земель, их урожайность и населенность. Время от времени писцовые книги повторялись и проверялись.

Во времена правления Ивана Грозного в промышленных местах раскладка податей стала производиться не по «сохам», а «по животам и промыслам». Прямая подоходная подать взималась только с восточных инородцев, у которых каждый работоспособный мужчина был обложен меховой или пушной данью, известной под названием ясака. Многие натуральные повинности в это время были заменены денежным оброком. Кроме прямых податей широко практиковались целевые налоги. Такими были ямские деньги, стрелецкая подать для создания регулярной армии, полоняничные деньги — для выкупа ратных людей, захваченных в плен, и русских, угнанных в полон.

Главными из косвенных налогов оставались торговые пошлины, взимаемые при любом передвижении, складировании или продаже товаров; таможенные пошлины, которые были в правление Ивана Грозного упорядочены; судебные пошлины. Раскладка и взимание податей производились земскими общинами, посредством выборных окладчиков. Они наблюдали, чтобы налоговые тяготы были разложены равномерно «по достатку», для чего составлялись так называемые окладные книги.

При царствовании Романовых налоговая система все более совершенствовалась.

Полоняничная подать, которая собиралась время от времени по особому распоряжению, в царствование Алексея Михайловича (1629—1676) стала постоянной и собиралась ежегодно «со всяких людей». Стрелецкая подать при Иване Грозном была незначительным налогом, а при Алексее Михайловиче стала одним из основных прямых налогов и уплачивалась как натурой, так и деньгами. Развивались пошлины с различных частных сделок, с просьб в административные учреждения, с выдаваемых оттуда грамот — неокладные сборы.

Зачастую при Алексее Михайловиче прибегали к экстренным сборам. С населения взимали сначала двадцатую, потом десятую, затем пятую деньги. То есть прямые налоги «с животов и промыслов» поднялись до 20%. Увеличивать прямые налоги стало сложно, поэтому была предпринята попытка поправить финансовое положение государства с помощью косвенных налогов. В 1646 г. был повышен акциз на соль с 5 до 20 коп. на пуд. Расчет был на то, что соль потребляют все слои населения и налог разложится на всех равномерно. Однако на деле оказалось, что наиболее тяжело пострадавшей стороной оказалось беднейшее население. Оно кормилось главным образом рыбой из Волги, Оки и других рек. Выловленная рыба тут же солилась дешевой солью. После введения указанного акциза солить рыбу оказалось невыгодно. Возник недостаток основного пищевого продукта. К тому же у людей, занятых тяжелым физическим трудом, солевой обмен наиболее интенсивен, и соли им требуется больше, чем в среднем для человека. Соляной налог пришлось отменить после московского (соляного) бунта в 1648 г., началась работа по упорядочению финансов на более разумных основаниях.

Была введена таможенная система вместо случайных таможенных пошлин и льгот. В 1653 г. был издан Торговый устав. В целом для иностранцев таможенная пошлина составляла 12—13 %, для русских 4—5%. Таким образом, Торговый устав имел протекционистский характер.

В 1667 г. ставки были уточнены Новоторговым уставом. Сохранялась пошлина в 8 и 10 денег с рубля для русских и 12 денег с рубля для иностранных купцов. Но добавилось положение, что при проезде в глубь страны иностранцы должны платить еще по гривне с рубля или дополнительно 10%.

Активное распространение получил введенный налог на имущество. Он взимался в размере 3 коп. с четверти переходившей по наследству земли со всех без исключения, даже с наследников по прямой линии.

В царствование Петра I (1672—1725) преобразовательные реформы в сочетании с непрерывными войнами требовали крупных финансовых ресурсов. В этот период, помимо стрелецкой подати,

вводятся военные налоги: деньги драгунские, рекрутские, корабельные, подать на покупку драгунских лошадей. Царь учредил особую должность — прибыльщиков, обязанность которых — «сидеть и чинить государю прибыли». Так был введен гербовый сбор, подушный сбор с извозчиков — десятая часть доходов от их найма, налоги с постоялых дворов, печей, плавных судов, арбузов, орехов, продажи съестного, найма домов, ледакольный и другие налоги и сборы. Облагались даже иноверцы за другие церковные верования. Например, раскольники были обязаны платить двойную подать. Усилиями прибыльщиков в январе 1705 г. была наложена пошлина на усы и бороды.

В дальнейшем прибыльщики предложили коренное изменение системы налогообложения, а именно: переход к подушной подати. До 1678 г. единицей налогообложения была соха, устанавливаемая сошным письмом. С 1678 г. такой единицей стал двор. Немедленно возник и способ уклонения от налогов: дворы родственников, а порой и просто соседей стали огораживаться единым плетнем. Прибыльщики предложили перейти от подворной системы обложения *к поголовной, единицей обложения вместо двора стала «мужская душа»*.

В конце XVII — начале XVIII в. начинает создаваться наука о налогообложении как важнейшая часть экономической науки и вообще наук о природе и обществе. В России идеи Адама Смита и других западных экономистов развивал Николай Иванович Тургенев (1789— 1871) в книге «Опыт теории налогов», где особо выделены пять основных правил взимания налогов.

В практическом налогообложении в России крупные преобразования происходили в период царствования Екатерины II (1729 — 1796). Прежде всего она внесла кардинальные изменения в налогообложение купечества. Были отменены промысловые налоги и подушная подать с купцов и установлен гильдейский сбор. Купцы были распределены в зависимости от имущественного положения по трем гильдиям. Для того чтобы попасть в третью гильдию, нужно было иметь капитал более 500 руб. Имевшие меньший капитал считались не купцами, а мещанами и уплачивали подушную подать. При капитале от 1 тыс. до 10 тыс. руб. купец входил во вторую гильдию, а с большим капиталом — в первую. Объявлял о своем капитале каждый купец сам, «по совести». Проверки имущества не производились, доносы на его утайку не принимались. Первоначально налог взимался в размере 1 % от объявленного капитала. Через 10 лет было утверждено «Городовое положение», которое повысило размеры объявляемых капиталов для зачисления в ту или иную гильдию. Ставка осталась прежней. Однако в дальнейшем она росла и в конце царствования Александра I составляла 2,5% для купцов третьей гильдии и 4% для купцов первой и второй гильдий.

Подушный налог на основное население России при Екатерине II сохранился, но это был не совсем тот налог, который ввел Петр I. По Указу от 3 мая 1783 г. «подати с мещан и крестьян по числу душ полагаются единственно для удобства в общем государственном счете». Такой счет не должен стеснять плательщиков «в способах, ими полагаемых удобнейшему и соразмерному платежу податей». Община могла разверстать положенный ей подушный налог между своими членами так, как считала необходимым. Дело в том, что Петр I в своих указах не разъяснил порядок разверстки нового налога. Подушная подать была понята в буквальном смысле: ее просто рассчитывали в податных росписях, но и при самом сборе раскладывали прямо по ревизским душам, не учитывая, сколько в семье фактически работников. С 1797 г. российские губернии были разделены на четыре класса в зависимости от плодородия почвы и их хозяйственного значения и для каждого класса были назначены отдельные подушные оклады.

В это время в России прямые налоги в бюджете уже играли второстепенную роль по сравнению с налогами косвенными. Так, подушной подати собиралось в 1763 г. 5667 тыс. руб., или 34,4 % всех доходов, а в 1796 г. — 24721 тыс. руб., или 36% доходов. В свою очередь косвенные налоги давали 42% в 1764 г. и 43 % — в 1796 г. Почти половину этой суммы приносили питейные налоги.

На протяжении XIX в. главным источником доходов оставались государственные налоги. Основным прямым налогом была подушная подать. Количество плательщиков определялось по ревизским переписям.

Наряду с основными ставками по прямым налогам вводились надбавки целевого назначения, например: надбавки на строительство государственных больших дорог, на устройство водных сообщений, временные надбавки для ускорения уплаты государственных долгов (действовали с 1812 по 1820 г.).

Существовали специальные государственные сборы. Таков, например, введенный в 1834 г. сбор с проезда по дороге, соединяющей Санкт-Петербург и Москву. К 1863 г. сбор распространился на 23 шоссейные дороги. Взимались сборы с пассажиров железных дорог, пароходств, железнодорожных грузов, перевозимых большой скоростью, а также сборы в морских портах. Действовали пошлины с имущества, переходящего по наследству или по актам дарения. В то время ими облагались только лица, не имеющие прямого права наследования. Имелись паспортные сборы, в том числе с заграничных паспортов. Облагались налогом полисы по страхованию от пожара.

Кроме государственных налогов, взимались и местные.

В 1863 г. в налоговой системе России произошли изменения, связанные с экономическими реформами Александра II. С мещан

вместо подушной подати стал взиматься налог с городской недвижимости. Им облагались жилые дома, заводы, фабрики, бани, складские помещения, сады, огороды, оранжереи, другие строения, пустующие земли. Окончательная отмена подушной подати произошла лишь в 1882 г. и связана с именем министра финансов Н.Х. Бунге (1823—1895). Чтобы осуществить это, пришлось увеличить налог на городскую недвижимость, поземельный налог, гербовый сбор, установить налог с наследств и налог на доходы от денежных капиталов. Через четыре года оброчная подать с крестьян была преобразована в выкупные платежи. Предполагалось, что крестьяне будут выкупать землю в течение 44 лет. До 1882 г. налог с наследств составлял 6%, но взимался он по узаконению 1801 г. только с лиц, не имеющих права на законное наследование. Он был введен со всех наследств, а его ставка устанавливалась в зависимости от степени родства пропорционально оценочной стоимости наследуемого имущества.

По «Городовому положению» 1870 г. органы городского управления получили право взимать государственный квартирный налог. Однако разработка его надолго затянулась. Он вступил в действие только в 1894 г. Ставка налога была дифференцирована в зависимости от наемной цены квартиры. облагался содержатель квартиры независимо от того, являлся он собственником или арендатором.

От квартирного налога освобождались: духовенство христианского вероисповедания, дипломатические представители, члены императорского дома. Не облагались налогом также жильцы при промышленных предприятиях.

Налог вносился в местное казначейство и контролировался местными Казенными палатами, но целиком шел в государственный бюджет. Поступления от него росли достаточно высокими темпами. В 1885 г. получено квартирного налога 2,8 млн руб., в 1900 г. — 3,9 млн руб., в 1908 г. — более 6 млн руб. Идея о передаче этого налога в бюджеты городов не нашла воплощения. Лишь в бюджет Санкт-Петербурга уже в XX в. передавалась некоторая часть от него.

Наиболее крупными из местных налогов, взимаемых в городах, был налог с недвижимых имуществ. Ставка налога определялась городской Думой в процентах с чистого дохода, получаемого от данных имуществ. При невозможности оценки чистого дохода за основу обложения бралась стоимость имущества. Ставка налога по «Городовому положению» (ст. 129) не могла превышать 10% от чистого дохода или 1 % от стоимости имущества.

Перед началом Первой мировой войны финансовое положение России было довольно устойчивым. По бюджетной росписи на 1914 г. доходы государства были определены в сумме 3522 млн руб., расходы — 3303 млн руб. В общегосударственных доходах одной из

наиболее крупных статей был доход от казенной винной монополии — 935,8 млн руб. Казенные имущества и капиталы приносили 805 млн руб., среди них наибольшие доходы обеспечивали железная дорога и леса.

Налоги планировались по трем подразделениям: прямые налоги — 264,5 млн руб., косвенные налоги — около 710 млн руб. и пошлина — более 230 млн руб. Среди прямых общегосударственных налогов выделялся промысловый налог — 145,8 млн руб., который возрос к 1913 г. на 12,2 млн руб., или на 9,1 %, что говорит о развитии промышленности в России. Поземельный налог, имущественный налог и подати вместе должны были принести казне 83 млн руб.

Из косвенных налогов почти половину — 351,9 млн руб. — составляли таможенные сборы, 150 млн руб. — акциз на сахар, 98,4 млн руб. — акциз на табачные изделия и спички.

В результате войны с Германией финансовые источники почти иссякли, нарастали темпы инфляции. Хозяйство страны разваливалось, и выдержать бремя новых налогов вряд ли кто был в состоянии. Эмиссия бумажных денег полностью разладила финансовую систему страны.

После Февральской революции 1917 г. положение дел еще более ухудшилось. Временное правительство не сумело справиться с экономическими и финансовыми трудностями.

Несколько наладилась эта система после провозглашения новой экономической политики, когда были сняты запреты на торговлю, местный кустарный промысел. Появились иностранные концессии. Была разработана система налогов, займов, кредитных операций, приняты меры по укреплению денежной единицы.

В период нэпа существовали различные формы собственности, действовали экономические законы, что являлось одним из главных условий функционирования налоговой системы. Опыт 1920-х гг. показал, что нормальное налогообложение возможно лишь при определенном построении отношений собственности, которые обеспечивали бы правовую обособленность предприятий от государственного аппарата управления. Это обособление необходимо для создания не только правильного налогообложения, но и нормального механизма перелива капитала между отраслями и предприятиями, для формирования рынка капиталов.

В это время делались попытки организовать национализированные предприятия, например акционерные общества, работающие на основе государственного капитала, но успехом они не увенчались.

Финансовая система во время нэпа хотя и имела много специфических особенностей, но тем не менее отталкивалась от налоговой системы дореволюционной России как от исходного пункта и воспроизводила ряд ее черт. Складывающаяся система налогообложения

имела слабо налаженный податной аппарат и характеризовалась почти полным отсутствием данных для определения финансового положения различных категорий налогоплательщиков, что предопределяло весьма примитивные способы обложения.

Существовали следующие виды налогов:

прямые налоги — сельскохозяйственный, промысловый, подоходно-поимущественный, рентные налоги с земель, изъятых из сельскохозяйственного оборота, гербовый сбор, наследственные пошлины;

косвенные налоги — акцизы и таможенное обложение. Акцизы были установлены на продажу чая, кофе, сахара, соли, алкогольных напитков, табачных изделий и некоторых других потребительских товаров.

Прямые налоги являлись орудием финансовой политики — рычагом перераспределения накапливаемых в процессе хозяйствования капиталов. В то же время они становились существенным фактором роста доходов бюджета. В 1922—1923 гг. прямые налоги составляли около 43 % от всех налоговых поступлений в бюджет, в 1923-1924 гг. — 45 %, в 1925-1926 гг. — 82 %.

Промысловым налогом облагались торговые и промышленные предприятия, а также единоличные ремесла и промысловые занятия. Он состоял из двух частей: патентного и уравнительного сборов.

Плата за патент зависела от разряда предприятия и его местонахождения.

Уравнительный сбор устанавливался с суммы торгового (или вообще хозяйственного) оборота. Первоначально он был определен в 7 %, из которых 3 % шли в государственный бюджет, 3 % — в местный и 1 % — в пользу голодающих. Однако очень скоро это налогообложение было признано чрезмерным. Налог снизился в среднем в два раза с дифференциацией его по отраслям. Так, в пищевой промышленности он составлял 1,5—2 %, а на предметы роскоши доходил до 6 %. Государственные предприятия платили уравнительный сбор в два раза ниже, чем частные.

Уравнительный сбор представлял собой налог с оборота, позволяющий относительно равномерно облагать все товары, улавливать и аккумулировать в бюджете излишки доходов. В общемировой практике налог с оборота в конечном счете эволюционировал в налог на добавленную стоимость. В экономике России эволюция была обратной — в сторону сближения налога с оборота с акцизами — определенной фиксированной надбавкой к цене товара в пользу государственной казны.

Другим важнейшим налогом был подоходно-поимущественный. Им облагались как физические, так и юридические лица (акционерные общества и т.п.). Поимущественное обложение представляло собой прежде всего налог на капитал. Государственные пред-

приятия были освобождены от поимущественного обложения, но платили подоходный налог в размере 8 %. Физические лица привлекались к уплате налога, если имели годовой доход от 300 руб. и выше или имущество стоимостью более 300 руб. Поимущественное обложение прогрессивно возрастало по мере увеличения размера имущества. В результате всякое слияние капиталов — создание товариществ, акционерных обществ — вело к удвоению и утроению обложения. Дважды облагались и доходы участников акционерных обществ: сначала как совокупный доход акционерного общества, затем как выплаченные дивиденды. Подобный налоговый гнет толкал частных предпринимателей на путь быстрой наживы, спекуляции, препятствовал рациональной концентрации и накоплению капитала даже на самом примитивном уровне.

Существовавший сельскохозяйственный налог рассчитывался в зависимости от количества земли и голов скота на одного едока. Скот приравнивался к пашне в соотношении: одна голова рабочего скота равнялась 0,8 десятины пашни. Налог соответствовал классовой политике, осуществляемой в деревне, приводил к сокращению зажиточных хозяйств, не стимулировал повышения эффективности труда.

В дальнейшем финансовая система России эволюционировала в направлении перехода к административным методам изъятия прибыли предприятий и перераспределения финансовых ресурсов через бюджет страны. Полная централизация денежных средств при отсутствии какой-либо самостоятельности предприятий лишала хозяйственных руководителей всякой инициативы и постепенно подводила страну к финансовому кризису.

Глава 2. Организация Государственной налоговой службы Российской Федерации

2.1. Задачи и функции налоговых органов

Государственные налоговые органы Российской Федерации — это единая система контроля за соблюдением предприятиями, организациями и физическими лицами налогового законодательства, за правильностью исчисления причитающихся с них налогов и сборов, полнотой и своевременностью их внесения в бюджет, а также контроля за соблюдением валютного законодательства.

Налоговые органы решают поставленные перед ними задачи во взаимодействии с органами исполнительной власти, с Федеральной службой налоговой полиции, а также Государственным таможенным комитетом Российской Федерации. Несмотря на общность задач в осуществлении контроля, сферы действия у данных органов

различны. Так, таможенные органы осуществляют контроль за соблюдением налогового и таможенного законодательства при перемещении товаров через таможенную границу России. Перед Федеральной службой налоговой полиции Российской Федерации стоят задачи по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений, по обеспечению экономической безопасности государства.

Налоговый кодекс РФ устанавливает, что налоговыми органами в России являются только Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (МНС России) и его территориальные подразделения (п. 1 ст. 30). Они являются уполномоченной стороной государства во взаимоотношениях с налогоплательщиками по поводу уплаты (взимания) налогов и сборов, в осуществлении налогового контроля, привлечении налогоплательщика к ответственности за нарушение налогового законодательства. Министерство РФ по налогам и сборам подчиняется Президенту и Правительству Российской Федерации. Главным звеном этой системы является центральный аппарат — Министерство. Оно осуществляет общее руководство, контроль и координацию деятельности нижестоящих территориальных налоговых органов. В целях единообразного применения нижестоящими налоговыми органами законодательства Министерство издает обязательные для своих подразделений приказы, инструкции, методические указания и другие нормативные документы о порядке применения законодательных актов о налогах и других платежах в бюджет. В пределах своей компетенции оно вправе разрабатывать формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, заявлений о постановке на учет в налоговых органах. Кроме того, Министерство устанавливает формы отчетов о проделанной нижестоящими органами работе; проводит не реже одного раза в три года ревизии, а в промежутке между ревизиями — тематические проверки работы нижестоящих подразделений налоговых органов; составляет прогнозы поступлений налогов и сборов; получает, обобщает и анализирует налоговые отчеты нижестоящих налоговых органов и представляет Президенту и Правительству Российской Федерации доклады о ходе налоговых поступлений; осуществляет меры по созданию информационных систем, автоматизированных рабочих мест и других средств автоматизации и компьютеризации работы налоговых органов.

Территориальные подразделения (управления) Министерства Российской Федерации по налогам и сборам в республиках, краях, областях выполняют аналогичные функции по отношению к нижестоящим налоговым органам.

Первичное звено государственных налоговых органов — государственные налоговые инспекции создаются в районах и городах и районах в городах. Они непосредственно осуществляют налого-

вый контроль на своей территории, ведут учет плательщиков налогов, следят за своевременным представлением документов, связанных с начислением платежей в бюджет, а также проверяют достоверность данных этих документов в части определения прибыли, обложения и исчисления налогов; ведут оперативно-бухгалтерский учет (по каждому плательщику и виду налога), а также учет сумм налоговых санкций и административных штрафов; составляют и представляют в вышестоящие налоговые органы налоговую отчетность, а в финансовые органы — ежемесячные сведения о фактически поступивших суммах налогов и других платежей в бюджет.

Одно из эффективных направлений реорганизации системы государственных налоговых органов — создание специализированных налоговых подразделений по работе с крупными налогоплательщиками, а также по контролю за производством и оборотом алкогольной продукции, добычей и переработкой нефти. Необходимость создания подобных подразделений вызвана тем, что до двух третей доходов бюджета давали именно эти отрасли хозяйства. Это также преследует цель сконцентрировать специалистов, хорошо знающих специфику соответствующих видов деятельности, способных оперативно контролировать денежные потоки внутри указанных структур по всей территории России, изучить их международные связи, в том числе контакты с оффшорными компаниями. Последнее означает, что в налоговых службах будут теперь работать и технологи, предметно владеющие нормами расходов и прочими нюансами технологических уловок и приемов, используемых недобросовестными налогоплательщиками.

Актуальной проблемой является укрупнение налоговых инспекций в связи с созданием семи федеральных налоговых округов, способных организовать крупные компьютерные центры с современной системой электронной обработки документов.

Налоговым кодексом закреплено право налогоплательщиков на бесплатные консультации. Соответственно важной задачей налоговых органов становится разъяснительная работа по применению налогового законодательства. Некоторые налоговые инспекции проводят семинары с налогоплательщиками, где информируют их о всех предстоящих изменениях налогового законодательства, дают разъяснения о порядке применения отдельных положений Налогового кодекса. Налогоплательщик вправе сделать письменный запрос в налоговый орган. Если разъяснения налогового работника оказывались неправильными, а налогоплательщик действовал согласно полученной консультации, финансовые санкции к нему не применяются. Более того, государственные налоговые инспекции вправе оказывать помощь налогоплательщику при взыскании средств с дебиторов, если последние своевременно с ним не

рассчитались. Это позволяло предприятиям-налогоплательщикам избежать банкротства.

Для реализации своих задач налоговые органы наделены соответствующими правами. Так, они вправе требовать от налогоплательщиков предоставления документов по установленным формам, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, а также пояснений, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты. На основании письменного уведомления налогоплательщики могут вызываться в налоговый орган для дачи пояснений в связи с уплатой (неуплатой) налогов, с налоговыми проверками.

Налоговые органы имеют право проводить осмотр (обследование) любых используемых для извлечения дохода производственных, складских и торговых помещений, а также инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества. В случае, если должностным лицам отказывают в допуске к осмотру помещений либо не предоставляют в течение более двух месяцев документы, необходимые для расчета налогов, если отсутствует учет доходов и расходов, то суммы налогов, подлежащих внесению в бюджет, налоговые органы вправе определить расчетным путем на основании имеющейся у них информации, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках.

Налоговым органам предоставлено право требовать от налогоплательщиков устранения выявленных нарушений законодательства и контролировать выполнение указанных требований. Они вправе при проведении налоговых проверок производить выемку документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений. Выемка документов представляет собой административно-правовую меру воздействия, состоящую в принудительном лишении налогоплательщика возможности пользоваться и распоряжаться указанными документами. Эта мера применяется в том случае, если есть достаточные основания полагать, что эти документы могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены.

При взыскании налогов должностные лица налоговых инспекций вправе приостановить операции по счетам плательщиков в банках. Одновременно с этим действием налогоплательщику направляется требование об уплате налога в установленные сроки. Эта же мера может быть применена в случае непредставления в течение двух недель по истечении установленного срока налоговой декларации.

Государственные налоговые органы имеют право по отношению к налогоплательщику применять меры экономического принуждения за несвоевременную уплату налогов. При уплате их в более поздние сроки с налогоплательщиков взыскиваются пени. Пени служат своего рода компенсацией потерь государственной

казны в результате недополучения в срок налоговых сумм. В соответствии со ст. 75 Налогового кодекса РФ процентная ставка пени за несвоевременную уплату налогов принимается равной одной трехсотой действующей ставки рефинансирования Центрального банка России.

Если налогоплательщик не выполнил требования налогового органа и не уплатил причитающихся с него сумм, то налоговые органы вправе применить к нему установленные законодательством меры по принудительному взысканию недоимок. Взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика, инкассового поручения на списание с рублевого и валютного счетов. При недостаточности или отсутствии денежных средств налоговый орган вправе взыскать налог за счет имущества налогоплательщика — последовательно в отношении наличных денежных средств в кассе, имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (в частности, ценных бумаг, легкового автотранспорта, готовой продукции, сырья и материалов, а также станков, оборудования, зданий и сооружений). Взыскание налога за счет имущества производится путем направления соответствующего постановления судебного пристава (исполнителя). Арест имущества может быть полным или частичным. При полном аресте налогоплательщик не вправе распоряжаться имуществом, при частичном — владение имуществом осуществляется только с разрешения и под контролем налогового органа.

Налоговые органы осуществляют также иные права, предоставленные им законодательством, такие, как право контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам; право заявлять ходатайства об аннулировании лицензий на осуществление определенных видов деятельности налогоплательщика; право создавать на период погашения задолженности по налогам налоговые посты в организации.

2.2. Полномочия федеральных органов налоговой полиции

Налоговая полиция представляет собой централизованную систему с подотчетностью нижестоящих органов вышестоящим и директору Федеральной службы налоговой полиции Российской Федерации (ФСНП). Задачами налоговой полиции являются: борьба с налоговыми преступлениями и правонарушениями; обеспечение безопасности деятельности государственных налоговых инспекций, защита их сотрудников; борьба с коррупцией в налоговых органах.

Органы налоговой полиции имеют достаточно широкие полномочия: проводить проверки налогоплательщиков, в том числе контрольные; осуществлять оперативно-розыскные мероприятия; приостанавливать операции по счетам в банках на срок до одного месяца; арестовывать имущество налогоплательщика; производить дознание и следствие; использовать табельное оружие, спецсредства, применять физическую силу; внедрять оперативных сотрудников в структуры хозяйствующих субъектов для получения информации о налоговых преступлениях.

Вся совокупность имеющихся прав призвана обеспечивать решение стоящих перед налоговой полицией задач, но с соблюдением принципов законности, уважения прав и свобод гражданина, подконтрольности высшим органам власти, сочетания гласных и негласных форм деятельности.

В составе органов налоговой полиции имеются следующие подразделения: оперативные, следственные, налоговых проверок, информационно-аналитические, собственной безопасности, физической защиты, правовые и др. Оперативное управление — одно из основных подразделений налоговой полиции. По своим каналам оперативники получают информацию о налоговых нарушениях. Источники подобной информации могут быть различными. Законодательством предусмотрено, что лица, сотрудничающие с органами, осуществляющими оперативно-розыскные мероприятия, могут получать вознаграждение. Подобные выплаты не облагаются налогом и не подлежат декларированию. Сотрудничество по контракту включается в трудовой стаж.

Внутренней контрразведкой называют в ФСНП России Управление собственной безопасности. В его задачи входит защита сотрудников налоговых инспекций и налоговой полиции от противоправных посягательств, борьба с коррупцией в налоговых органах.

2.3. Ответственность за нарушения налогового законодательства

Проблема ответственности за налоговые правонарушения является комплексной и решается на основе действующего административного, уголовного и налогового законодательства РФ. Принципиально новым в Налоговом кодексе является то, что впервые в российской практике дано достаточно четкое определение понятия «налоговое правонарушение». Согласно Кодексу *налоговое правонарушение* — это виновно совершенное противоправное действие или бездействие, которое выражается в неисполнении либо в ненадлежащем исполнении налогоплательщиком своих обязанностей перед бюджетом и за которое установлена юридическая ответственность.

Виды налоговых правонарушений. Виды налоговых правонарушений разнообразны. Различны и установленные за них формы ответственности.

Подобная дифференциация ответственности устанавливает около 30 видов налоговых правонарушений и соответствующих им наказаний.

Отдельные виды правонарушений могут также повлечь за собой и комплексную ответственность. Например, за сокрытие объекта налогообложения на юридическое лицо может быть наложено взыскание, на виновное лицо — административный штраф, что не исключает наложения дисциплинарного взыскания или возбуждения уголовного дела (рис. 2.1).

Виды нарушений налогового законодательства юридическими лицами могут быть сгруппированы определенным образом, в зависимости от конкретного объекта, на который направлены противоправные деяния (действие или бездействие):

- сокрытие дохода, уклонение от уплаты налогов;
- занижение доходов (прибыли);
- отсутствие учета объекта налогообложения;
- ведение учета объекта налогообложения с нарушением установленного порядка;
- непредставление или несвоевременное представление в налоговый орган необходимых документов;
- несвоевременная уплата налогов;
- нарушение установленной формы представления бухгалтерской отчетности;
- внесение в отчеты заведомо неправильных сведений;
- уклонение от явки в государственные налоговые органы;
- непредставление объяснений, документов или другой информации по законному требованию органов МНС и ФСНП России;
- невыполнение законных требований должностных лиц МНС и ФСНП России.

Таким образом, нарушение юридическими лицами налогового законодательства является основанием для применения мер финансовой, административной и уголовной ответственности.

Финансовая ответственность юридических лиц. Финансовая ответственность в российском законодательстве выражается в различных формах денежных взысканий, среди которых важное место занимают финансовые санкции. Они являются формой применения к налогоплательщику мер государственного принуждения: взыскания в бесспорном порядке с юридических лиц недоимок, сумм штрафов и пени и т.д. Виды налоговых нарушений и санкции, предусмотренные за них, представлены в табл. 2.1, которую налогоплательщики иронически называют «прайс-листом ГНИ».

**Виды налоговых правонарушений и санкции,
предусмотренные за них**

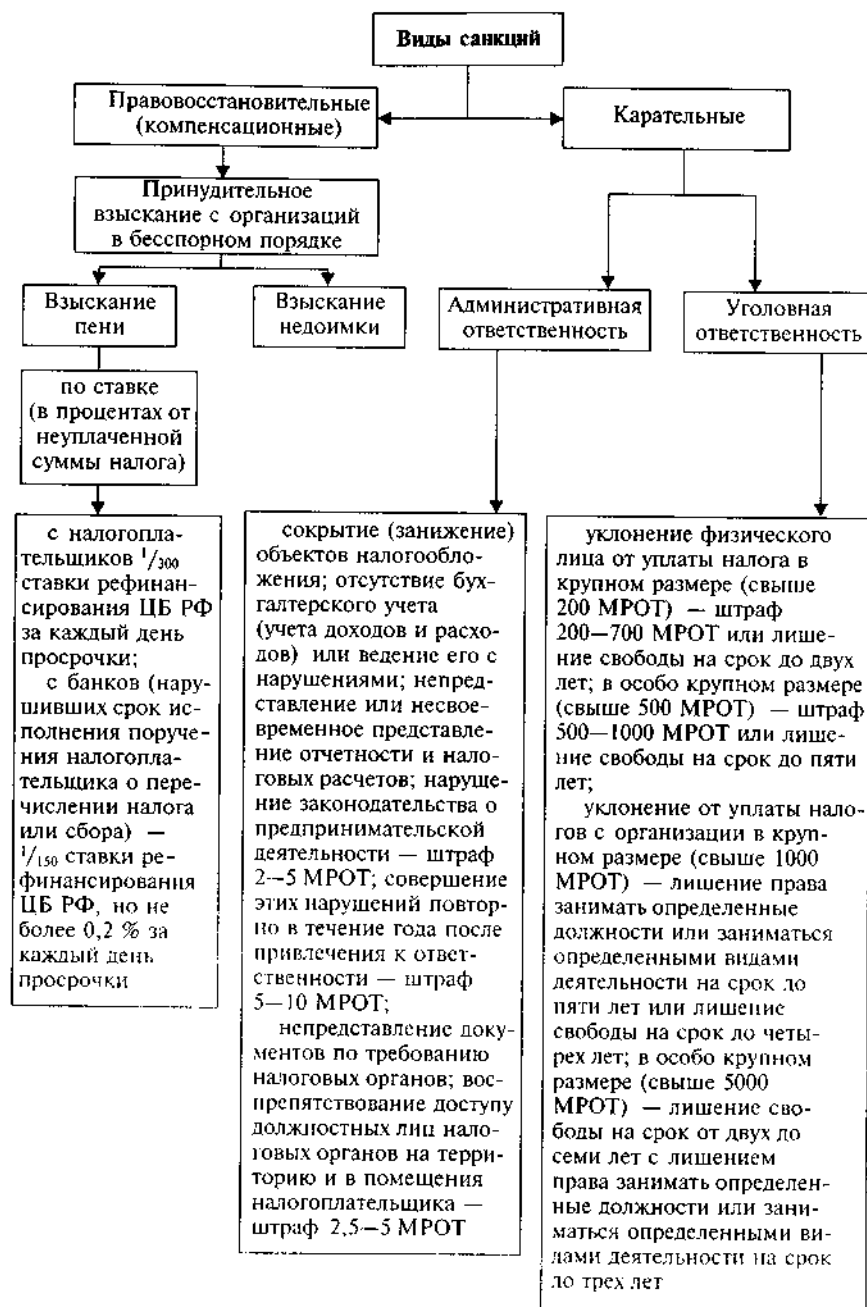


Рис. 2.1. Ответственность за нарушения налогового законодательства

№ п/п	Виды налоговых нарушений	Санкции
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	Уклонение от постановки на учет в налоговом органе	10 % от доходов, полученных за этот период, но не менее 20 тыс. руб.
4	Осуществление предпринимательской деятельности без постановки на учет в течение более трех месяцев (уклонение от постановки)	20 % от доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней
5	Нарушение срока представления информации об открытии счета в банке, если это не повлекло неуплату налогов	5 тыс. руб.
6	Непредставление в установленный срок налоговых деклараций: при нарушении срока до 180 дней при нарушении срока более 180 дней	5 % от суммы налога, подлежащего уплате по этой декларации за каждый просроченный месяц (но не более 30 % от указанной суммы и не менее 100 руб.); 30 % от суммы налога, подлежащего уплате, и 10 % от суммы налога за каждый полный месяц начиная со 181-го дня
7	Грубое нарушение правил 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 и активов): совершенное в течение одного налогового периода совершенное в течение более одного налогового периода	5 тыс. руб. 15 тыс. руб.

№ п/п	Виды налоговых нарушений	Санкции
	повлекшее занижение дохода	10 % от 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 неполная уплата сумм налогов в результате занижения налоговой базы или неправильного исчисления налогов:	
	выявленные налоговым органом при выездной проверке	штраф в размере 20 % от суммы неуплаченного налога
	совершенные умышленно	штраф в размере 40 % от суммы неуплаченного налога
10	Незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа, проводящего проверку, на территорию или в помещение налогоплательщика	5 тыс. руб.
11	Непредставление в срок налогоплательщиком документов или иных сведений, предусмотренных налоговым законодательством	50 руб. за каждый непредставленный документ

2.4. Налоговый контроль

Исходя из главной задачи Государственной налоговой службы Российской Федерации, определенной Законом РСФСР «О Государственной налоговой службе Российской Федерации» от 21 марта 1991 г., налоговый контроль является необходимым условием функционирования налоговой системы. При отсутствии или низкой эффективности налогового контроля трудно рассчитывать на то, что налогоплательщики будут своевременно и в полном объеме уплачивать налоги.

Осуществление налогового контроля производится в разных правовых формах. При этом контрольные действия регулируются на основе закона, где четко определены полномочия налоговых органов.

Правильно организованный налоговый контроль требует, с одной стороны, широких полномочий налоговых органов в части доступа к соответствующей информации, а с другой — уважения к налогоплательщику и недопустимости причинения неправомерного вреда налогоплательщику.

Для реализации налогового контроля налогоплательщики (организации и физические лица) подлежат *постановке на учет в налоговом органе. Это — первооснова налогового контроля. Важно подчеркнуть, что в соответствии с Налоговым кодексом постановке на учет подлежат любые лица, признаваемые налогоплательщиками, независимо от наличия обстоятельств, с которыми Кодекс связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога.* Организации, налоговые агенты, индивидуальные предприниматели без образования юридического лица обязаны самостоятельно предпринять определенные действия по постановке на учет в налоговом органе. Постановка налогоплательщика-организации на учет в налоговом органе осуществляется как по месту нахождения самой организации, так и по месту нахождения ее филиалов, представительств и других обособленных подразделений, хотя сейчас согласно Гражданскому кодексу РФ они не являются самостоятельными субъектами налоговых правоотношений.

Завершающим этапом процедуры постановки налогоплательщика на учет является присвоение ему *идентификационного номера.* Он является единым по всем налогам и на всей территории России и должен указываться как налоговым органом в направляемых налогоплательщику уведомлениях, так и налогоплательщиком в подаваемых в налоговый орган декларациях. Присвоение идентификационного номера касается всех налогоплательщиков — юридических и физических лиц.

Проведение налоговых проверок. Налоговый кодекс предусматривает два вида налоговых проверок — камеральные и выездные.

Камеральная налоговая проверка, являющаяся формой текущего контроля, проводится по месту нахождения налогового органа. Что касается выездной налоговой проверки, то место ее проведения не указывается. В процедуре выездной налоговой проверки важным моментом является вопрос установления Налоговым кодексом «глубины» проверок. В соответствии с Налоговым кодексом проверкой могут быть охвачены не более чем три календарных года деятельности налогоплательщика, предшествовавших году проведения проверки. Малая вероятность «попадания» в поле зрения контролирующего органа, с ограничением еще и срока проведения проверки двумя-тремя месяцами, на деле означает, что у некоторых налогоплательщиков никогда не удастся провести полноценную налоговую проверку, что пойдет на пользу лишь недобросовестным налогоплательщикам.

При осуществлении налогового контроля Налоговый кодекс предусматривает появление процессуальных фигур свидетеля, эксперта, специалиста, переводчика и понятых. Эту новеллу в налоговом законодательстве следует отметить как прогрессивную в целях обеспечения установления истины по делам, связанным с осуществлением контроля.

В отношении регламента налоговой проверки стоит остановиться еще на одном положении Налогового кодекса. Регламент предоставляет налоговому органу в случае воспрепятствования доступу на территорию или отсутствия учета доходов и расходов *самостоятельно определять суммы налогов, подлежащих уплате расчетным путем на основе имеющейся у них информации о налогоплательщике*. Сейчас это возможно произвести также на основе данных об иных аналогичных налогоплательщиках. В первом случае речь идет о применении косвенных методов исчисления соответствующих обязательств по уплате налогов. Широкое применение косвенных методов исчисления сумм налогов в обстановке, характеризующейся массовыми фактами уклонения от их уплаты, может и должно стать мощным фактором укрепления налоговой дисциплины. Одновременно это послужит и эффективным средством увеличения налоговых поступлений в бюджет. Как показывает анализ зарубежного опыта, применение налоговыми органами косвенных методов исчисления налоговых обязательств в случаях, когда ведение налогоплательщиком учета не обеспечивает достоверного отображения данных, является общепринятой мировой практикой. Например, в случае, если фактически понесенные предприятием расходы существенно превышают доходы, может быть сделан обоснованный вывод о недостоверном отражении налогоплательщиком размера полученных доходов. Иначе говоря, доходы могут быть определены исходя из произведенных расходов.

2.5. Порядок направления налоговой декларации и внесения в нее изменений

Представляет интерес концепция Налогового кодекса в части установления момента (дня) получения документов налогоплательщиками от налоговых органов. Налоговый кодекс устанавливает разный порядок для документов, направляемых налогоплательщиками в налоговый орган, и для документов, направляемых из налогового органа. Так, в отношении налоговой декларации предусмотрено, что «налоговая декларация может быть представлена в налоговый орган лично или направлена по почте». При отправке налогоплательщиком налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки заказного письма с описанием вложения. При направлении же любых документов налоговым органом налогоплательщику датой вручения считается день получения налогоплательщиком документа. При этом установлены разные режимы. Так, решение о приостановлении операций налогоплательщика по счетам в банке направляется налоговым органом банку с одновременным уведомлением налогоплательщика и передается под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате

получения этого решения. Акт налоговой проверки вручается руководителю организации под расписку или передается иным образом, свидетельствующим о дате его получения налогоплательщиком. В случае отправления акта налоговой проверки по почте датой вручения акта считается шестой день начиная с даты его отправки. При этом Налоговый кодекс допускает уклонение налогоплательщика от получения акта налоговой проверки и предусматривает обязанность должностного лица отразить это в акте налоговой проверки. *Во всех случаях требование считается полученным налогоплательщиком по истечении шести дней после его отправки заказным письмом*. Связав порядок направления документов по результатам выездной налоговой проверки с юридическими последствиями для обеих сторон и с одним из основополагающих принципов презумпции правоты налогоплательщиков, можно сделать соответствующие выводы об обеспечении условий на законодательном уровне для проведения эффективного налогового контроля.

Вопрос о порядке вручения акта налоговой проверки особенно важен, так как если налогоплательщик его не получил, то не появляется законных оснований для дальнейших действий налогового органа по применению мер ответственности.

Налоговый кодекс вводит *институт производства по делам о налоговых правонарушениях и нарушениях законодательства о налогах и сборах*. Этому посвящены две отдельные статьи. Главное состоит в том, что сводить производство по делу о налоговом правонарушении лишь к вынесению решения по результатам рассмотрения материалов проверки недопустимо. Как следует из науки административного права, налоговое производство объективно состоит из четырех стадий: налоговое расследование, которым фактически является налоговая проверка, рассмотрение дела, пересмотр решения, исполнение решения. В статьях Налогового кодекса установлены следующие основные нормы по налоговому производству:

подписание акта налоговой проверки является правом, а не обязанностью налогоплательщика, который вправе отказаться от его подписания;

факт подписания акта налоговой проверки не является актом выражения согласия с данными, отраженными в нем;

оформление должностным лицом налогового органа акта не означает автоматического привлечения налогоплательщика к ответственности, так как акт проверки является лишь документом, фиксирующим выявленные нарушения;

о времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган извещает проверенное лицо заблаговременно;

выявленные в результате проверки факты могут служить основанием для принятия руководителем налогового органа решения;

акт проверки и решение о применении санкций по результатам проверки (в форме постановления) являются самостоятельными юридическими документами;

Налоговый кодекс, не регламентируя порядок рассмотрения материалов проверки, устанавливает единоличное, а не коллективное рассмотрение дела;

стадия пересмотра решения основана на свободе обжалования; практическая реализация вынесенного решения о привлечении налогоплательщика к ответственности (исполнение решения) осуществляется путем направления требования об уплате недоимки, пени, сумм налоговых санкций;

при налоговом производстве проверенные лица пользуются правами, предусмотренными Налоговым кодексом, и другими правами, предусмотренными Конституцией Российской Федерации, обеспечивающими его права и свободы.

2.6. Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц

В соответствии со ст. 46 Конституции РФ каждому гражданину гарантируется судебная защита его прав и свобод. В Налоговом кодексе эта конституционная норма, как и другие, получила свое развитие. Решения и действия должностных лиц могут быть обжалованы как в вышестоящий налоговый орган (в административном порядке), так и в суд. Причем важно отметить, что подача жалоб может быть осуществлена или одновременно в обе инстанции, или в последующем порядке — вначале в вышестоящий орган, а далее в суд. Это — право налогоплательщика. Существуют объективные причины для установления досудебного (на ведомственном уровне) рассмотрения жалоб налогоплательщиков. К ним относятся большой объем дел, рассматриваемых судами, специфика предмета налоговых споров, судебные издержки.

Глава 3. Понятия и положения первой части Налогового кодекса Российской Федерации

3.1. Общие положения Налогового кодекса

В последнее десятилетие минувшего века в России произошли серьезные изменения в налоговой политике и, безусловно, наиболее значимым явлением стало вступление в силу Налогового кодекса. Однако дискуссию о теоретических основах и методах реализации этой политики, развернувшуюся в экономической лите-

ратуре, нельзя считать завершенной, так как «новая налоговая конституция» нуждается в совершенствовании.

Налоговая система России по-прежнему выполняет в основном фискальные функции и не стимулирует экономический рост и тем самым расширяет налогооблагаемую базу. С исчезновением ценового и иного административного контроля, когда возможности государства оказывать воздействие на экономические процессы в обществе значительно сузились, по сути дела, лишь налоговое регулирование осталось реальным каналом обратной экономической связи государства с бизнесом. Но полноценное использование налогов как инструмента экономического регулирования производственной деятельности организаций в Российской Федерации осложняется, по крайней мере, двумя обстоятельствами.

Во-первых, налоговая система России создается практически заново, с минимальной преемственностью опыта советской эпохи и со значительной долей копирования западного опыта и западных теорий. Это обстоятельство формирует противоречивые результаты. Не разрешив старые противоречия формирования доходной базы государственного бюджета, налоговая система породила новые. Прежде всего это отсутствие стимулов повышения деловой активности хозяйствующих субъектов.

Во-вторых, сказывается временной фактор — вся история развития рыночной экономики в России не выходит за рамки одного десятилетия.

Многолетняя мировая практика свидетельствует об объективной необходимости активного вмешательства государства в развитие экономики. Саморегулирование, присущее рыночной экономике, имеет определенные пределы, не всегда обеспечивает решение назревших экономических, экологических проблем и сопровождается возникновением социальных противоречий.

Процесс реализации налоговой политики государства связан с оптимизацией решения этой проблемы. При этом налоговый механизм выступает как экономический рычаг регламентации системы налоговых отношений, который формирует совокупность условий и правил реализации на практике положений налоговых законов. Принятие оптимального налогового механизма означает выбор разумных налогов, а также правил их исчисления и уплаты в бюджет.

Государство продекларировало стратегию развития налоговых реформ, которая логично выстраивается в три направления:

упрощение и понятность налоговых законов;
либеральность в ставках, но прозрачность налоговой базы;
усиление строгости в отношениях с налогоплательщиками.

В соответствии с задачами, которые ставились перед Налоговым кодексом, налоговая система Российской Федерации призвана

быть более справедливой, понятной, единой и обеспечивающей сбалансированность общегосударственных и частных интересов. Это выражается в рационализации количества и видов налогов, методов их исчисления и способов взимания, форм контроля, соответствии их современному состоянию экономического и политического развития российского общества. Иначе говоря, потенциал государственного воздействия на развитие экономических отношений особенно значителен, когда действие права соответствует ходу общественного развития, способствуя ему. Ведь налоговое право не может быть иным, чем экономический строй и обусловленное им культурное развитие общества.

Налоговый кодекс — это комплексный нормативный правовой акт, который содержит и процессуальные нормы. Кодекс четко определяет полномочия органов исполнительной власти по изданию конкретных нормативных правовых актов по вопросам налогообложения. Тем самым ограничена возможность регулирования налоговых правоотношений подзаконными актами.

Налоговый кодекс определяет *налоговые отношения как властные, т.е. отношения власти и подчинения*. Это — юридическая природа налоговых отношений. Согласно Налоговому кодексу властные полномочия государственных органов власти и органов местного самоуправления по установлению, введению и взиманию налогов в Российской Федерации, осуществлению налогового контроля и привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения встроены в определенные рамки и процедуры.

В Налоговом кодексе сформулированы принципы налогообложения и основные принципы (начала) законодательства о налогах и сборах. Они существенно различаются. Общие принципы налогообложения и сборов раскрываются в первой части Кодекса, а основные принципы (начала) законодательства о самих налогах — во второй (специальной) части. В ней дается содержание элементов каждого конкретного налога. Основные принципы (начала) являются ориентиром в первую очередь для государства и законодателя, которые формируют национальный режим налогообложения и налоговую политику.

Важно обратить внимание на принцип, который гласит, что «все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов)» (п. 7 ст. 3). В соответствии с постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 8 октября 1997 г. № 13-П законодательные органы в целях реализации *конституционной обязанности граждан платить* законно установленные налоги и сборы, призваны обеспечивать, чтобы *законы о налогах были конкретными и понятными*. В условиях несовершенного законодательства и низкую уровня общественного

сознания «презумпция правоты налогоплательщика» позволяет поступать налогоплательщику наиболее выгодным для него образом.

По вопросу *действия актов законодательства о налогах и сборах во времени* необходимо знать, что любой федеральный закон обладает юридической силой, если он принят Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации, одобрен Советом Федерации, подписан Президентом РФ, зарегистрирован в Минюсте России и опубликован в «Российской газете» (или «Собрании законодательства Российской Федерации»).

В отношении актов законодательства о налогах и сборах установлены дополнительные по сравнению с другими федеральными законами условия их введения. Они вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее первого числа очередного налогового периода по налогу. Таким образом, реализуется важный принцип действия Налогового кодекса, когда он обратной силы не имеет.

3.2. Понятийный аппарат Налогового кодекса

Идеология Налогового кодекса РФ основана на том, что исходя из принципа единства российской правовой системы понятийный аппарат налогообложения должен вписываться в правовую систему России.

Иначе говоря, понятийный аппарат для целей налогообложения должен соответствовать гражданско-правовой доктрине. Однако, несмотря на кажущееся внешнее сходство, налоговые отношения по своей правовой природе далеки от гражданско-правовых отношений.

Налоговые правоотношения основаны *на неравенстве сторон*, поскольку в качестве властной стороны здесь выступает государство в лице налоговых органов, в качестве другой стороны — налогоплательщик. Взаимоотношения указанных сторон регулируются императивно, т.е. они не зависят от их воли. Гражданские же правоотношения основаны на равенстве участников отношений, которые вступают в правоотношения друг с другом по своей воле (имеется ряд исключений).

Налоговый кодекс исчерпывающим образом определяет *участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах*:

- 1) налогоплательщики и плательщики сборов;
- 2) государство в лице представляющих его интересы налоговых органов, органов, пользующихся правами налоговых органов, финансовых органов;

3) налоговые агенты и сборщики налогов и сборов, выступающие в отношениях с налогоплательщиками в качестве фискальных агентов государства.

В число участников налоговых отношений входит также Федеральная служба налоговой полиции РФ и ее территориальные подразделения.

В Налоговом кодексе наряду с термином «иные уполномоченные органы» (ст. 9) используется термин «иные лица, обязанности которых установлены настоящим Кодексом», а это довольно большой перечень (регистрирующие органы, банки, свидетели, эксперты, специалисты, понятые и др.).

В соответствии с постановлением Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П налог является необходимым условием существования государства, поэтому обязанность платить налоги закреплена в ст. 57 Конституции Российской Федерации. Она распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Именно поэтому *налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению* той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну. *Он обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства.* В ином случае были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства.

Разграничение понятий «налоги» и «сборы». Финансовая наука и налоговое право проводят различия между понятиями «налоги» и «сборы». *Порядок уплаты, последствия неуплаты* и другие аспекты регулирования у налогов и сборов *различаются*. Многие понятия, применимые к налогам (налогоплательщик, налоговый агент, объект налогообложения), неприменимы к сборам. Однако, учитывая, что предусмотренные в Налоговом кодексе сборы обладают основными признаками налога с определенной особенностью их исчисления и уплаты, нормы Налогового кодекса распространяются на них как на налоги. В перечень федеральных налогов включены Единый социальный налог, взносы в Фонд социального страхования РФ. В соответствии с Налоговым кодексом взносам в государственные социальные внебюджетные фонды придается налоговый характер.

Понятия, определяющие реализацию товара. Остановимся на определении понятия «реализация товаров, работ или услуг». Этот институт является элементом бухгалтерского и налогового законодательства, хотя и трактуется гражданско-правовыми договорами купли-продажи, мены, подряда и т.п. Важность определения данного института заключается в следующем. Во-первых, с реализацией тесно связано исчисление ряда налогов. Во-вторых, зная признаки реализации товаров, а именно — передачу права собственности, становится понятным, почему, например, не об-

лагаются НДС обороты внутри предприятия для нужд собственного потребления. В-третьих, с определением понятия реализации как передачи права собственности от одного лица другому появляется основание для более четкого установления момента и места реализации.

Необходимость заострить внимание на определении понятия «доход» обусловлена тем, что данное в Налоговом кодексе определение представляется не совсем удачным. Доход может быть получен в различных формах: денежной, имущественной, безвозмездных услугах, материальной выгоде, предоставлении различных льгот и привилегий, не связанных с передачей денег или имущества, и т.д. Определение дохода заменено презумпцией, что доход есть любое поступление, за исключением случаев, когда то или иное поступление не является доходом.

3.3. Определение перечня налогов

В Налоговом кодексе РФ установлен исчерпывающий закрытый перечень региональных и местных налогов и сборов. Это должно воспрепятствовать процессу формирования разных налоговых схем в регионах, возникновению конфликтных ситуаций в межбюджетном соперничестве и способствовать сохранению единого экономического пространства Российского государства. Полномочия в налоговой сфере между органами законодательной власти Российской Федерации, субъектов РФ и местным самоуправлением распределяются исходя из того, что все федеральные, региональные и местные налоги и сборы являются элементами единой налоговой системы Российской Федерации. При этом предусматривается установление правовых механизмов взаимодействия всех элементов единой налоговой системы Российской Федерации.

Органам законодательной власти субъектов Российской Федерации и представительным органам местного самоуправления дается право самостоятельно вводить и прекращать действие региональных и местных налогов, сборов в рамках, определенных Налоговым кодексом РФ.

Классификация налогов и сборов на федеральные, региональные и местные (ст. 13, 14, 15) соответствует разделению полномочий законодательных (представительных) органов государственной власти Российской Федерации, субъектов Федерации и органов местного самоуправления. Установление налога субъектом РФ или органом местного самоуправления означает их право самостоятельно решать вопрос о целесообразности введения того или иного налога, предусмотренного Налоговым кодексом. Конкретизация элементов налога, определение соответствующих

налоговых льгот, налоговой ставки в установленных пределах, порядка и сроков уплаты налога, форм отчетности — все это теперь входит в их полномочия.

3.4. Права и обязанности участников налоговых отношений

Раздел II Налогового кодекса РФ посвящен правам и обязанностям основных участников налоговых правоотношений — налогоплательщиков и налоговых органов.

При этом необходимо иметь в виду, что, во-первых, не все права и обязанности сконцентрированы в соответствующих статьях Налогового кодекса. Они пронизывают весь кодекс.

Во-вторых, налоговые агенты в отношении прав приравниваются к налогоплательщикам, а обязанности их сформулированы отдельно. Это важно подчеркнуть, так как одна организация одновременно может быть и налогоплательщиком, и налоговым агентом.

В-третьих, несмотря на то, что Налоговым кодексом обозначен статус сборщиков налогов, их права, обязанности, ответственность не определены.

В-четвертых, при анализе прав и обязанностей участников налоговых отношений важно исходить из того, что налоговые отношения, образуя особую подсистему в рамках административного права, основаны на власти и подчинении. В соответствии со ст. 17 и 18 Конституции РФ права и свободы человека и гражданина определяют смысл, содержание и применение законов. Осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц. Поэтому в Налоговом кодексе, с одной стороны, устанавливаются рамки дозволенного поведения налогоплательщика в отношениях, связанных с выполнением его конституционной обязанности уплачивать налоги, с другой — рамки полномочий для контролирующего органа.

3.5. Определение цены товаров для целей налогообложения

В российской практике предстоит проделать огромную работу в вопросе определения рыночных цен. Особенно это важно в операциях с взаимозависимыми лицами и при использовании механизма трансфертного ценообразования.

В Налоговом кодексе предусмотрен порядок, согласно которому для целей налогообложения принимается цена, указанная в договоре, и эта цена считается соответствующей рыночной.

Обратное должно быть доказано налоговым органом. Но контроль налогового органа за уровнем цен для целей налогообложения ограничен и при этом усложнен настолько, что есть основания считать необходимым совершенствование установленного порядка, так как последний содержит элементы субъективизма. Выделим в этом вопросе наиболее важные и сложные моменты.

1. Для того чтобы налоговые органы могли применить особый порядок налогообложения, *необходимо выполнение одновременно двух условий:*

во-первых, совершение сделок либо между взаимозависимыми лицами, либо по товарообменным (бартерным) операциям;

во-вторых, указанные в сделке цены товаров должны отклоняться (в ту или иную сторону) более чем на 20 % от рыночной цены идентичных (однородных) товаров.

Пример. Цена сделок по реализации организацией товаров сторонним потребителям составляет 100 руб. Вместе с тем организация реализовала тот же товар зависимому обществу по цене 60 руб. Рыночная цена товара составляет 110 руб. В каких случаях налоговый орган имеет право проконтролировать цену сделки и произвести доначисление налога?

Решение. Стороны конкретной сделки согласно соответствующей статье Налогового кодекса являются взаимозависимыми лицами, поэтому налоговый орган имеет основание проверить правильность применения цен по данной сделке. Цена сделки между взаимозависимыми лицами отклоняется от рыночной цены товара более чем на 20 % и составляет $(110 - 60) : 110 \cdot 100 = 45,4 \%$. Поэтому налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из рыночной цены (110 руб.). Другие сделки не являются взаимозависимыми, т.е. не попадают под условия для налогового контроля и не пересчитываются, и для целей налогообложения принимается цена, указанная сторонами сделки.

2. Существует два принципа определения цены товаров для целей налогообложения. Первый применяется в случаях, когда на рынке имеют место сделки по идентичным (однородным) товарам. При этом необходима объективная информация о ценах. Второй — когда этой информации нет и востребованы методы последующей реализации и затратный.

3. Определение рыночной цены предполагает проведение экономического исследования рынка товаров (по расположению покупателя, продавца), идентичности (однородности) товаров, сопоставимости условий.

4. Для определения уровня колебания цены сделки от рыночной учитываются скидки, отражающие факторы спроса и предложения на рынке. Причем ими можно обосновать любые колебания пен. Это и происходит на практике.

3.6. Уплата налога

Способы обеспечения исполнения
обязанностей по уплате налогов

Касаясь порядка, связанного с исполнением обязанности по уплате налога, следует различать *уплату налога как действие самого налогоплательщика* и *взыскание налога как меру принуждения со стороны налогового органа*. В отношении первого действия, т.е. уплаты налога, достаточным основанием для установления факта уплаты налога признается подача налогоплательщиком в банк платежного поручения (при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика). Фактическое поступление средств на бюджетные счета имеет уже вторичное значение. Вопрос о прекращении обязанности налогоплательщика по уплате налога с момента предъявления в банк поручения на уплату налога хотя и решен в Налоговом кодексе на основе постановления Конституционного Суда РФ, но вызывает ряд проблем.

На практике возникает коллизия: с одной стороны, деньги налогоплательщиком уплачены, а с другой — не получены по назначению. Кроме того, правовая конструкция Налогового кодекса в этой части сама по себе не является достаточно проработанной. Это связано с общей проблемой неотрегулированности правоотношений, складывающихся между участниками банковского перевода. Возможность подачи налогоплательщиком платежного поручения по налоговым платежам в «лежачий» банк (т.е. в тот, у которого отсутствуют средства на корреспондентском счете) создает большие трудности для бюджета.

3.7. Взыскание налога

В целях обеспечения выполнения публичной обязанности — уплаты налога и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства. В случае несвоевременной уплаты налога он взыскивается вместе с начисленными пенями в бесспорном порядке. Однако (ст. 45) в Налоговом кодексе РФ оговорены случаи, когда бесспорный порядок не может быть применен и взыскание налога производится только на основании решения суда (рис. 3.1).

Механизм взыскания налога. Порядок принудительного взыскания налогов за счет имущества организаций и физических лиц различен. Взыскание не уплаченных в срок налогов и сумм пеней за счет имущества организаций производится на основании решения налогового органа, но после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Взыскание налога за счет имущества физического лица производится только на основа-

При изменении сроков уплаты налогов	При уплате налогов в более поздние сроки	При неисполнении обязанности по уплате налогов
Залог имущества. Поручительство	Пени	Приостановление операций по счетам налогоплательщика. Арест имущества

Рис. 3.1. Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов

нии вступившего в законную силу решения суда. Налоговому органу предоставлено право обращаться в суд с иском о взыскании налога за счет имущества, если оно не может быть обращено на денежные средства налогоплательщика в банке. Это происходит посредством направления в трехдневный срок с момента вынесения решения о взыскании судебному приставу-исполнителю. При необходимости налоговый орган одновременно с постановлением направляет судебному приставу заявление о наложении ареста на имущество должника. Пристав в трехдневный срок выносит постановление о возбуждении исполнительного производства, копии которого направляет в налоговый орган и должнику. Если у организации отсутствует имущество, на которое может быть обращено взыскание, и принятые исполнителем меры по розыску имущества оказались безрезультатными, он предпринимает действия по совместному поиску информации об иных доходах должника.

Налоговый кодекс устанавливает иной порядок исполнения инкассового поручения налогового органа на списание сумм налогов со счетов налогоплательщика. Теперь он производится не в первоочередном порядке по отношению к другим платежам, а в порядке, определенном гражданским законодательством.

Налоговым органом могут быть предприняты административные, предупредительные меры по обеспечению исполнения обязанностей по уплате налогов. Среди них пеня и приостановление операций по счетам в банке. В налоговом праве *пеня* в отношении налогоплательщика является мерой по обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, *своего рода платой «за бюджетный кредит»*, а не видом ответственности. В настоящее время ставка пени соотносена со ставкой рефинансирования Центрального банка России и равна $1/300$ ставки за день просрочки

платежа. Существенным обстоятельством является и то, что пеня уплачивается одновременно или после уплаты налога, а не перед его уплатой.

Другой способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налога — это *приостановление операций по счетам в банке*. Он применяется при следующих обстоятельствах: 1) в случае неисполнения налогоплательщиком в установленные сроки обязанности по уплате налога; 2) в случае непредставления налогоплательщиком налоговой декларации в определенные сроки. Принудительное приостановление операций по счетам налогоплательщика в банке означает прекращение банком всех расходных операций.

И последний, радикальный способ воздействия на налогоплательщика — *арест имущества*.

3.8. Отсрочка платежа

Налоговым кодексом устанавливается следующий порядок изменения срока исполнения обязанности по уплате налога: отсрочка, рассрочка, налоговый кредит. Вводится плата за предоставленные отсрочки или рассрочки уплаты налогов. При этом изменение срока уплаты налогов должно быть обеспечено такими способами, как залог имущества или поручительство.

Механизм зачета и возврата излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога. Во-первых, требование налогоплательщика о проведении зачета или возврата излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога является его правом. Обязанность налогового органа в этой части состоит в том, чтобы сообщить налогоплательщику о переплаченных суммах налога. Во-вторых, порядок возврата излишне уплаченных самим налогоплательщиком сумм налога и излишне взысканных налоговым органом сумм различен. В-третьих, возврат как излишне уплаченных, так и излишне взысканных сумм производится на основании заявления налогоплательщика, а зачет, который производится только по излишне уплаченным суммам, может быть произведен как по заявлению налогоплательщика, так и самостоятельно налоговым органом при наличии недоимки по другим налогам. В-четвертых, на суммы налогов, излишне уплаченных самим налогоплательщиком, проценты не начисляются. В-пятых, возврат излишне взысканных с налогоплательщика средств, т.е. ошибочно и при нарушении срока возврата, будет осуществляться с процентами в размере ставки рефинансирования Центрального банка России. Этим установлена ответственность налогового органа за излишне взысканные суммы и нарушение порядка возврата средств налогоплательщику.

3.9. Налоговая отчетность

Налоги взимаются на основе налоговых деклараций и расчетов. Это закреплено положением кодекса, где говорится: «Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах». Чаще всего налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика. Однако в случае ведения деятельности в различных регионах и в увязке с нормами по порядку учета налогоплательщика и его имущества декларации по некоторым налогам (например, по НДС и налогу на имущество) могут представляться не в одну налоговую инспекцию, а в несколько. Обязательство возникает по каждому месту нахождения принадлежащего налогоплательщику имущества. Сами формы деклараций и порядок их заполнения законодательно не установлены и определяются органами исполнительной власти.

Глава 4. Элементы, функции и классификация налогов

4.1. Элементы налогов

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 итогов и сборов. Собственно, через эти элементы в законах о налогах и устанавливается вся налоговая процедура, в том числе порядок и условия исчисления налогооблагаемой базы и самой налоговой суммы, ставки, сроки и другие условия налогообложения.

Субъект налога, или налогоплательщик. Налогоплательщик — это то лицо (юридическое или физическое), на которое по закону возложена обязанность быть переложено платателем (субъектом налога) на другое лицо, являющееся тем самым конечным платателем, или носителем налога. Это имеет место в основном при взимании косвенных налогов. Если налог непереложим, то субъект налога и носитель налога совпадают в одном лице.

Субъекты налога и другие участники налоговых правоотношений изображены на рис. 4.1.

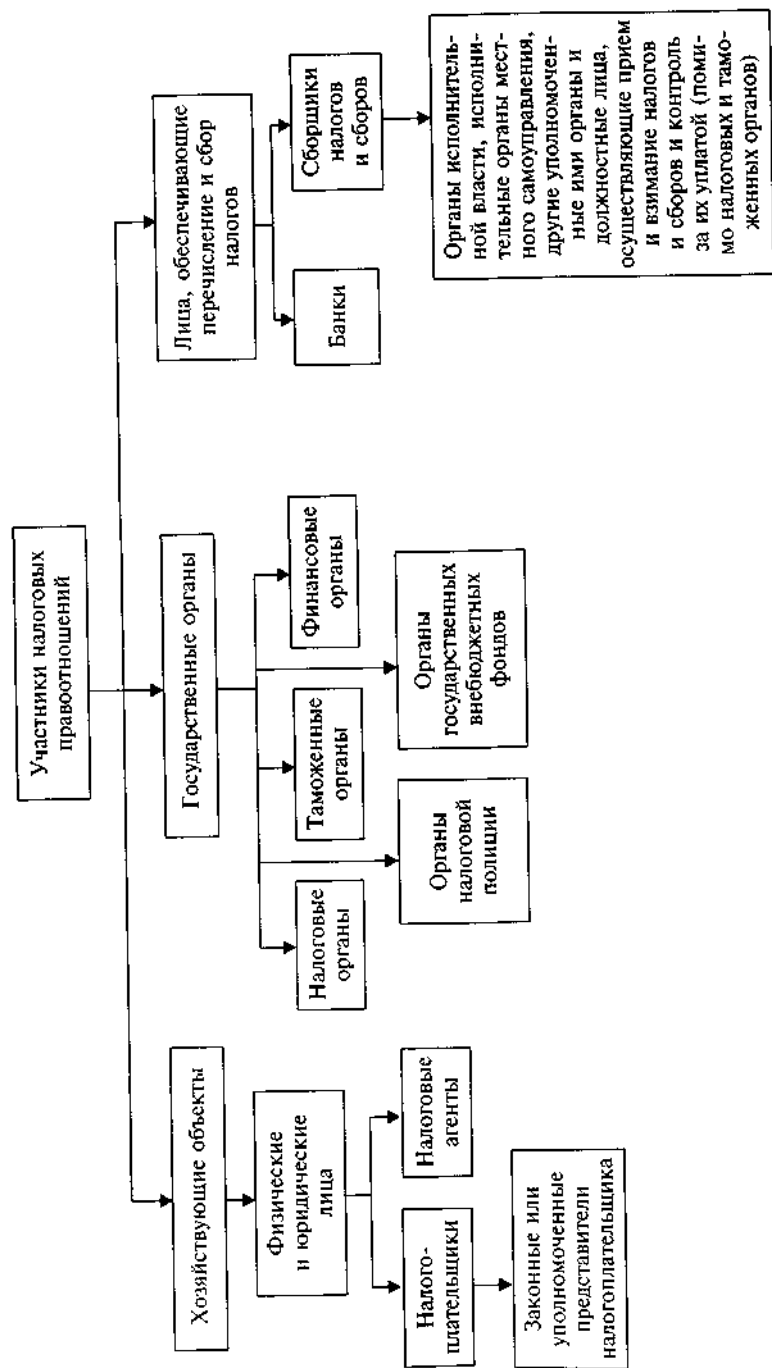


РИС. 4.1. Субъекты налоговых правоотношений

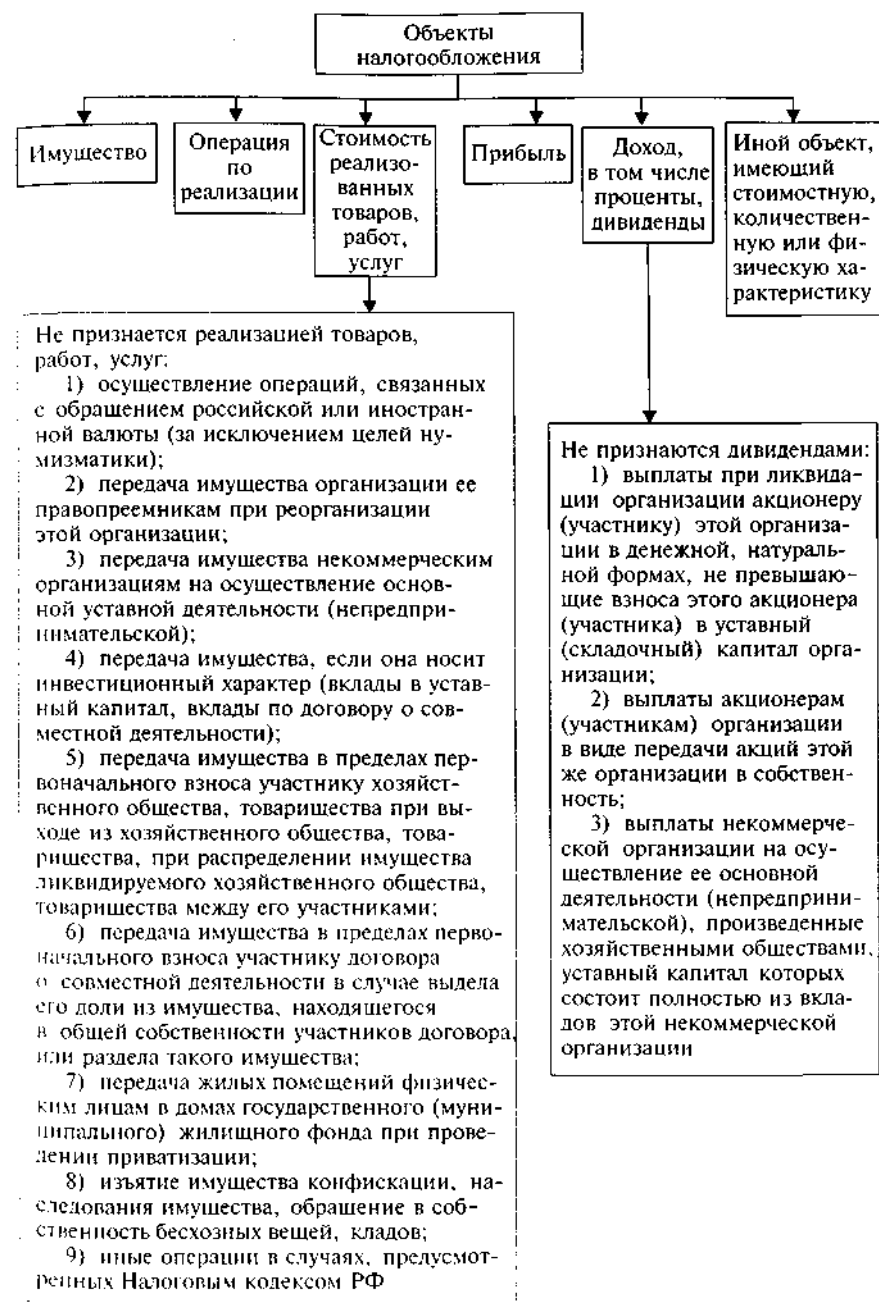


Рис. 4.2. Объекты налогообложения

Объект налогообложения. Объектом налогообложения может быть действие, состояние или предмет, подлежащий налогообложению. В этом качестве выступают:

- имущество;
- операции по реализации товаров (работ, услуг);
- стоимость реализованных товаров (работ, услуг);
- прибыль;
- доход (в виде процентов и дивидендов);
- иные объекты, имеющие стоимостную, количественную или физическую характеристику (рис. 4.2).

Нередко название налога вытекает из объекта налогообложения, например налог на прибыль, налог на имущество, земельный налог и т.д. Объект налогообложения неразрывно связан с всеобщим исходным источником налога — валовым внутренним продуктом (ВВП), поскольку вне зависимости от конкретного источника уплаты каждого налога все объекты налогообложения представляют собой ту или иную форму реализации **ВВП**.

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

Налоговая база. Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения. Необходимо иметь в виду, что налоговую базу составляет выраженная в облагаемых единицах только та часть объекта налога, к которой по закону применяется налоговая ставка. Налоговая база — это объект налогообложения за минусом налоговых льгот и налоговых вычетов. 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 Российской Федерации.

Налоговый период. Согласно Налоговому кодексу РФ налоговым периодом считается календарный год или иной период времени, указанный в законе применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется подлежащая уплате сумма налога.

Налоговая ставка (норма налогового обложения). Налоговая ставка — это величина налога на единицу измерения налоговой базы. В зависимости от предмета (объекта) налогообложения налоговые ставки могут быть твердыми (специфическими) или процентными (адвалорными), пропорциональными или прогрессивными, регрессивными.

Твердые ставки устанавливаются в абсолютной сумме на единицу обложения независимо от размеров доходов или прибыли. Они 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 являлась действовавшая до 2001 г. шкала обложения физических лиц подоходным налогом. Вся сумма годового совокупного облагаемого налогом дохода граждан была разделена на три части: первая часть (до 50000 руб.) облагалась по ставке 12%; вторая (от 50000 до 150000 руб.) — по ставке 20%; третья (более 150000 руб.) — по ставке 30%.

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

Налоговые ставки в России по федеральным налогам установлены по отдельным налогам второй частью Налогового кодекса РФ, а по большинству налогов — соответствующими федеральными законами. Ставки региональных и местных налогов устанавливаются законами субъектов Российской Федерации 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. Это 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. 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 России характерен для налога на доходы физических лиц, когда бухгалтерия предприятия исчисляет и удерживает данный налог с доходов как работающих на данном предприятии работников, так и лиц, получающих эти доходы по договорам и другим актам правового и гражданского законодательства. Взимание налога у источника является по своей сути изъятием налога до получения владельцем дохода.

Взимание налога по декларации представляет собой изъятие части дохода после его получения. 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), при уплате акцизов.

Кадастровый способ взимания налогов 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.

Экономическая сущность налога проявляется через его функции. Каждая из выполняемых налогом функций имеет внутренние свойства, признаки и черты данной экономической категории. Тем самым она показывает, каким образом реализуется предназначение конкретного налога как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов в обществе.

Выделяют три важнейшие функции налогов:

- 1) фискальную (финансирование государственных расходов);
- 2) регулиющую, или распределительную (государственное регулирование экономики);
- 3) социальную (поддержание социального равновесия в обществе путем изменения соотношения между доходами отдельных социальных групп с целью сглаживания неравенства между ними).

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 условный характер, поскольку они осуществляются одновременно. Отдельные черты одной функции непременно присутствуют в других. 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, так как 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, создания и поддержания единой коммуникационной структуры.

Наиболее тесно связана с фискальной функцией налога его *регулирующая, или распределительная, функция*, выражающая экономическую сущность налога как особого централизованного фискального инструмента распределительных отношений в обществе. 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 регионам страны.

Устанавливая систему налогов с физических лиц, государство осуществляет перераспределение доходов своих граждан, направляя часть финансовых ресурсов наиболее обеспеченной части населения на содержание малоимущих. В этом заключена *социальная функция* налогов.

Налоги оказывают существенное воздействие и на сам процесс воспроизводства. Здесь проявляется *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, на структуру и пропорции общественного воспроизводства, накопление капитала. При этом проявляется тесная связь стимулирующей функции налогов с распределительной.

С регулирующей и фискальной функциями тесно связана *контрольная функция* налогов. Механизм этой функции проявляется, с одной стороны, в проверке эффективности хозяйствования и, с другой — в контроле за действенностью проводимой экономической политики государства. Так, 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.

4.3. Классификация налогов

Группировка налогов по разным классификационным признакам представлена на рис. 4.3. Классификация нужна для упорядочения знаний о различных видах налогов. Основными классификационными признаками являются: субъект налога; объект налогообложения; вид ставки; способ обложения; источник уплаты; назначение; принадлежность к уровням власти и управления; право использования сумм налоговых поступлений; возможность переложения.

Наиболее популярной является классификация налогов по принадлежности к уровням власти и управления: федеральные; региональные; местные.

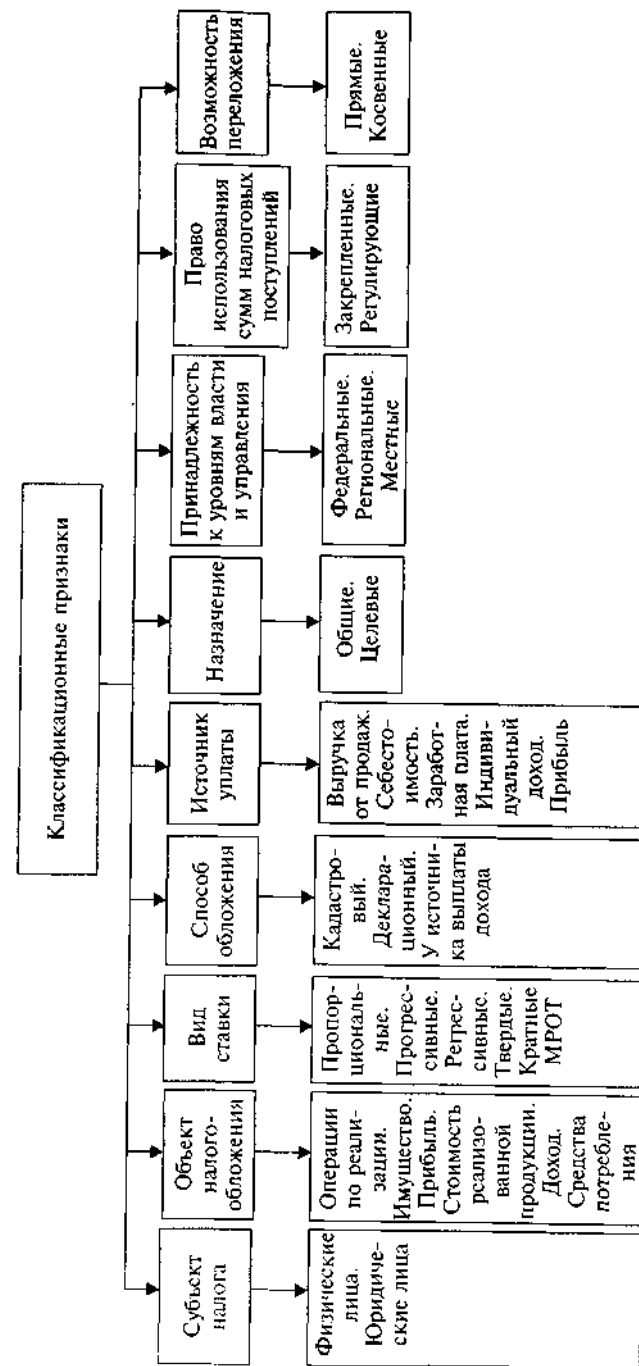


Рис. 4.3. Классификация налогов

Первой частью Налогового кодекса РФ установлены следующие налоги и сборы: 16 федеральных, 7 региональных и 4 местных (табл. 4.1).

Таблица 4.1

Налоги и сборы, установленные в Российской Федерации

Федеральные налоги и сборы	Налоги и сборы субъектов Российской Федерации (региональные)	Местные налоги
<p>Налог на прибыль организаций. Налог на доходы от капитала. Налог на доходы физических лиц. Единый социальный налог. Налоги на пользование недрами. Государственная пошлина. Налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы. Налог на дополнительный доход от добычи углеводородов. Сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами. Лесной налог. Водный налог. Экологический налог. Налог на добавленную стоимость. Акцизы. Таможенная пошлина и таможенные сборы. Федеральные лицензионные сборы</p>	<p>Налог на имущество организаций. Налог с продаж. Налог на недвижимость. Дорожный налог. Транспортный налог. Налог на игорный бизнес. Региональные лицензионные сборы</p>	<p>Земельный налог. Налог на имущество физических лиц. Налог на рекламу. Налог на наследование и дарение</p>

Федеральные налоги в Российской Федерации определены налоговым законодательством и являются обязательными к уплате на всей территории страны. Перечень региональных налогов установлен Налоговым кодексом РФ, но эти налоги вводятся в действие законами субъектов Федерации и являются обязательными к уплате на территории соответствующего субъекта Федерации. Вводятся в действие региональные налоги, представительные (законода-

тельные) органы власти субъектов Федерации определяют налоговые ставки по соответствующим видам налогов (но в пределах, определенных 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 налоги 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: 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 являются владение и пользование доходами и имуществом.

Косвенные налоги взимаются в сфере потребления, т.е. в процессе движения доходов или оборота товаров. Они 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 называются налогами на потребление и предназначаются для перенесения реального налогового бремени на конечного потребителя. Субъектом налога в данном случае является продавец товара, выступающий в качестве посредника между государством и фактическим плательщиком налога. Примером косвенного налогообложения служат налог на добавленную стоимость, акцизы и таможенные пошлины.

Для государства косвенные налоги являются наиболее простыми с точки зрения их взимания. Эти налоги привлекательны для государства еще и тем, что их поступления в казну прямо не привязаны к финансово-хозяйственной деятельности субъекта налогообложения и фискальный эффект достигается даже в условиях спада производства и убыточной работы предприятий.

Часть II. НАЛОГИ И СБОРЫ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Глава 5. Основные виды федеральных налогов

5.1. Налог на прибыль организаций

Экономическое содержание. Налог на прибыль организаций — это федеральный прямой налог, взимаемый в Российской Федерации в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ. Он играет важную роль в формировании доходной части бюджета. После НДС налог на прибыль организаций занимает второе место. В федеральном бюджете на 2001 г. поступления от налога были запланированы в размере 172,6 млрд руб., или 15 % от общей суммы доходов. Еще более значима его роль в формировании доходной базы консолидированных бюджетов субъектов Федерации, где он занимает первое место в их доходных источниках.

Данный налог является прямым, т. е. напрямую воздействует на экономический потенциал налогоплательщика, поэтому государство стремится активно влиять на развитие экономики именно через механизм его применения.

Благодаря непосредственной связи этого налога с размером полученного налогоплательщиком реального дохода через предоставление или отмену льгот и регулирование налоговой ставки государство ограничивает или стимулирует ту или иную деятельность, инвестиционную активность в различных отраслях экономики и регионах. Значительную роль в регулировании экономики играет устанавливаемая государством амортизационная политика, напрямую связанная именно с налогообложением прибыли организаций.

Другой значимой причиной обращения внимания на регулируемую функцию данного налога является тот признанный факт, что в вопросе совершенствования косвенного налогообложения государство уже достигло небывалых высот. Ведь только за счет НДС в консолидированный бюджет поступает 44,1 % доходов. Но реальным плательщиком НДС является конечный потребитель, т. е. население. Организации выступают лишь в роли сборщиков налога, и дальнейший абсолютный прирост сбора налога на добавлен-

ную стоимость ограничен в основном снижением покупательной способности населения.

Таким образом, в теории и практике налогообложения прибыли организаций четко прослеживается тенденция поиска со стороны государства оптимального сочетания двух разнонаправленных функций налога — фискальной и производственно-стимулирующей.

Налогоплательщики. Налогоплательщиками налога на прибыль признаются все предприятия и организации, являющиеся по российскому законодательству юридическими лицами и имеющие прибыль от осуществления в России предпринимательской деятельности.

К ним следует отнести коммерческие банки; организации, получившие лицензию на осуществление страховой деятельности; негосударственные пенсионные фонды; бюджетные организации и некоммерческие фонды, получающие доходы от коммерческой деятельности.

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. При этом законодательство установило четкое понятие «постоянное представительство иностранной организации в Российской Федерации для целей налогообложения». Таким представительством признается место осуществления этой организацией предпринимательской деятельности, в частности место управления, бюро, контролера, агентство. К постоянному представительству, например, относится любое место, связанное в разведкой, разработкой и любым другим использованием природных ресурсов, осуществлением работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, пуску и обслуживанию оборудования. В том случае, если иностранная организация осуществляет в России предпринимательскую деятельность не самостоятельно, а через посредника, не уполномоченного вести переговоры и подписывать контракты от имени этой иностранной организации, то деятельность такого посредника не приводит к образованию постоянного представительства этой иностранной организации. Кроме того, не признается постоянным представительством место, используемое исключительно для хранения и демонстрации товаров, принадлежащих этой иностранной организации, а также для закупки товаров или изделий, сбора информации исключительно для собственного использования этой иностранной организацией. В случае если иностранная организация получает от российской стороны доход, то российская сторона автоматически становится налоговым агентом, обязанным удерживать соответствующие российские налоги в момент выплаты этого дохода. Главным критерием для снятия в российской организации

вышеуказанной обязанности налогового агента является наличие копии свидетельства о регистрации иностранного юридического лица в территориальном управлении МНС России.

Одновременно с этим законом установлен ряд категорий организаций, которые *не являются плательщиками налога на прибыль*:

Центральный банк РФ по прибыли, полученной от деятельности, связанной с регулированием денежного обращения;

организации, налогообложение которых осуществляется в соответствии с гл. 26.2 НК РФ «Упрощенная система налогообложения», гл. 26.3 НК РФ «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» и Федеральным законом «О налоге на игорный бизнес».

Объект налогообложения и налоговая база. Объектом налогообложения на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Для определения налогооблагаемой прибыли из полученных предприятием и организацией доходов необходимо вычесть расходы, связанные с получением этих доходов.

Важно отметить, что к вычету из доходов принимаются не любые, а только необходимые, экономически обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществляемые в вышеуказанных целях.

При этом налоговая база по прибыли, облагаемой по ставке, отличной от 24% (стандартной), определяется налогоплательщиком отдельно. Таким образом, ему вменяется ведение раздельного учета доходов и расходов по разным видам деятельности.

Налоговая база формируется из объекта налогообложения и представляет собой стоимостную характеристику объекта налогообложения. За счет чего же происходит расширение налоговой базы?

Налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы, такие как уплата «Единого налога на вмененный доход», «Упрощенная система налогообложения», платежи по СРП, налог на игорный бизнес, при исчислении налоговой базы по налогу не учитывают доходы и расходы, относящиеся к этим режимам.

Организации, осуществляющие внешнеэкономическую деятельность, при определении прибыли исключают из выручки от реализации продукции, работ и услуг уплаченные экспортные пошлины.

Законом предусмотрена корректировка доходов, полученных в натуральной форме в результате реализации товаров через товарообменные операции.

При установлении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. В случае если в налоговом (отчетном) периоде

налогоплательщиком получен убыток, то в данном налоговом (отчетном) периоде налоговая база *признается равной нулю*.

Законодательство предоставляет право уменьшить налоговую базу последующего налогового периода *на всю сумму* полученного налогоплательщиком убытка в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. Однако при этом совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном периоде не может превышать 30 % налоговой базы, исчисленной без учета данного вычета. Воспользоваться правом переноса убытка возможно и не сразу, а, например, через год, и он может быть перенесен целиком или частично на любой год из последующих 10 лет. Если же налогоплательщик получил убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они получены.

Характерным признаком рассматриваемой проблемы является законодательное разрешение поглощения убытков, полученных реорганизуемыми организациями, новым налогоплательщиком-правопреемником, которые вправе уменьшать свою налоговую базу в течение 10 лет на вышеприведенных условиях.

Налоговые ставки. Ставка налога на прибыль организации единая для всех типов организаций и равна 24 %. Налогообложение дивидендов и доходов иностранных юридических лиц имеет иные ставки (рис. 5.1).

Налоговый и отчетный периоды. Налоговым периодом по налогу на прибыль организации признается календарный *финансовый год*. Однако промежуточную отчетность по авансовым начислениям в связи с тем, что исчисления производятся по нарастающей с начала года, необходимо сдавать *ежеквартально*, кроме случаев, специально оговоренных в учетной политике организации.

Порядок определения и классификация доходов организации. Все возникающие доходы организации укрупненно классифицируют на доходы от реализации товаров (работ, услуг); внереализационные доходы; доходы, не учитываемые при определении налоговой базы.

Доходы от реализации товаров (работ, услуг). Сама величина доходов определяется на основании первичных документов по реализации товаров, работ, услуг, и из них исключаются суммы косвенных налогов (НДС, акцизы, налог с продаж), предъявленные налогоплательщиком покупателю товаров и выделенных в счетах-фактурах.

При этом самой реализацией товаров, работ и услуг согласно налоговому законодательству признаются передача права собственности на товары одного лица другому, выполнение работ одним лицом для другого или оказание услуг одним лицом другому (в том числе обмен товарами, работами или услугами) на возмездной или безвозмездной основе. Имущество (работы, услуги) или

Налоговая ставка			
24%	6%	20, 15, 10 %	15%
7,5 % — в части, зачисляемой в Федеральный бюджет	Налог на доход, полученный в виде дивидендов от российских лиц	Облагаются иностранные организации, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство	Налог на доход, полученный в виде процента по долговым обязательствам, включая ценные бумаги, в том числе государственные
14,5 % — в части, зачисляемой в бюджеты субъектов РФ (не менее 10,5 %)	15 % - по дивидендам от российских лиц		
2 % — в части, зачисляемой в местные бюджеты	20 % — с любых доходов, кроме сдачи в аренду и по дивидендам	10 % — от сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов, прочих транспортных средств	15% - по доходам в виде дивидендов, полученных российскими организациями от иностранных организаций

Рис. 5.1. Ставка налога на прибыль

имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество обратно передающему лицу или выполнить для передающего лица работы или оказать услуги. К реализации товаров, работ и услуг приравнивается также использование товаров, работ и услуг внутри организации для собственного потребления, если соответствующие затраты не относятся на издержки производства и обращения.

Некоторые сложности возникают у налогоплательщика при определении доходов от реализации товаров, работ и услуг при натуральной оплате труда, реализации товаров, работ и услуг своим работникам, совершении товарообменных операций и безвозмездной передаче продукции. В этих случаях выручка для налогообложения определяется так, как если бы реализация этих товаров, работ и услуг осуществлялась по ценам, складывающимся на рын-

ке соответствующих товаров, работ и услуг. Кроме того, при определении цены важно учитывать некоторые положения первой части Налогового кодекса (ст. 40). В соответствии с ними для целей налогообложения может приниматься цена товаров, работ и услуг, указанная сторонами сделки. И пока налоговыми органами не доказано обратное, считается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Доходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях. При этом доходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка РФ на дату признания этих доходов.

Внереализационные доходы. Внереализационными доходами признаются доходы, не связанные непосредственно с основной деятельностью по производству и реализации продукции, работ и услуг. Среди них доходы:

от долевого участия в других организациях;

от операций по купле-продаже иностранной валюты (доход от продажи иностранной валюты возникает, когда курс продажи выше официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком России на дату совершения сделки);

от штрафов, пеней за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба, от сдачи имущества в аренду (субаренду);

от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности (в частности, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности).

Кроме того, внереализационными доходами признаются:

проценты, полученные организацией по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;

суммы восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов по сомнительным долгам, гарантийному ремонту и обслуживанию, резервов банка, страховых организаций и профессиональных участников рынка ценных бумаг;

доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, -слуг, имущественных прав), за исключением случаев, когда оно получено в качестве залога или вклада в УК;

в виде дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе, а также в виде превышения стоимости возвращаемого имущества над стоимостью имущества, переданного налогоплательщиком в качестве вклада в простое товарищество при выходе налогоплательщика (правопреемника) из этого простого товарищества;

доходы прошлых лет, выявленные организацией в отчетном (налоговом) периоде;

положительная курсовая разница, полученная от переоценки имущества и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте (в том числе по валютным счетам в банках), проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю, установленного Центральным банком России;

положительная разница, полученная от переоценки имущества, произведенной для целей доведения стоимости такого имущества до текущей рыночной цены в соответствии с законодательством Российской Федерации (за исключением амортизируемого имущества, ценных бумаг и драгоценных камней);

стоимость полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств (за исключением случаев, связанных с Конвенцией об уничтожении химического оружия);

стоимость имущества (в том числе денежные средства), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности и использованных не по целевому назначению;

доходы в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части вкладов (взносов) акционерам (участникам) организации;

в виде сумм возврата от некоммерческой организации ранее уплаченных взносов (вкладов) в случае, если такие взносы (вклады) ранее были учтены в составе расходов при формировании налоговой базы;

суммы кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанные в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, доходы, полученные от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, стоимость излишков товарно-материальных ценностей, выявленных в результате инвентаризации.

Исходя из положений первой части Налогового кодекса, к вне-реализационным доходам следует относить и дополнительную материальную выгоду выгодоприобретателя от сделок между взаимозависимыми лицами, образующую сверх выгоды, которая была бы получена при отсутствии взаимной зависимости.

К этой же категории доходов относится и материальная выгода выгодоприобретателя при вывозе товаров, работ и услуг за пределы Российской Федерации по ценам, отличающимся от цен на международных рынках. Сюда же относится выгода, обусловленная отклонением цены товара, работы или услуги на российском рынке от цены идентичных и однородных товаров на 20 % и более. Дополнительная материальная выгода определяется как превышен-

ние рыночной цены товара, работы или услуги над ценой аналогичного или идентичного товара, работы и услуги по состоянию на день совершения сделки.

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы. Некоторые поступившие суммы и имущество не учитываются при определении налоговой базы. Они увеличивают активы организации без соответствующего увеличения налоговой базы.

Приведенный перечень является исчерпывающим, поэтому полезен с практической точки зрения. Выделяют следующие виды доходов:

имущество, в том числе имущественные права, полученные в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;

имущество, полученное в виде взносов в уставный капитал организации;

имущество, полученное обратно при выходе из хозяйственного общества или товарищества, но в пределах первоначального взноса;

средства, полученные в виде безвозмездной помощи в порядке, установленном Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации»;

имущество, полученное бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;

средства, поступившие комиссионеру (агенту или иному поверенному по договору комиссии, агентскому и другому аналогичному договору) в пользу комитента, принципала или иного доверителя;

средства, полученные по договорам кредита и займа (иные аналогичные средства независимо от формы оформления заимствований, включая долговые ценные бумаги), а также суммы, полученные в погашение таких заимствований;

имущество, полученное организацией от материнской компании или учредителя, при выполнении двух условий: 1) доля вклада в уставный капитал принимающей стороны принадлежит более чем наполовину передающей стороне; 2) полученное имущество в течение одного года со дня его получения не передается третьим лицам;

превышение номинальной стоимости над ценой фактического приобретения организацией собственных акций (долей, паев) при продаже акций, ранее выкупленных ею у владельцев;

имущество, полученное организациями в рамках целевого финансирования. При этом организации, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов и расходов, полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования.

К целевому финансированию относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению,

определенному организацией (физическим лицом) — источником целевого финансирования:

в виде полученных грантов;

в виде инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

в виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения;

в виде средств дольщиков, аккумулированных на счетах организации-застройщика;

в виде средств, полученных обществом взаимного страхования от организаций — членов общества взаимного страхования;

в виде средств, полученных из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций;

стоимость дополнительно полученных организацией-акционером акций, распределенных между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций при увеличении уставного капитала акционерного общества (без изменения доли участия акционера в этом акционерном обществе);

положительная разница, образовавшаяся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке преискурантов расчетных цен на драгоценные камни;

суммы, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации;

стоимость полученных сельскохозяйственным товаропроизводителем мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения, построенных за счет бюджетных средств;

суммы кредиторской задолженности налогоплательщика перед бюджетами разных уровней, списанные или уменьшенные в соответствии с решением Правительства РФ;

безвозмездно полученное государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, оборудование, используемое исключительно в образовательных целях;

положительная разница, полученная при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости;

суммы восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг

При определении налоговой базы не учитываются также целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц, использованные ими по назначению. Исключением являются целевые поступления, осуществленные в виде подакцизных товаров. К вышеуказанным целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся также: вступительные и членские взносы, отчисления в публично-правовые профессиональные объединения, построенные по принципу обязательного членства, паевые вклады; имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования; суммы финансирования из государственных бюджетов и фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций; средства, полученные в рамках благотворительной деятельности; совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов; пенсионные взносы в негосударственные пенсионные фонды, если они в полном объеме направляются на формирование пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда; использованные по целевому назначению поступления от собственников созданными ими учреждениями; отчисления адвокатов на содержание коллегии адвокатов (ее учреждений); средства, поступившие профсоюзным организациям на проведение социально-культурных мероприятий; использованные по назначению средства, полученные структурными организациями РОСТО (бывшего ДОСААФ) от Министерства обороны по генеральному договору. Данные положения применяются при условии, что в организации производится раздельное ведение учета доходов и расходов указанных целевых поступлений, а также сумм доходов и расходов от иной деятельности.

Группировка расходов организации, учитываемых при формировании налога на прибыль. Для исчисления налогооблагаемой базы налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. В некоторых случаях ими признаются и убытки, понесенные налогоплательщиком.

Под *обоснованными расходами* понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под *документально подтвержденными расходами* понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством. *Расходами* признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности организации (по аналогии с доходами) подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы, а также на расходы, не формирующие затраты организации. Если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие расходы.

Сначала рассмотрим подробнее основную группу — расходы, связанные с производством и реализацией. Они в свою очередь классифицируются:

- на материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- амортизационные отчисления;
- прочие расходы.

В материальные расходы входят затраты на приобретение сырья, используемого в производстве товаров и образующего их основу либо являющегося необходимым компонентом при производстве. Сюда же относят приобретение материалов, используемых для обеспечения технологического процесса, для упаковки товаров, проведение испытаний, контроля, содержание и эксплуатацию основных средств. Последние чаще всего включают: запасные части, комплектующие и расходные материалы, используемые для ремонта оборудования, топливо, энергию всех видов, в том числе на отопление зданий.

В рассматриваемую группу затрат входит оплата работ, выполняемых сторонними организациями, строго производственного характера. К ним относятся выполнение отдельных вспомогательных операций по производству продукции, работ, услуг, обработке сырья, техническое обслуживание основных средств, транспортные услуги сторонних организаций, расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений и других природоохранных объектов.

К материальным расходам для целей налогообложения приравниваются: технологические потери при производстве и транспортировке, потери от недостачи и порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли; расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия.

Предусмотрены следующие методы определения доходов и расходов: кассовый метод и метод начисления (рис. 5.2). Однако если ранее налогоплательщик мог сам по своему усмотрению выбирать один из методов, то в п. 1 ст. 273 НК РФ четко обозначены случаи использования конкретных методов. Итак, организация имеет право на определение даты получения дохода (осуществления расхода)

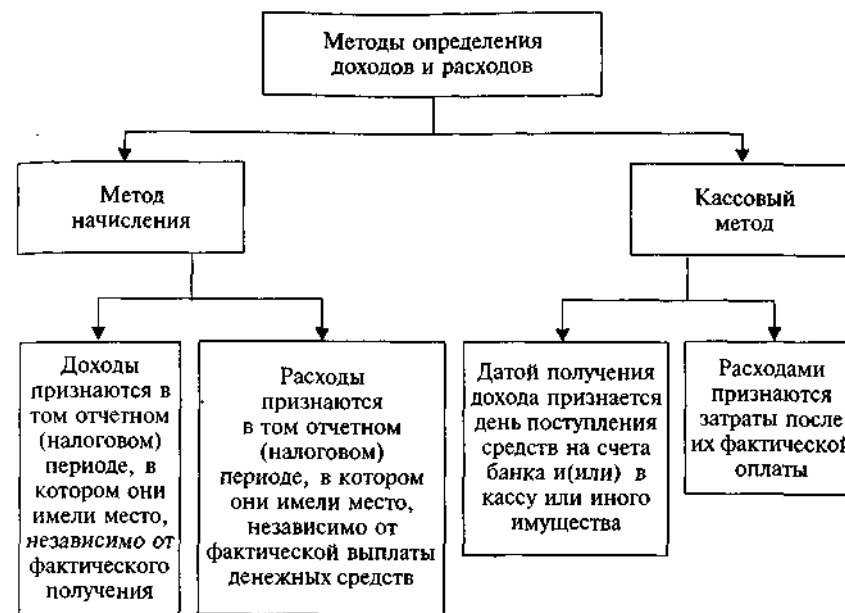


Рис. 5.2. Методы определения доходов и расходов

по кассовому методу, если за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров, работ, услуг без учета НДС, налога с продаж в среднем не превысила 1 млн руб. за каждый квартал. В противном случае организация обязана использовать метод начисления.

Расходы на оплату труда. В расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления в денежной или натуральной формах как штатным сотрудникам, так и выполняющим работы по трудовым соглашениям.

К расходам на оплату труда в целях налогообложения относятся, в частности: стоимость бесплатно предоставляемых некоторым категориям работников (в соответствии с законодательством) коммунальных услуг, питания и продуктов; стоимость выдаваемых работникам бесплатно форменной одежды, обмундирования, остающихся в их личном постоянном пользовании (или сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам); денежные компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении работника, начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией организации, сокращением численности или штата работников организации.

Важно также отметить суммы платежей работодателей по договорам обязательного страхования, а также добровольного

страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами. В случаях добровольного страхования указанные суммы относятся к расходам на оплату труда по договорам лишь при выполнении следующих условий:

если договоры долгосрочного страхования жизни заключаются на срок не менее пяти лет и в течение этих пяти лет не предусматривают страховых выплат, в том числе в виде рента и аннуитетов;

если договоры пенсионного страхования предусматривают выплаты пенсий (пожизненно) только при достижении застрахованным лицом пенсионных оснований;

если договоры добровольного личного страхования работников заключаются на срок не менее одного года, предусматривают оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных лиц и их размер не превышает трех процентов от суммы всех расходов на оплату труда;

если договоры добровольного личного страхования работников заключаются исключительно на случай утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей или наступления смерти застрахованного лица и расходы не превышают 10000 руб. в год на одного застрахованного работника.

При этом совокупная сумма платежей работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, пенсионного страхования работников, негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12 % от суммы расходов на оплату труда.

Амортизационные отчисления. Амортизируемое имущество — основные средства и нематериальные активы, находящиеся у налогоплательщика на правах собственности и используемые им для извлечения предпринимательского дохода.

Под *основными средствами* понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда при производстве и реализации товаров, при выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией, со сроком полезного использования, превышающим 12 мес., и стоимостью свыше 10000 руб.

Нематериальными активами признаются приобретенные и созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности, используемые в производстве продукции в течение длительного времени (свыше 12 мес). Для признания нематериального актива таковым необходимо наличие у него способности приносить организации экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих

существование самого нематериального актива. К ним относят патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, программного продукта, товарного знака и т. п. Не относятся к нематериальным активам не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.

В состав амортизируемого имущества не включаются:

земля, а также материально-производственные запасы, товары, ценные бумаги, форвардные, фьючерсные контракты, опционы;

объекты внешнего благоустройства и другие аналогичные объекты (лесные насаждения, сооружения судоходной обстановки);

приобретенные издания (книги, брошюры).

Из состава амортизируемого имущества исключаются такие основные средства, как: переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование; переведенные по решению руководства организации на консервацию с продолжительностью свыше трех месяцев; находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 мес.

Амортизационные группы. Амортизационное имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроком полезного использования. *Срок полезного использования* — период, в течение которого объект основных средств и нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности организации.

Все имущество подразделяется на следующие амортизационные группы (табл. 5.1).

Таблица 5.1

Группы амортизации имущества

№ группы	Срок полезного использования, лет	№ группы	Срок полезного использования, лет
1	1-3	7	15-18
2	3-5	8	18-21
3	5-7	9	21-25
4	7-10	10	Свыше 30
5	10-13		
6	13-15		

Амортизационные отчисления начисляются налогоплательщиком ежемесячно и определяются отдельно по каждой амортизационной группе. Законодательство предлагает линейный и нелинейный

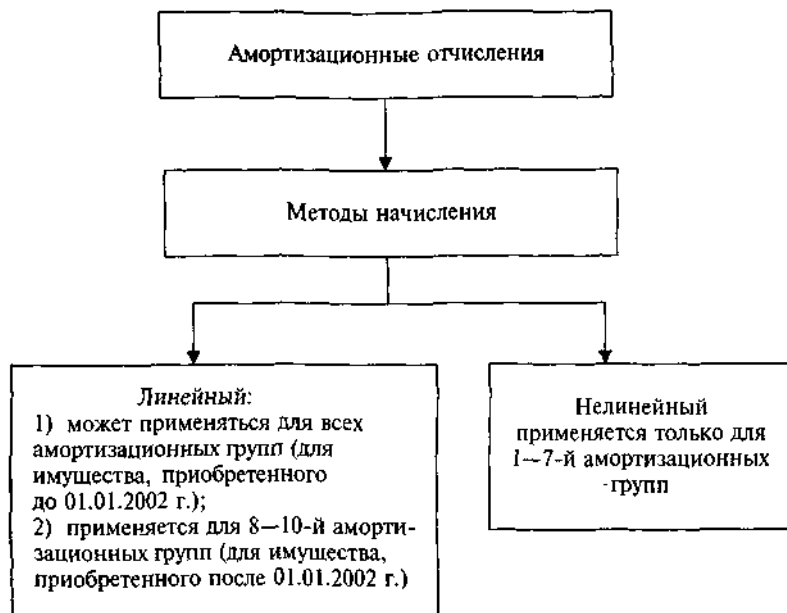


Рис. 5.3. Методы начисления амортизационных отчислений

методы* начисления амортизационных отчислений (рис. 5.3). При *линейном методе* амортизационные отчисления устанавливаются как соответствующая норме амортизации процентная доля *первоначальной стоимости* амортизируемого имущества на начало месяца.

При применении *нелинейного метода* сумма начисленной за месяц в отношении объекта амортизируемого имущества амортизации определяется как произведение остаточной стоимости; объекта амортизируемого имущества и нормы амортизации, установленной для данного объекта. Остаточная стоимость рассчитывается как разность между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой, начисленной за период эксплуатации амортизации.

Имеются особенности начисления амортизации по изношенному оборудованию. Так, когда остаточная стоимость амортизируемого объекта достигнет 20 % от его первоначальной стоимости порядок амортизации по нему изменяется и исчисляется следующим образом. Остаточная стоимость в целях начисления амортиза-

* Выбранный налогоплательщиком метод начисления амортизации применяется в отношении всего амортизированного имущества, входящего в состав соответствующей амортизационной группы (подгруппы), и не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по такому имуществу.

ции фиксируется как базовая, и сумма начисленной амортизации в отношении данного объекта определяется путем деления этой базовой стоимости на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта. Организация, приобретающая объекты основных средств, бывшие в употреблении (в случае, если по такому имуществу принято решение о линейном методе начисления амортизации), вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на число лет (месяцев) эксплуатации данного имущества у предыдущих собственников.

К основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент. В отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и повышенной сменности, он может быть увеличен до 2. Под агрессивной средой понимается совокупность природных или искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации. Для амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора финансовой аренды (лизинга), налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент, но не выше 3. Данные положения не распространяются на основные средства со сроком полезного использования до 5 лет и в случае, если данные основные средства амортизируются нелинейным методом. В отношении легковых автомобилей (и пассажирских микроавтобусов), имеющих первоначальную стоимость более 300000 (400000) руб., основная норма амортизации применяется со специальным коэффициентом 0,5. Организации, получившие указанные объекты в лизинг, включают такое имущество в состав соответствующей амортизационной группы и применяют основную норму амортизации со специальным коэффициентом 0,5.

Допускается начисление амортизации ниже установленных норм, если это решение закреплено в учетной политике для целей налогообложения. Использование пониженных норм амортизации допускается только с начала налогового периода и в течение всего налогового периода.

Расходы на ремонт и техническое обслуживание основных средств. Для поддержания основных фондов в рабочем состоянии необходимо периодически проводить текущий, средний и капитальный ремонты. Расходы на ремонт и техническое обслуживание основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и принимаются к вычету разово, в полном объеме в размере фактических затрат в том налоговом периоде, когда они были осуществлены.

Расходы на освоение природных ресурсов. Расходами на освоение природных ресурсов признаются собственные расходы налогоплательщика на геологическое изучение недр, разведку полезных

ископаемых, работы подготовительного характера, произведенные перед началом и в процессе разработки запасов полезных ископаемых. К ним также относят расходы на строительство и эксплуатацию подземных сооружений. Указанные расходы принимаются в затраты равномерно в течение *последующих 5 лет* с момента завершения работ. В случае если расходы на освоение природных ресурсов оказались безрезультатными, т.е. налогоплательщик принял решение о бесперспективности использования разведанных полезных ископаемых, то после уведомления Госфонда недр они также могут быть равномерно и в полном объеме включены в затраты.

Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки. Расходами на научные исследования и опытно-конструкторские разработки признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции. Они могут быть осуществлены налогоплательщиком самостоятельно или в доле с другими организациями, а также заказаны сторонней организации. После подписания акта сдачи-приемки работ и при условии реального использования научных исследований и разработок указанные расходы равномерно включаются налогоплательщиком в состав материальных затрат *в течение 3 лет*. Если рассматриваемые расходы не привели к созданию новых образцов или технологий, то они могут быть включены в состав затрат, но с понижающим коэффициентом до 0,7 в течение того же трехлетнего срока.

Расходы по страхованию имущества организации. Расходы по обязательному и добровольному страхованию *включаются в полном объеме фактических страховых взносов* по всем видам обязательного страхования, а также по следующим видам добровольного страхования:

- средств транспорта, в том числе арендованного;
- грузов;

- основных средств производственного назначения (в том числе арендованных), нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства;

- товарно-материальных запасов, урожая сельскохозяйственных культур и животных;

- иного имущества, используемого налогоплательщиком при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода;

- ответственности за причинение вреда, если такое страхование является необходимым условием осуществления налогоплательщиком соответствующей деятельности и предусмотрено законодательством Российской Федерации или международными договорами.

Прочие расходы, связанные с производством и реализацией продукции. Перечень прочих расходов, включаемых в себестоимость

продукции, достаточно обширен (около 50 наименований). Эти расходы трудно группировать, но они важны для правильного отнесения в затраты для целей налогообложения, поэтому приводятся далее в форме перечисления. К ним относятся следующие расходы налогоплательщика. Прежде всего это суммы соответствующих налогов и сборов, в коих законодательно закреплен источник финансирования — себестоимость продукции, например таких, как единый социальный налог, налог на пользователей автодороги и т. д. Далее суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги), расходы на оплату услуг по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, услуг пожарной охраны.

К ним также относят расходы, связанные с привлечением рабочей силы. Среди них суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации; расходы по набору работников, включая оплату услуг специализированных компаний по подбору персонала; расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности, а также расходы на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными или тяжелыми условиями труда; рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов в пределах норм, утвержденных Правительством РФ. Следующая группа включает расходы на командировки, в частности на проезд работника к месту командировки, наем жилого помещения, в том числе расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах; суточные в пределах норм; оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов. Далее к прочим расходам относят консульские, аэродромные и портовые сборы, оплату услуг лоцмана, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями.

Отдельно следует выделить расходы на оплату юридических, информационных и консультационных услуг, расходы на текущее исследование конъюнктуры рынка, сбор и распространение информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров. Сюда же можно отнести расходы на оплату услуг работников, предоставленных сторонними организациями для участия в производственном процессе, управлении производством.

Если на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять публикацию бухгалтерской отчетности и это оговорено в соответствующем законе, то в расходы в полном объеме принимается затраты на оплату аудиторских услуг, связанных с проверкой Достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, расходы на публикацию. А расходы на оплату за нотариальное оформление

принимаются в пределах тарифов. Сюда же относятся платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, сделок с указанными объектами, оплата услуг уполномоченных органов и специализированных организаций по оценке имущества, изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости. Далее следуют расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков, включая расходы на услуги факсимильной связи, электронной почты, а также информационных систем (Интернета и иных аналогичных систем); расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам также относятся расходы на обновление этих программ и баз данных.

Расходы на сертификацию продукции и услуг, по гарантийному ремонту и обслуживанию, расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов, расходы некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии, организации производства и управления, также включаются в производственную себестоимость.

Арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество принимаются в зачет в случае, если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя.

Расходы на содержание объектов жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы (жилые дома, общежития, учреждения здравоохранения, объекты культуры, детские дошкольные учреждения, детские лагеря отдыха, санатории, базы отдыха, бани, теннисные корты, пансионаты, объекты физкультуры и спорта) принимаются в затраты при условии, что организация одновременно получает по этому виду деятельности и доходы.

Однако в случае, если налогоплательщик имеет убыток, связанный с использованием указанных объектов, этот убыток может быть признан таковым при соблюдении одновременно следующих условий: стоимость услуг соответствует стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными городскими организациями; расходы по содержанию объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, подсобных хозяйств не превышают обычные расходы на обслуживание аналогичных объектов у специализированных организаций, для которых эти виды деятельности являются основными; условия оказания услуг равны или близки к условиям деятельности специализированных организаций.

Если не выполняется хотя бы одно из указанных условий, то убыток, полученный налогоплательщиком при осуществлении этих

видов деятельности, не учитывается в целях налогообложения и может быть *перенесен на срок до 10 лет*.

Расходы, произведенные организацией, использующей труд инвалидов (при условии если последние составляют не менее 50 % численности персонала и доля заработной платы инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25 %), и направленные на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, включаются в состав затрат в полном объеме. Целями расходов признаются улучшение условий труда инвалидов, создание для них рабочих мест, защита прав и интересов инвалидов, мероприятия по их реабилитации.

В полном объеме признаются затратами в целях налогообложения расходы организации, произведенные на переподготовку (или подготовку) кадров, состоящих в штате налогоплательщика. Применение этих расходов возможно при условии наличия у образовательного учреждения государственной аккредитации и признания того факта, что программа переподготовки способствовала реальному повышению квалификации и более эффективному использованию обучаемого специалиста именно в этой организации в рамках уставной деятельности налогоплательщика. Не признается расходами на подготовку кадров оплата обучения сотрудников в учебных заведениях при получении ими первого высшего и среднего специального образования.

Нормируемые расходы. Вместе с тем отдельные виды расходов, хотя и связаны непосредственно с затратами на производство продукции, для целей налогообложения могут быть вычтены из полученных доходов только в пределах установленных лимитов, норм и нормативов.

К таким видам, например, относят расходы на компенсацию работнику командировочных расходов. Израсходованные сверх нормы, установленной соответствующим постановлением Правительства РФ, суммы на проживание в гостинице, суточные на питание могут быть компенсированы организацией только из прибыли, оставшейся после налогообложения. То же самое относится к компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей сотрудников организации.

Представительские расходы. Представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представительных других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества, могут быть отнесены к расходам на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в Размесе, не превышающем 4% от суммарных расходов на оплату труда за отчетный период. Представительскими расходами признаются расходы на проведение официального обеда (ужина) для указанных лиц, транспортное обеспечение для доставки этих лиц к месту проведения мероприятия, буфетное обслуживание во

время переговоров, оплату услуг переводчиков. Однако расходы на организацию отдыха и лечение принимаемых гостей не входят в состав затрат, учитываемых для налогообложения, и производятся за счет чистой прибыли организации. Представительские расходы отражаются в себестоимости только при наличии документов, в которых должны быть определены дата и место, программа и результаты проведения деловой встречи, ее участники, сумма расходов. Произвольно составленные акты на списание представительских расходов не считаются оправдательными первичными документами.

Пример. ООО «Проф-Инфо» произвело следующие фактические представительские расходы (по нарастающей с начала года, руб.):

Период	Представительские расходы	ФОТ.	Норматив представительских расходов	Увеличение налогооблагаемой базы
1 квартал	24 000	200 000	8 000	+ 16 000
1-е полугодие	26 000	400 000	16 000	+ 10000
9 мес.	28000	600 000	24 000	+4 000
1 год	30000	800 000	32 000	

В течение трех отчетных периодов рассматриваемая организация должна увеличивать налогооблагаемую базу соответственно на 16000, 10000 и 4000 руб. по причине превышения данного норматива. По итогам года корректировка валовой прибыли по этому фактору не производится, так как норматив соблюден.

Расходы на рекламу. *Рекламой* признается распространяемая в любой форме информация о юридическом лице, товарах, идеях и начинаниях, которая, во-первых, предназначена для неопределенного круга лиц, во-вторых, призвана формировать или поддерживать интерес к указанным объектам и, в-третьих, должна способствовать реализации этих товаров и идей. Реклама может распространяться через любые формы публичного представления. К ним относятся печать (газеты, журналы, каталоги, справочники), эфирное, спутниковое и кабельное телевидение, радиовещание, световые газеты (бегущая строка и т.п.), иллюстративно-образительные средства (щиты, витрины, вывески, афиши, плакаты и календари), аудио- и видеозапись, участие в выставках и ярмарках. При этом произведенные на рекламу расходы принимаются к вычету для целей налогообложения *в полном объеме*, кроме затрат на призы, разыгрываемые во время проведения массовых рекламных кампаний. Организации вправе включать в состав рассматриваемого расхода суммы разыгранных призов только в пределах 1 % от общей величины выручки от реализации товаров как собственного производства, так и ранее приобретенных для перепродажи.

Внереализационные расходы. Напомним, что в состав внереализационных расходов входят *расходы, не связанные с производством и реализацией товаров, работ, услуг, т. е. не связанные с основной деятельностью.* В них включаются необходимые и обоснованные затраты, в частности по содержанию переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизационные начисления по этому имуществу). Однако для организаций, предоставляющих в пользование за плату свое имущество на регулярной основе, расходы по их содержанию уже следует относить к расходам по основной деятельности. Проценты, выплачиваемые налогоплательщиком по кредитам и займам, а также проценты, начисленные по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным организацией, независимо от целей заимствования, также следует относить к внереализационным расходам.

Расходами признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами (фактическое время нахождения указанных ценных бумаг у третьих лиц) и доходности, установленной эмитентом (ссудодателем). Кроме того, к ним следует относить расходы по организации выпуска, обслуживанию, хранению и реализации собственных ценных бумаг, а именно по подготовке проспекта эмиссии, регистрации, изготовлению или приобретению бланков ценных бумаг, оплату услуг регистратора, депозитария.

К внереализационным расходам также относят:

суммы отрицательных курсовых разниц по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках;

отрицательную разницу, образующуюся в виде отклонения курса покупки (продажи) валюты от официального курса Центрального банка Российской Федерации на дату совершения сделки покупки (продажи) валюты;

отрицательную разницу, образовавшуюся при переоценке в усановленном порядке драгоценных металлов или драгоценных камней;

расходы на приобретение финансовых инструментов срочных сделок, обращающихся на организованном рынке;

расходы на формирование резервов по долгам и (или) сомнительной задолженности, а также по списанию безнадежных долгов.

Налогоплательщики, использующие кассовый метод, не вправе осуществлять формирование резервов по долгам;

расходы по ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств, включая расходы по демонтажу, разборке, вывозу разобранного имущества;

затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов;

судебные издержки;

затраты по аннулированным производственным заказам, а также затраты на производство, не давшее продукции;

расходы по операциям с тарой;

расходы в виде сумм штрафов, пеней и иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы по возмещению причиненного ущерба.

Важно отметить, что перечень внереализационных расходов остается *открытым*, т.е. налогоплательщик может отнести к ним и другие расходы при условии их обоснованности и необходимости. Например, к внереализационным расходам также приравниваются другие обоснованные убытки, полученные налогоплательщиком, в частности:

убытки прошлых отчетных периодов, выявленные в текущем отчетном периоде;

суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, а также других долгов, нереальных к взысканию; потери от брака;

потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;

не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;

недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены;

потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций.

Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам. *Сомнительной* признается любая задолженность перед налогоплательщиком третьих лиц в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Безнадежными считаются долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения.

Формировать рассматриваемый резерв правомочны только организации, отразившие в своей учетной налоговой политике метод начисления и признающие то, что создание резервов — не метод уменьшения налогообложения, а скорее, способ разнесения ел уплаты по времени.

Сумма формируемого резерва по сомнительным долгам определяется на основе результатов проведенной в конце предыдущего отчетного периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется по следующему алгоритму (рис. 5.4).

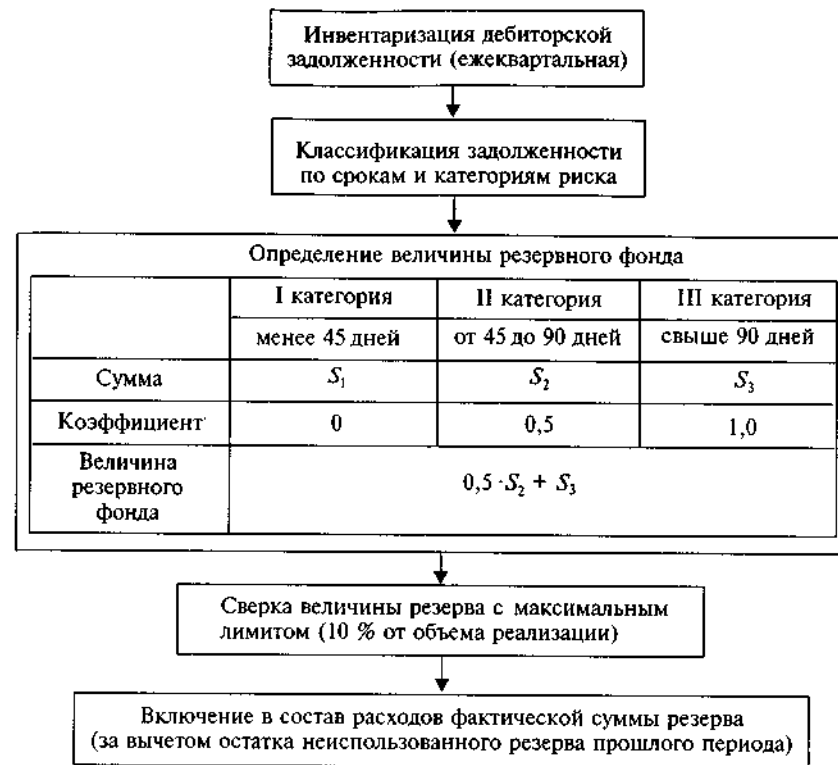


Рис. 5.4. Алгоритм расчета и использования резервного фонда

Пример. Организация с ежеквартальным объемом реализации продукции по 150000 руб., с принятой учетной политикой — по отгрузке, в течение 2002 г. получила следующую дебиторскую задолженность (в тыс. руб.):

Период	Дебиторская задолженность				Величина резерва	Лимит	Использование резерва	Уменьшена налогооблагаемая база	Остаток резерва на следующий налоговый период
	Всего	По срокам							
		< 45 дней	45-60 дней	> 60 дней					
I квартал	45	30	10	5	10	15	10	10	
1-е полугодие	45		40	5	25	30	10	25	5
9 мес.	75	-	20	45	55/45	45	10	40	15
1 год	60		10	45	50	60	10	35	10

Дополним условие примера ежеквартальным списанием с резерва по сомнительным долгам по 10000 руб. Величина резервного фонда по итогам

I квартала может составить 10 000 руб. (см. расчет в вышеприведенной таблице), что удовлетворяет условиям ограничения в 15 000 руб. ($10\% \cdot 150\,000$ руб.). Указанная сумма может быть полностью включена в состав внереализационных расходов. Формируемый по итогам полугодия резерв по расчетам составит 25000 руб., что тоже меньше лимита (30000 руб.). Так как по итогам I квартала сформированный резерв в 10000 руб. весь востребован (по условиям задачи — 10000 руб. ежеквартально), то переходного резерва нет. Следовательно, вся сумма резерва в 25000 руб. будет уменьшать налогооблагаемую базу организации.

По итогам девяти месяцев формируемый организацией резерв должен был составлять 55000 руб., однако вступает в силу 10-процентный лимит, весь объем реализации за этот период составит 450000 руб. и резерв ограничится суммой в 45000 руб. Не использованный с прошлого периода остаток в 5000 руб. переносится в расчетный период, и организация отнесет на уменьшение налогооблагаемой базы только 40 000 руб. ($45\,000 - 5000$). При этом его переходящий остаток составит 15000 руб. ($45000 -$ начислено, 30000 , т.е. $3000 \cdot 10$, — востребовано). По итогам года расчетная величина резервного фонда составит 50000 руб., но ввиду того, что с предыдущего периода переносится неиспользованный остаток в 15000 руб., принять к налоговому вычету возможно только сумму в 35000 руб.

Расходы на формирование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию. Реализация ряда товаров требует последующего гарантийного ремонта или обслуживания. Если это оговорено в условиях заключенного договора с покупателем, то организация вправе формировать резерв, и производимые отчисления будут приниматься для целей налогообложения.

Налогоплательщик самостоятельно принимает решение о создании резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию и перед началом года в учетной политике определяет предельный размер отчислений в этот резерв.

Размер созданного резерва не может превышать предельного усредненного размера, определяемого как процентная доля фактически осуществленных налогоплательщиком расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров, работ, услуг за предыдущие три года.

В случае если организация ранее не осуществляла гарантийный ремонт или обслуживание продукции, то величина резерва назначается ею как прогнозная, т.е. ожидаемая. По истечении налогового периода налогоплательщик должен скорректировать размер созданного резерва исходя из фактически осуществленных расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию.

Пример. ООО «Проф-Инфо» произвело реализацию 12000 копий программного продукта «Налоговый калькулятор» по цене 1000 руб. за копию. В условиях поставки оговорено, что поставщик за свой счет производит тиражирование на дискетах обновленной версии программы и сам оплатит почтовые расходы. Исходя из ожидаемых расходов на комплек-

тующие, упаковку и рассылку по 36 руб. на клиента организация сформировала резерв в сумме 432 000 руб. Однако по итогам года реальная сумма издержек по гарантийному сопровождению программного продукта составила 400000 руб. Излишне зарезервированные 32000 руб. увеличат налогооблагаемую базу и будут включены в состав внереализационных доходов.

Расходы организации, не учитываемые в целях налогообложения. Некоторые произведенные расходы организации не учитываются при определении налогооблагаемой базы. В ст. 270 Налогового кодекса РФ они составляют довольно обширный список, состоящий из 49 пунктов, но в целом их можно сгруппировать по следующим признакам:

- выбытие активов в качестве взносов в УК либо простое товарищество;
- возврат займов, залогов;
- безвозмездная передача имущества;
- выплата самого налога на прибыль и ряда налогов, таких, как платежи за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ и т. п.;
- расходы, направленные на личное потребление работников организации;
- компенсационные выплаты работникам организации по произведенным сверхнормативным производственным расходам;
- расходы на не оправдавшие себя НИОКР и разработки месторождений;
- расходы на ряд возникших отрицательных курсовых разниц и убытков;
- отчисления во всевозможные внешние фонды, в том числе для снижения риска работы с ценными бумагами;
- расходы на приобретение и создание основных средств организации;
- выплаты внешним организациям в случае нормированных расходов, например процентов по займам и кредитам;
- расходы в виде распределяемого дохода или дивидендов.

Особенности определения налоговой базы по ряду хозяйственных операций. Выделение в налоговом учете отдельной строкой доходов и расходов *при реализации имущества* обусловлено главным образом наличием произведенных амортизационных начислений при его эксплуатации, т.е. стоимость основных средств косвенным образом уже затрагивала расчетную прибыль. При приобретении основных средств как товара прибыль и убыток вычисляются как простая разница между полученной от реализации суммой и ценой приобретения. То же самое относится к реализации товарно-материальных ценностей, прочего имущества (за исключением ценных бумаг), но к затратам на приобретение добавляются затраты организации по хранению, обслуживанию и транспортировке имущества. Возникшие прибыль или убыток в полной мере принимаются для налогообложения.

Иное дело, когда появляется убыток при реализации амортизируемого имущества, т.е. когда цена реализации ниже остаточной стоимости имущества. Законодательство устанавливает, что *полученный убыток делится в равных долях на число недоэксплуатированных лет* (срок полезного использования указанного имущества за вычетом фактического срока его эксплуатации) и с распределением его во времени на указанное количество лет постепенно уменьшает налогооблагаемую базу организации по статье «Прочие расходы». Таким образом, возникший убыток переносится в будущее.

Пример. В начале 1999 г. ООО «Идея» приобрело персональный компьютер по цене 8000 руб. В конце 2002 г. оно приняло решение о продаже морально устаревшей модели по реальной рыночной цене в 2000 руб. Определим прибыль по данной хозяйственной операции.

Так как срок полезной эксплуатации для данного типа имущества устанавливался равным восьми годам, то на момент реализации остаточная стоимость компьютера составила 4000 руб. ($8000 - 4 \cdot 8000 : 8$). Возникший убыток в 2000 руб. ($2000 - 4000$) надлежит относить к прочим расходам в течение четырех лет (включая расчетный), т.е. по 500 руб. Таким образом, налогоплательщик уменьшит свою налоговую базу в текущем году только на 500 руб.

Выплата процентов по полученным заемным средствам. Под заемными средствами законодательство признает любые долговые обязательства организации в виде кредитов (в том числе товарных и коммерческих), займов вне зависимости от формы их оформления, при которых по договору обусловлена выплата процентов за временное пользование финансовыми ресурсами. Кредиты могут выдаваться только специализированными кредитными организациями, имеющими государственную лицензию. При этом в полной мере, т.е. на всю сумму, признаются расходом организации проценты, начисленные по долговому обязательству при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно (более чем на 20 %) не отклоняется от среднего рыночного уровня процентов, выданных в том же отчетном периоде на сопоставимых условиях. Под сопоставимыми условиями понимаются долговые обязательства, выданные в той же валюте на те же сроки под аналогичные по качеству обеспечения и попадающие в ту же группу кредитного риска.

В случае, если ранее налогоплательщик не пользовался заемными средствами, т.е. при отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, *предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной на 10%*. При выплате процентов по кредитам в иностранной валюте лимитом признается величина в 15 %.

Особые условия исчисления принимаемых расходов по кредитным процентам возникают в случае, если сторона, выдавшая заемные средства, — иностранное юридическое лицо и оно прямо или косвенно владеет более чем 20 % уставного капитала рассматриваемой организации. Это действие направлено на дальнейшее расширение борьбы государства с утечкой капитала за рубеж и со скрытым кредитованием зарубежными банками российских организаций, ведь, как известно, их коммерческий кредит почти в три раза дешевле. Ограничение размера процентов возникает, если сумма непогашенных долговых обязательств на последний день налогового периода более чем в три раза превышает собственный капитал налогоплательщика. В ином случае, если обязательства меньше, то выплачиваемые проценты признаются расходами организации в полной мере.

Соответственно предельную величину признаваемых расходов процентов по контролируемой задолженности исчисляют путем деления величины процентов, начисленных налогоплательщиком на величину коэффициента капитализации, рассчитываемого на последнюю отчетную дату. В свою очередь сам коэффициент капитализации определяется путем деления величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле участия этой иностранной организации в уставном капитале российской организации, и деления полученного результата на три.

Положительная разница между фактически начисленными процентами и указанными расчетными предельными процентами *приравнивается в целях налогообложения к дивидендам* и облагается дополнительно 15-процентным налогом. Российская организация при этом становится налоговым агентом и выплачивает этот дополнительный налог за счет выплачиваемых процентов, а саму величину превышения относит к прибыли, оставшейся после налогообложения.

При определении собственного капитала, равного разности между суммой его активов и величиной обязательств, в расчет не принимаются долговые обязательства в виде задолженности по налогам и сборам, суммы отсрочек и рассрочек, налогового и инвестиционного налогового кредита. Для банков и организаций, имеющих лицензию на занятие лизинговой деятельностью, при расчете коэффициента капитализации и превышения собственного капитала над заемной суммой законодательство разрешает заменить применяемый коэффициент 3 на 12,5.

Пример. АО «Сибсвязь» взяло для развития абонентской сети кредит в коммерческом банке и выплатило в июле 2002 г. за пользование кредитом в 1 млн руб. проценты в размере 170000 руб. из расчета 34 % годовых. Ранее в том же банке организация оформляла кредитный договор на те же цели, но из расчета 28 % годовых. Рассчитать сумму процентов, признаваемых в затраты для целей налогообложения.

В данном примере 20-процентное ограничение текущей ставки наступит при оформлении кредита из расчета 33,6 % годовых. Таким образом, признаются к затратам проценты в сумме 168000 руб., а разностная сумма в 2000 руб. должна быть отнесена за счет собственной прибыли данной организации.

Вопросы для самопроверки

1. Как проявляется регулирующая функция налога на прибыль организаций?
2. Назовите ставки налога и их распределение по бюджетам.
3. Как определяется налогооблагаемая база по данному налогу?
4. Назовите сроки платежей по налогу.
5. По каким видам затрат для целей налогообложения установлены нормативы и лимиты?

5.2. Налог на добавленную стоимость (НДС)

Экономическое содержание. Налог на добавленную стоимость (НДС) является важнейшим источником пополнения государственных бюджетов большинства европейских стран. Это косвенный, многоступенчатый налог, фактически оплачиваемый потребителем. НДС представляет собой форму изъятия в бюджет части прироста стоимости, которая создается на всех стадиях производства и реализации — от сырья до предметов потребления. Идея создания конструкции рассматриваемого налога принадлежит французскому экономисту М.Лоре, представившему в 1954 г. схему действия НДС и доказавшему эффективность собираемости этого налога и способность противодействовать уклонению от его уплаты.

Налог классифицирован как федеральный, в 2001 г. его удельный вес в общем объеме налоговых поступлений составил 32%. Этот налог взимается при реализации большинства товаров, работ и услуг и определяется как разница между суммой начисленной добавленной стоимости и суммой НДС, уплаченной поставщикам за материальные ресурсы (включая импортируемые). Образно говоря, предприятие не только покупает товары и услуги, но и вместе с ними покупает заявку в налоговое ведомство, оформленную в форме счета-фактуры, которое уменьшает его будущую задолженность перед бюджетом по НДС. Отсюда и вытекает та высокая требовательность в правилах оформления счетов-фактур, ибо этот документ фактически служит ценной бумагой, векселем, по которому предприятие может получить обратно 16,67 % от суммы производственных материальных издержек. Существующий порядок исчисления налога позволяет бюджету извлечь дополнительную выгоду, например, если в цепочке производителей хотя бы

одно лицо освобождено от уплаты НДС. Ведь, несмотря на уплату налога в бюджет всеми прежними производителями, затраты покупателя по приобретению продукции у предприятия, пользующегося льготами, не будут квалифицированы как зачетные по НДС и при их последующей продаже повторно обложены налогом в полном объеме. Таким образом, предоставление льгот по НДС промежуточному производителю при действующем порядке позволяет получить государству дополнительные финансовые ресурсы за счет двойного налогообложения одних и тех же объектов.

Налогоплательщики. *Налогоплательщиками* признаются организации, индивидуальные предприниматели, реализующие товары и услуги на территории Российской Федерации. К ним также причисляются декларанты, перемещающие импортируемые товары через таможенную границу России. Существует ряд особенностей налогообложения по железнодорожным, авиационным, морским и речным перевозкам, когда в качестве плательщиков выступают управления дорог, производственные объединения по совокупности за все свои структурные подразделения. Организации и индивидуальные предприниматели могут быть освобождены от исполнения обязанности налогоплательщика, если в течение трех предшествующих месяцев их налоговая база не превысила 1 млн руб. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика производится на 12 последовательных месяцев. По истечении этого срока организации и индивидуальные предприниматели должны вновь подавать заявление. В случае, если в течение периода выручка от реализации товаров (работ, услуг) превысит лимит, то начиная с 1-го числа месяца, в котором было это превышение, и до окончания периода освобождения налогоплательщика утрачивают право на освобождение и уплачивают налог на общих основаниях. Отношения с налоговой службой с 1 июля 2002 г. носят уведомительный характер.

Рассмотрим пример, где условно назначим следующие объемы реализации товаров по месяцам (руб.): январь — 200000; февраль - 300000; март - 450000; апрель - 400000; май - 400000; июнь — 150000. Таким образом, если рассчитать сумму от реализации за первые три месяца, то она составит $200000 + 300000 + 450000 = 950000$ руб., что укладывается в условие — менее 1 млн руб. Если же произведем расчет с 1 марта по 31 мая, то сумма реализации составит $450000 + 400000 + 400000 = 1250000$ руб. и условие освобождения от НДС не будет выполнено. Следовательно, начиная с апреля следует начислить налог, восстановить ранее не начисленные суммы и уплатить в бюджет пени.

Объект налогообложения. *Объектами налогообложения* признаются следующие операции: реализация на территории России товаров, выполненных работ и оказанных услуг, в том числе реализация предметов залога и передача товаров по соглашению о

предоставлении отступного или новации; передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе также признается реализацией; передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не относятся на себестоимость продукции, выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления; ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Не признаются реализацией товаров:

операции по передаче имущества в уставный капитал другой организации и некоммерческой организации на осуществление его уставной деятельности;

передача на безвозмездной основе органам государственной власти или органам местного самоуправления жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения;

передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;

передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям.

Операции, не подлежащие налогообложению. Перечень операций, не подлежащих налогообложению, можно сгруппировать в три блока.

Блок 1 — это реализация товаров (работ, услуг) на территории России, применение льгот по которым является обязательным, например:

реализация медицинских товаров;
медицинские услуги;
ритуальные услуги;
услуги в сфере образования;

услуги по перевозке пассажиров транспортом общего пользования;

услуги учреждений культуры и искусства.

Блок 2 — это перечень операций, условно освобождаемых от налога, т.е. по которым налогоплательщик вправе отказаться от освобождения, например:

реализация предметов религиозного назначения;
реализация товаров (работ, услуг) общественными организациями инвалидов;
банковские операции.

Блок 3 — это реализация на территории России услуг по сдаче в аренду служебных или жилых помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации.

В разделении операций, подлежащих и не подлежащих налогообложению, обозначен ряд принципов. Среди них следующие:

1) в случае осуществления налогоплательщиком операций, как подлежащих, так и не подлежащих налогообложению, он обязан вести раздельный учет по данным видам деятельности;

2) налогоплательщик вправе отказаться от освобождения льготуемых операций от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения, или приостановить его использование, т.е. действие носит заявительный характер;

3) не допускается, чтобы подобные операции освобождались или не освобождались от налогообложения в зависимости от того, кто является покупателем соответствующих товаров (работ, услуг);

4) не допускается отказ от освобождения от налогообложения операций на срок менее одного года;

5) любая из перечисленных операций не подлежит налогообложению только при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции, соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством Российской Федерации;

6) освобождение от налогообложения в перечисленных случаях не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, комиссии или агентских договоров, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом Российской Федерации.

Налоговая база. 1. При применении налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг) различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке. В общем случае *налоговая база* представляет собой стоимость реализуемых товаров (работ, услуг), исчисленную исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 Налогового кодекса РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья) и без включения в них НДС и налога с продаж.

2. При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), полученных им в денежной или натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

3. При определении налоговой базы выручка (расходы) налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации соответственно на дату реализации товаров (работ, услуг) или на дату фактического осуществления расходов.

При определении налоговой базы учитываются:
авансовые или иные платежи, полученные в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг;

суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);

суммы в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента;

суммы страховых выплат, полученные по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора (учитываются, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения).

Ставки налога. По ставке 0 % облагаются экспортируемые товары и ряд работ и услуг, связанных непосредственно с транспортировкой товаров через таможенную границу.

По ставке 10% облагаются некоторые продовольственные товары и товары для детей по перечню, установленному Правительством Российской Федерации.

Остальные товары (работы, услуги) облагаются по ставке 20 %.

Расчетные ставки (соответственно 9,09 и 16,67 %) применяются: при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг);

удержании налога налоговыми агентами;

реализации товаров (работ, услуг), приобретенных на стороне и учитываемых с НДС реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц.

Порядок исчисления налога. Общая сумма НДС представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, исчисленных отдельно как соответствующая налоговым ставкам процентная доля соответствующих налоговых баз. Сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде. Сумма налога по операциям реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0%, исчисляется

отдельно по каждой такой операции (при этом представляется отдельная налоговая декларация).

Сумма налога, предъявляемая продавцом покупателю. При реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) предъявляет к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму налога. В расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и в счетах-фактурах, соответствующая сумма налога выделяется отдельной строкой. Оформление расчетных и первичных учетных документов, выставление счетов-фактур производится без выделения соответствующих сумм налога при:

реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению;

освобождении налогоплательщика от исполнения обязанностей налогоплательщика.

В этом случае на документах делается соответствующая надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)». При реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам (тарифам) соответствующая сумма налога включается в цены (тарифы). При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма налога не выделяется (требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы).

Порядок и сроки уплаты налога. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода (месяца). Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую исчисленную сумму налога, то:

сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по итогам этого налогового периода принимается равной нулю;

положительная разница между суммой налоговых вычетов и общей суммой начисленного налога подлежит возмещению налогоплательщику.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется следующими налогоплательщиками в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога:

налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика;

налогоплательщиками, применяющими освобождение от налогообложения отдельных операций.

Налоговая декларация представляется в сроки, установленные для уплаты налога.

Особые случаи. В случае частичного использования покупателем приобретенных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) в

производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, суммы налога, предъявленные продавцом, включаются в затраты пропорционально доле стоимости товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, в общем объеме выручки от реализации товаров (работ, услуг) за отчетный период. Если доля товаров (работ, услуг), используемых для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению, в данном налоговом периоде не превышает 5 % (в стоимостном выражении) общей стоимости приобретаемых товаров (работ, услуг), используемых для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), суммы НДС в состав затрат на производство не включаются. Такие суммы НДС подлежат налоговому вычету.

Порядок оформления счетов-фактур, книг продаж и книг покупок. Все налогоплательщики НДС при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения, включая операции, не подлежащие налогообложению, а также при получении авансов и в других случаях обязаны по установленным формам:

составить счет-фактуру;

вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур;

вести книги покупок и книги продаж.

При реализации товаров в розничной торговле требования по выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы. Порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж устанавливается Правительством РФ (постановление Правительства РФ от 02.12.2001 г. №914).

Книга продаж. Книга продаж предназначена для регистрации счетов-фактур (лент контрольно-кассовых аппаратов при розничной торговле) и составляется продавцом при совершении операций, признаваемых объектом обложения НДС, для определения суммы НДС. Отражение счетов-фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке по мере реализации товаров (работ, услуг) или получения предоплаты (аванса) в том налоговом периоде, в котором возникла обязанность по уплате налога. Получение денежных средств в виде предоплаты (аванса) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) оформляется продавцом составлением счетов-фактур и соответствующими записями в книге продаж. Покупатели, перечисляющие указанные денежные средства, счета-фактуры по этим средствам в книгу покупок не регистрируют.

Книга покупок. Книга покупок предназначена для регистрации счетов-фактур, выставленных продавцами для определения суммы НДС, подлежащей зачету (возмещению), и ведется покупате-

лем. Суммы НДС по приобретенным (оприходованным) и оплаченным товарам (работам, услугам) принимаются к зачету (возмещению) у покупателя только при наличии счетов-фактур, подтверждающих стоимость приобретенных товаров, и соответствующих записей в книге покупок. Счета-фактуры, полученные от продавцов, подлежат регистрации в книге покупок в хронологическом порядке по мере оплаты и прихода на склад приобретаемых товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

Счет-фактура. Счет-фактура — один из важных финансовых документов, на основании которого налоговые органы осуществляют контроль за облагаемым оборотом и за правильностью исчисления НДС (рис. 5.5). Он должен быть выставлен покупателю не позднее десяти дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг). При реализации товаров (работ, услуг), которые не подлежат налогообложению, а также при освобождении налогоплательщика от исполнения обязанностей налогоплательщика счет-фактура выставляется без выделения соответствующих сумм налога. При этом делается соответствующая надпись или



Рис. 5.5. Оформление счетов-фактур:
а — при отгрузке товара; б — при получении предоплаты (аванса)

ставится штамп «Без НДС». В случае если по условиям сделки обязательство выражено в иностранной валюте, то суммы, указываемые в счете-фактуре, могут быть выражены в иностранной валюте.

Технология расчета. Исходные данные: ООО «Трансцентр» приобрело в 1997 г. микроавтобус за 300000 руб. (в том числе НДС составил 50000 руб.). В течение периода эксплуатации была произведена переоценка, после которой его восстановительная стоимость составила 400000 руб. В октябре 2001 г. организация продала микроавтобус за 240000 руб., при этом сумма начисленной амортизации составила 210000 руб. Определить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет.

Решение. 1. Определим остаточную стоимость микроавтобуса: $400000 - 210000 = 190000$ руб. (восстановительная стоимость минус начисленная амортизация).

2. Налоговая база по данной сделке равна $240000 - 190000 = 50000$ руб. (т. е. добавленная стоимость равна цене сделки минус реальная его цена).

3. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, составит: $50000 \cdot 16,67\% = 8335$ руб. и определяется как соответствующий процент налоговой ставки от налоговой базы. В соответствии с п. 4 ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации в данном случае используется расчетная ставка 16,67 %.

Ответ: сумма налога составит 8335 руб.

Вопросы для самопроверки

1. Что является объектом обложения НДС?
2. Кто является плательщиком НДС в Российской Федерации?
3. Каковы правила освобождения от обязанности налогоплательщика?
4. Какие операции в Российской Федерации не подлежат обложению НДС?
5. Что представляет собой счет-фактура?
6. Каково содержание налоговой декларации по НДС?
7. Каков порядок расчета налога?

5.3. Налог на доходы физических лиц

Экономическое содержание. В соответствии с действующим законодательством все предприятия, учреждения, организации, индивидуальные предприниматели, выплачивающие доходы в пользу граждан, обязаны удерживать налог на доходы физических лиц. Таковы требования части второй Налогового кодекса Российской Федерации, гл. 23 «Налог на доходы физических лиц».

Данный налог является прямым федеральным налогом. Само налогообложение доходов физических лиц базируется на ряде принципов:

1) равенство налогоплательщиков вне зависимости от социальной или иной другой принадлежности. Ставки налога едины для всех налогоплательщиков, получивших доход определенного вида;

2) Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает объект налогообложения — совокупный годовой доход физического лица;

3) возложение 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. Вытекающий отсюда принцип — недопущение уплаты этого налога за плательщика, т. е. налог должен исчисляться только с личного дохода граждан и уплачиваться ими за счет этого дохода. Предприятия в данном случае выступают налоговыми агентами;

4) принцип предоставления в определенных случаях декларации о совокупном годовом доходе;

5) установление не облагаемого налогом минимума годового совокупного дохода, на который уменьшается сумма дохода, называемого стандартным *налоговым вычетом*;

6) принцип предоставления отдельным категориям налогоплательщиков целевых налоговых льгот (в форме доходов, не подлежащих налогообложению), направленных на решение важнейших социальных задач. В Налоговом кодексе этот принцип представлен стандартными, социальными, профессиональными и имущественными вычетами;

7) важнейшим принципом является прежде всего то, что объектом обложения данным налогом служит именно доход, реально полученный налогоплательщиком.

Примерно на таких же принципах основана система подоходного обложения физических лиц в большинстве стран с развитой рыночной экономикой.

Налогоплательщики. Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются исключительно физические лица: как резиденты, так и нерезиденты.

Объект налогообложения. Объектом налогообложения 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. Для налоговых нерезидентов объектом обложения является доход, полученный исключительно из источников, расположенных в Российской Федерации.

Налоговый кодекс устанавливает перечень доходов, подлежащих налогообложению. К ним относятся:

вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершенные действия;

дивиденды и проценты;
 страховые выплаты при наступлении страхового случая;
 доходы, полученные от предоставления в аренду, реализации и от иного использования имущества, находящегося на российской территории, от использования прав на объекты интеллектуальной собственности;
 суммы, полученные от реализации ценных бумаг, прав требований, движимого и недвижимого имущества, находящегося как в Российской Федерации, так и за ее пределами;
 доходы, полученные от использования любых транспортных средств.

Основным объектом обложения является вознаграждение за выполнение трудовых или других обязанностей, за выполненные работы, оказанные услуги и за совершение действия и бездействия.

Важно подчеркнуть, что понятия «доход» и «налоговая база» вовсе не означают одно и то же.

Рассмотрим это различие на рис. 5.6.
Налоговая база. При определении налоговой базы учитываются не только все доходы налогоплательщика, полученные им в денежной и натуральной формах, но также и доходы в виде материальной выгоды. При этом если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или других органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу данного налогоплательщика.

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, налоговое законодательство относит оплату обучения в интересах налогоплательщика, работ, услуг, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха. К этой же 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 определения налоговой базы налогоплательщика эти товары, работы или услуги должны быть оценены исходя из их рыночных цен или тарифов, действовавших на день получения такого дохода. В стоимость товаров, работ или услуг, полученных в натуральной форме, должны также включаться соответствующие суммы НДС, налога с продаж, сумма акцизов.

Доходы налогоплательщика, полученные в виде материальной выгоды, российское налоговое законодательство определяет как форму финансовых ресурсов, полученных от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными средствами, от приобретения товаров, работ или услуг у физических лиц, у организаций, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику.

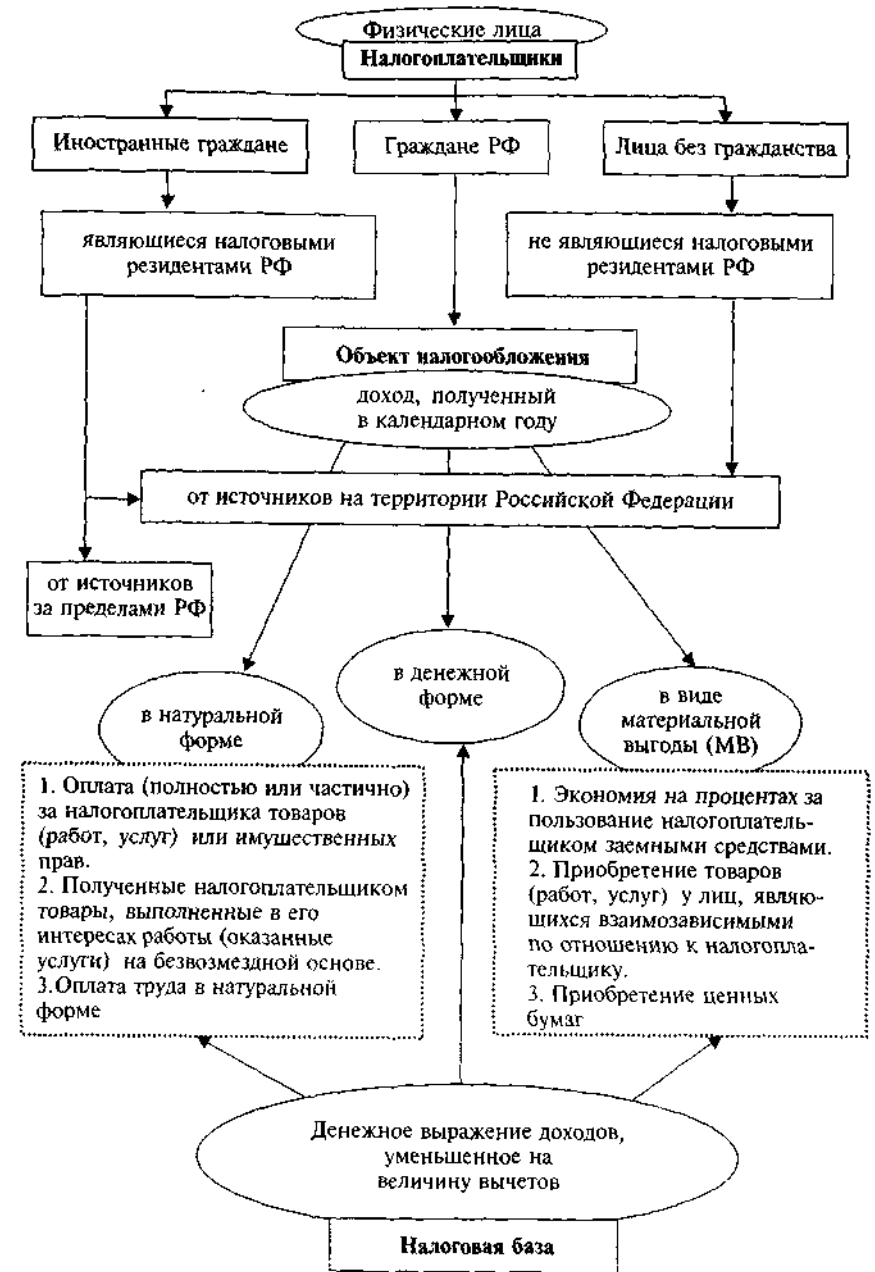


Рис. 5.6. Налогоплательщики, объект налогообложения и налоговая база налога на доходы физических лиц

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, исчисленной исходя из трех четвертей действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным 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.

Пример. Работнику организации 20 февраля был выдан рублевый заем в сумме 50000 руб. на 3 мес. Процентная ставка за пользование заемными средствами по договору определена в размере 10 % годовых. Заем возвращен с процентами 21 мая. Всего уплаченная сумма процентов составила $[50000 \text{ руб.} \cdot 10 \% (90 \text{ дней} : 365 \text{ дней})] = 1233 \text{ руб.}$

Организация, признаваемая на основании доверенности налогоплательщика его уполномоченным представителем в отношении по уплате налога с суммы материальной выгоды по заемным средствам, производит определение налоговой базы, а также исчисляет, удерживает и перечисляет причитающуюся сумму налога.

Ставка рефинансирования Центрального банка РФ на дату выдачи заемных средств была установлена в размере 24 %. Три четверти ставки рефинансирования составляют 18 %. Сумма процентов за период пользования заемными средствами исходя из 18 % определена в размере $[(50000 \text{ руб.} * 18 \% (90 \text{ дней} : 365 \text{ дней})] 2219 \text{ руб.}$

Сумма материальной выгоды, полученная от экономии на процентах, составила 986 руб. (2219 — 1233).

Сумма налога, исчисленная по ставке 35 %, составляет 345 руб. (986 х 35 %). Удержание налога произведено 2 июня при выдаче заработной платы за май.

При получении налогоплательщиком материальной выгоды от приобретения товаров, работ, услуг у взаимозависимых по отношению к налогоплательщику лиц, организаций дополнительная налоговая база возникает в виде превышения цены идентичных товаров, работ, услуг, реализуемых этими лицами и организациями, над ценами реализации в обычных условиях лицам, организациям, не являющимся взаимозависимыми.

Доходы, не подлежащие налогообложению. При определении доходов, облагаемых налогом на доходы физических лиц, важно отметить, что существует довольно широкий круг доходов, которые не подлежат налогообложению. По своему экономическому содержанию многие из них представляют собой налоговые льготы.

В частности, 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 налогообложения все виды государственных пенсий, назначаемых и выплачиваемых в соответствии с действующим законодательством.

Не включаются в облагаемый доход все установленные законодательством компенсационные выплаты 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, 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, в частности, 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 форм, 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 отдельные виды компенсационных выплат не включаются в облагаемый доход налогоплательщика только в пределах, установленных законодательством. Подробное описание доходов, не подлежащих налогообложению, приведено в ст. 217 Налогового кодекса. Можно выделить только основные направления:

не подлежат налогообложению суммы единовременной материальной помощи независимо от ее размера, оказываемой физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством;

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 2000 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;

не включаются в налоговую базу и суммы единовременной материальной помощи, оказанной налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории России, независимо от источника ее выплаты;

не подлежат налогообложению выигрыши по облигациям государственных займов и суммы, получаемые в погашение этих облигаций; выигрыши по лотереям, проводимым на основании лицензий;

проценты по государственным казначейским обязательствам, облигациям и другим государственным ценным бумагам также не подлежат налогообложению;

не подлежат налогообложению и не включаются в совокупный доход физических лиц отдельные виды доходов, полученные от сельскохозяйственной деятельности.

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, выплачиваемой работодателями своим работникам или членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, в расположенные на территории Российской Федерации санаторно-курортные и оздоровительные учреждения. Непременным условием исключения указанных сумм из облагаемого налогом дохода является то, что они должны быть выплачены за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, или за счет средств Фонда социального страхования Российской Федерации.

То же самое относится к суммам, направленным на лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, их родителей и их детей при условии наличия у медицинских учреждений соответствующих лицензий, а также наличия документов,

подтверждающих фактические расходы на лечение и медицинское обслуживание.

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 2000 руб. в год, также освобождаются от обложения налогом.

Исключаются из облагаемого дохода также доходы физических лиц в натуральной и денежной формах, получаемые в порядке наследования или дарения от других физических лиц, так как они облагаются иным соответствующим налогом.

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 2000 руб. в год. В таком же порядке и размере льготируется и стоимость призов в денежной и натуральной формах, полученных на конкурсах и соревнованиях, проводимых по решениям органов государственной 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 формах, полученных спортсменами на чемпионатах, первенствах и кубках Российской Федерации, а также сумм, полученных за призовое место от официальных организаторов или на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления за счет соответствующих бюджетов на чемпионатах и кубках Европы и мира, на Олимпийских играх. Стоимость этих призов, а также суммы вознаграждений не включаются в облагаемый налогом доход независимо от их размера.

Не подлежит налогообложению при определенных условиях материальная выгода в виде экономии на процентах при получении заемных средств от предприятий. Таким условием является прежде всего необходимость, чтобы процент за пользование заемными средствами в рублях составлял не менее трех четвертых ставки рефинансирования, установленной Центральным банком России, а за пользование заемными средствами в иностранной валюте — не менее 9 % годовых.

Также не подлежат налогообложению:

вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов;

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 Российской Федерации;

суммы, получаемые налогоплательщиками в виде международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства по перечню премий, утверждаемому Правительством Российской Федерации;

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 в результате переоценки основных фондов в виде дополнительно полученных ими

акций или иных имущественных долей либо в виде разницы между новой и первоначальной номинальной стоимостью акций или их имущественной доли в уставном капитале.

На рис. 5.7 отражены льготы по налогу на доходы физических лиц, которые включают доходы, не подлежащие налогообложению, и налоговые вычеты.

Налоговые вычеты. Совокупные доходы налогоплательщика дополнительно уменьшаются на предусмотренные действующим законодательством вычеты, которые Налоговый кодекс подразделяет на четыре группы: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные. Суммы каждой группы вычетов играют для налогоплательщика немаловажную роль в законной минимизации уплачиваемых налогов, поэтому законодательство установило определенный порядок и условия их предоставления. Рассмотрим отдельно каждую из этих групп.

Стандартные налоговые вычеты. Физические лица имеют право уменьшать свой доход на сумму 400 руб. в месяц. Указанные вычеты будут производиться с начала налогового периода до того месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 20000 руб.

Стандартный налоговый вычет в размере 300 руб. за каждый месяц на каждого ребенка распространяется на налогоплательщиков, являющихся родителями. Он также действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом, превысил 20000 руб.

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. Данный налоговый вычет, установленный на содержание детей, предоставляется налогоплательщику независимо от предоставления других размеров стандартного налогового вычета.

Стандартный вычет в размере 3000 руб. за каждый месяц налогового периода имеют право сделать следующие категории налогоплательщиков: лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС и аналогичных аварий; инвалиды Великой Отечественной войны; инвалиды из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при исполнении обязанностей военной службы.

Ежемесячный стандартный вычет из доходов в размере 500 руб. имеют право делать следующие категории налогоплательщиков:

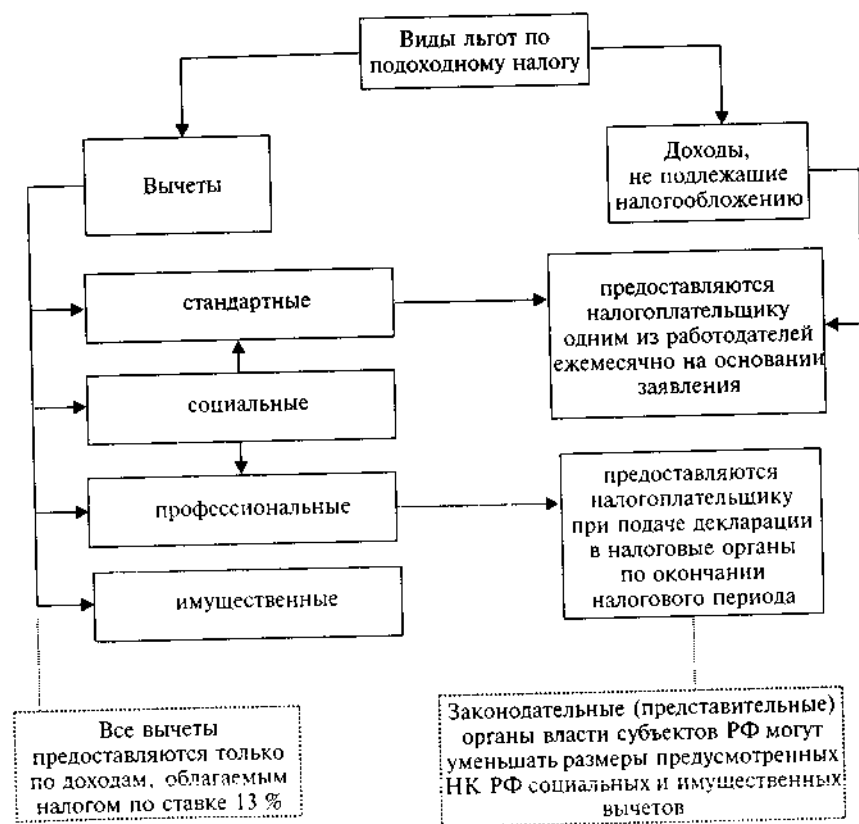


Рис. 5.7. Льготы по подоходному налогу

Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней; инвалиды с детства, а также инвалиды I и II групп; лица, эвакуированные (в том числе выехавшие добровольно) из зоны отчуждения, подвергшейся радиоактивному загрязнению, а также родители и супруги военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы; лица, находившиеся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны; бывшие 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 призванные на военные сборы, выполнявшие интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия.

При наличии у физического лица права на уменьшение дохода более чем на один перечисленный выше стандартный налоговый вычет предоставляется максимальный из этих вычетов.

Например, сотрудник организации имеет право на стандартный налоговый вычет в сумме 3000 руб., так как стал инвалидом вследствие ранения при исполнении воинских обязанностей. Он имеет право и на налоговый вычет в размере 500 руб., так как исполнял воинский долг в Республике Афганистан. Организация в соответствии с Налоговым кодексом РФ предоставляет ему максимальный из этих вычетов — 3000 руб. в месяц.

Все установленные законодательством стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику только одним из работодателей по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты.

В случае, если в течение года стандартные налоговые вычеты налогоплательщику по каким-либо причинам не предоставлялись или 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 такие вычеты, налоговые органы обязаны пересчитать указанному налогоплательщику налоговую базу.

Социальные налоговые вычеты. К их числу относятся произведенные налогоплательщиком из полученных им в течение года сумм расходы на следующие цели:

сумма, уплаченная налогоплательщиком в течение года за свое обучение в образовательных учреждениях, в размере фактически произведенных расходов на обучение, но не более 25000 руб., а также сумма, уплаченная налогоплательщиком-родителем за обу-

чение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях, в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 25000 руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей;

сумма, уплаченная налогоплательщиком в течение года за услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями Российской Федерации, а также уплаченная налогоплательщиком за услуги по лечению супруга, своих родителей, своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях Российской Федерации. При этом перечень медицинских услуг должен соответствовать перечню, утверждаемому Правительством РФ;

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 Российской Федерации. Общая сумма социального налогового вычета на лечение и приобретение лекарств не может превышать 25 000 руб. в год;

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 (при этом сумма указанного вычета не может быть более 25 % суммы дохода, полученного в налоговом периоде).

Имущественные налоговые вычеты. При определении размера налоговой базы налогоплательщик в соответствии с налоговым законодательством имеет право произвести следующие имущественные налоговые вычеты:

1) суммы, не превышающие 1 млн руб., полученные налогоплательщиком в течение года от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика менее пяти лет, а также суммы, не превышающие 125000 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 пять 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,

а по ценным бумагам — на совокупную сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов на приобретение этих ценных бумаг. В том случае, если налогоплательщиком ценные бумаги приобретены или получены в собственность на безвозмездной основе или с частичной оплатой, то при налогообложении доходов от их реализации в качестве документально подтвержденных расходов на их приобретение или получение могут быть учтены суммы, с которых был исчислен и уплачен налог при их приобретении или получении;

2) сумма, израсходованная налогоплательщиком на новое строительство или приобретение на российской территории жилого дома или квартиры, в размере фактически произведенных расходов, а также сумма, направленная на погашение процентов по ипотечным кредитам, полученным налогоплательщиком в российских банках и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома или квартиры. Общий размер указанного имущественного налогового вычета, предусмотренного законодательством, не может превышать 600000 руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов по ипотечным кредитам, полученным налогоплательщиком в российских банках и фактически израсходованным им на вышеуказанные цели.

Указанный имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику с момента регистрации права собственности на жилой объект 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.

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 (рис. 5.8).

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,

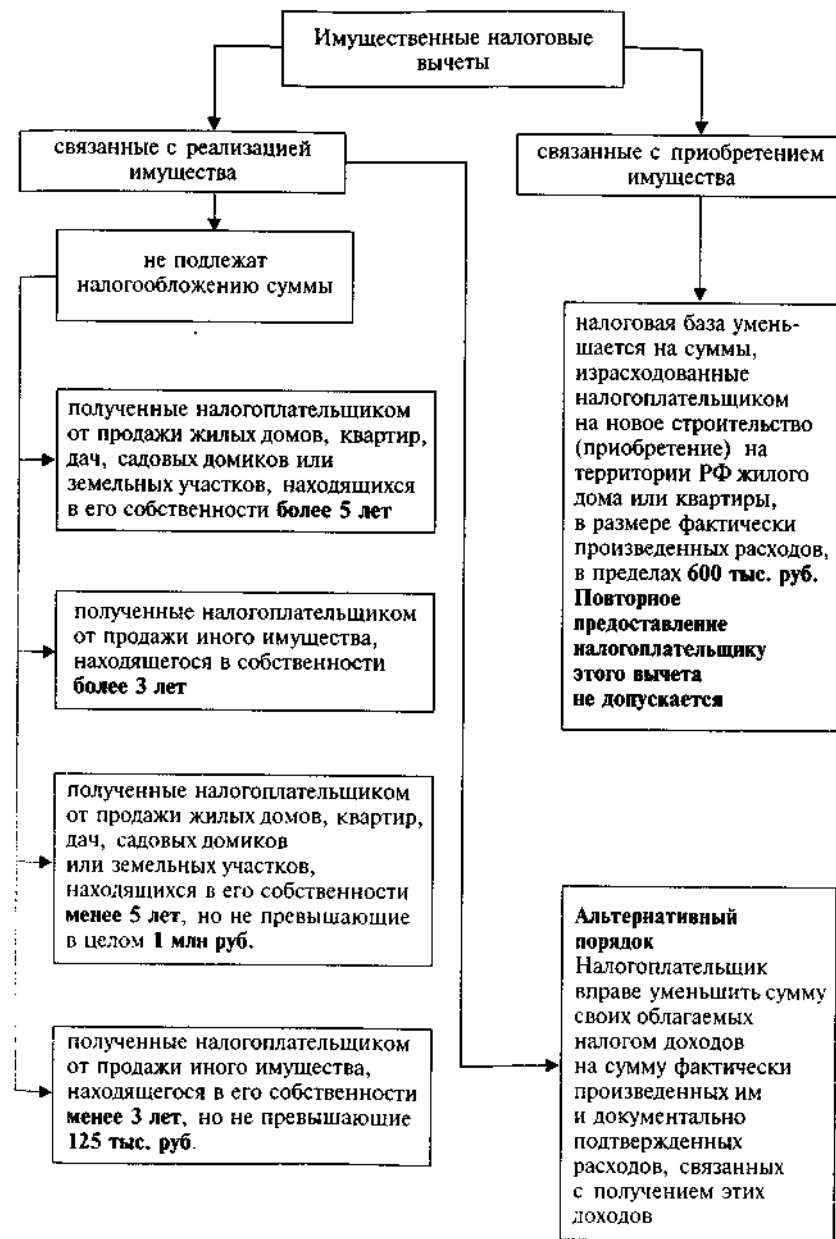


Рис. 5.8. Виды имущественных налоговых вычетов

непосредственно связанных с извлечением доходов. При этом указанные расходы принимаются к вычету в составе затрат, принимаемых к вычету при исчислении налога на доходы организаций.

Если налогоплательщик не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20 % общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. Вместе с тем 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.

Имеются свои особенности и в определении размера профессиональных вычетов для налогоплательщиков, получающих авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, издание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов. Они также имеют право сделать вычеты в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов. Вместе с тем, если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в размерах от 20 до 40 % в зависимости от характера творческого труда.

Следует отметить, что право на имущественные, социальные вычеты предоставляется гражданам только в налоговой службе на основании письменного заявления и при подаче налоговой декларации. Например, ограничена возможность использовать сумму до 25000 руб. на лечение самого налогоплательщика, его детей и родителей. Главное условие этого вычета — четкое соблюдение утвержденного перечня лекарственных средств и медицинских учреждений. Еще один нюанс — при превышении суммы вычетов над исчисленным доходом полученная разница не может быть перенесена на следующий налоговый период. Переплаченный налог может быть и возвращен. Однако, если гражданин готов пожертвовать льготами, он вправе не заполнять декларацию при любых суммах дохода.

Налоговые ставки. Основной налоговой ставкой, которая применяется к большинству видов доходов, признается ставка в размере 13 %. Вместе с тем действуют две другие ставки налога.

Налоговая ставка в размере 35 % установлена в отношении следующих видов доходов:

выигрышей, выплачиваемых организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр;

стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг в части, превышающей 2000 руб.;

страховых выплат по договорам добровольного страхования, заключенным на срок менее пяти лет, в определенных случаях;

процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из трех четвертых действующей ставки рефинансирования Центрального банка России, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам и 9 % годовых по вкладам в иностранной валюте;

суммы экономии на процентах (материальной выгоды) при получении налогоплательщиками заемных средств в части превышения размеров сумм процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из трех четвертых действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным 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 доходов, полученных в виде дивидендов. Налоговые вычеты для доходов, в отношении которых предусмотрены налоговые ставки в размере 30 и 35 %, вообще не применяются.

Общие положения об исчислении и уплате налога на доходы физических лиц. Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Важным дополнением является то, что если сумма предусмотренных законом налоговых вычетов за год окажется больше суммы доходов, подлежащих налогообложению, то налоговая база принимается равной нулю. На следующий налоговый период эта разница между суммой налоговых вычетов и суммой доходов не переносится.

Налог удерживается ежемесячно по совокупности дохода с начала календарного года.

Предприятия, учреждения, организации 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, 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.

Особенности исчисления налога на доходы физических лиц индивидуальными предпринимателями и другими лицами, занимающимися частной практикой. Налоговым кодексом установлены определенные особенности исчисления сумм налога индивидуальными предпринимателями и другими лицами, занимающимися 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 уплаченных ими в соответствующий бюджет. Налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная в соответствии с налоговой декларацией уплачивается по месту жительства налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Кроме того, налогоплательщики этих категорий обязаны представить налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода от предпринимательской деятельности в текущем налоговом периоде в налоговый орган в пятидневный срок по истечении месяца со дня появления таких доходов. При этом сумма предполагаемого дохода определяется 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.

В соответствии со ст. 229 Налогового кодекса РФ налоговую декларацию обязательно представляют:

1) физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, — по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности;

2) частные нотариусы и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой, — по суммам доходов, полученных от такой деятельности

3) физические лица — исходя из сумм вознаграждений, полученных от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества, а также от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности;

4) физические лица, получающие другие доходы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами, — исходя из сумм таких доходов;

5) физические лица — налоговые резиденты Российской Федерации, получающие доходы от источников, находящихся за пределами России, — исходя из сумм таких доходов.

Вопросы для самопроверки

1. На каких важнейших принципах базируется система налогообложения доходов физических лиц в Российской Федерации?

2. Кто является плательщиком налога на доходы физических лиц?

3. Что является объектом налогообложения в налоге на доходы физических лиц?

4. Какие доходы физических лиц не включаются в облагаемый доход и не подлежат налогообложению?

5) Какие льготы установлены законом при взимании налога на доходы физических лиц?

6) Какие существуют группы налоговых вычетов и какие категории граждан Российской Федерации имеют право на вычеты из совокупного годового дохода? Каков размер производимых у них вычетов?

7) Какие ставки принимаются при налогообложении доходов физических лиц?

8) На ком лежит ответственность за неправильно начисленный и перечисленный в бюджет налог на доходы физических лиц?

9) Каким образом производится расчет налога?

10) Кто должен подавать налоговую декларацию в налоговые органы?

5.4. Единый социальный налог

Экономическое содержание. Основное предназначение этого налога состоит в том, чтобы обеспечить мобилизацию средств для реализации права граждан России на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь. Единый социальный налог (ЕСН) введен в действие с 1 января 2001 г. и заменил собой действовавшие ранее отчисления в три государственных внебюджетных социальных фонда — Пенсионный фонд (ПФ) РФ, Фонд социального страхования (ФСС) РФ и фонды обязательного медицинского страхования (ФОМС). При этом необходимо отметить, что замена отчислений на единый социальный налог не отменила целевого назначения налога.

Законодательная база. Глава 24 Налогового кодекса РФ «Единый социальный налог (взносы)»; методические указания МНС России.

Налогоплательщики. Определение *налогоплательщиков единого социального налога* имеет особо важное значение, поскольку в отличие от большинства других видов налогов ставки уплаты этого налога в значительной мере зависят от категорий налогоплательщиков.

В первую очередь налогоплательщиками этого налога являются работодатели, которые производят выплаты наемным работникам. В их число входят организации, индивидуальные предприниматели, крестьянские (фермерские) хозяйства. В дальнейшем эта группа будет именоваться как *налогоплательщики-работодатели*.

Ко второй группе относятся индивидуальные предприниматели, родовые, семейные общины малочисленных народов Севера, занимающиеся традиционными отраслями хозяйствования, крестьянские (фермерские) хозяйства, а также адвокаты.

В отличие от первой группы входящие во вторую выступают таковыми как индивидуальные получатели доходов от предпринимательской или другой профессиональной деятельности, без выплаты заработной платы наемным работникам. В дальнейшем они будут именоваться как *налогоплательщики-предприниматели*.

На практике нередки случаи, когда один и тот же налогоплательщик одновременно может относиться сразу к обеим категориям налогоплательщиков. В этом случае он признается отдельным налогоплательщиком по каждому отдельно взятому основанию.

Одновременно с этим организации и индивидуальные предприниматели, переведенные в соответствии с действующим законодательством на уплату налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, не являются налогоплательщиками единого социального налога в части доходов, которые они получают от осуществления этих видов деятельности.

Объект налогообложения. Для налогоплательщиков-работодателей объектом налогообложения определены начисляемые им выплаты, вознаграждения и другие доходы, в том числе вознаграждения по договорам гражданско-правового характера, связанные с выполнением работ или оказанием услуг, а также по авторским и лицензионным договорам, а также выплаты в виде материальной помощи и иные безвозмездные выплаты.

Вместе с тем *все перечисленные выше выплаты, доходы и вознаграждения могут и не являться объектом налогообложения, если они произведены из прибыли, остающейся в распоряжении организации.* Эту особенность следует учитывать при формировании налоговой базы по ЕСН (рис. 5.9).

Кроме того, установлено еще одно исключение из правил. Выплаты в виде материальной помощи, другие безвозмездные вы-



Рис. 5.9. Схема налогообложения единым социальным налогом (взносом)

платы, выплаты в натуральной форме, производимые сельскохозяйственной продукцией или товарами для детей, становятся объектом налогообложения только лишь в части сумм, превышающих 1000 руб. в расчете на календарный месяц.

Объектом обложения для налогоплательщиков-предпринимателей являются доходы от предпринимательской или другой профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением. Для индивидуальных предпринимателей, применяющих установленную законом упрощенную систему налогообложения, объект обложения представляет собой доход, определяемый исходя из стоимости патента.

Налоговая база. Исходя из установленного законодательством объекта обложения соответственно определяется и налоговая база. Для *налогоплательщиков-работодателей* налоговую базу формируют: любые вознаграждения и выплаты, осуществляемые в соответствии с трудовым законодательством наемным работникам; вознаграждения по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг); вознаграждения по авторским и лицензионным договорам; выплаты в виде материальной помощи или иные безвозмездные выплаты.

Пример. Вознаграждение автору научной разработки согласно договору составляет 5000 руб. Расходы на создание такой разработки автором документально не подтверждены. Данные расходы принимаются в пределах установленного норматива 20 % от суммы начисленного дохода.

Налоговая база для исчисления единого социального налога составляет:
 $5000 \text{ руб.} - (5000 \text{ руб.} \cdot 20\%) = 4000 \text{ руб.}$

При определении налоговой базы учитываются любые доходы, начисленные работодателями работникам в денежной или натуральной форме, в виде предоставленных работникам материальных, социальных или других благ или в виде иной материальной выгоды, за исключением не подлежащих обложению доходов, перечень которых будет рассмотрен отдельно.

Налогоплательщики-работодатели при исчислении единого социального налога определяют налоговую базу отдельно по каждому работнику с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

Пример. Начислены доходы в пользу работников (руб.):

ФИО	Январь	Февраль	Март	Итого
Иванов В. А.	2000,00	2300,00	2200,00	6500,00
Петренко Д. В.	2800,00	2500,00	2650,00	7950,00
Дмитриев Ю.Д.	1800,00	3000,00	2700,00	7500,00
Итого	6600,00	7800,00	7550,00	21950,00

Налоговая база будет составлять (руб.):

ФИО	Январь	Февраль	Март	Итого
Иванов В. А.	2000,00	4300,00	6500,00	6500,00
Петренко Д. В.	2800,00	5300,00	7950,00	7950,00
Дмитриев Ю.Д.	1800,00	4800,00	7500,00	7500,00

Налоговая база *налогоплательщиков-предпринимателей* определяется как сумма доходов, являющихся объектом обложения, которые ими получены за налоговый период как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской или другой профессиональной деятельности в России, за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Перечень, порядок применения и размеры этих вычетов полностью совпадают с перечнем, порядком и размером профессиональных налоговых вычетов, осуществляемых при исчислении налога на доходы физических лиц.

Доходы, полученные работниками в натуральной форме в виде товаров, работ и услуг, должны быть учтены в составе налогооблагаемых доходов в стоимостном выражении. Их стоимость определяется на день получения данных доходов по ст. 40 Налогового кодекса РФ исходя из их рыночных цен или тарифов. При этом в стоимость товаров, работ и услуг должна быть включена соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, налога с продаж, а для подакцизных товаров — и соответствующая сумма акцизов.

Доходы, которые не являются объектом обложения. Налоговый кодекс РФ определил широкий перечень доходов, которые не являются объектом обложения единым социальным налогом и соответственно не подлежат налогообложению (табл. 5.2).

Таблица 5.2

Операции, освобождаемые от налогообложения единым социальным налогом (взносом)

1. <i>Доходы, не подлежащие обложению единым социальным налогом (взносом) в полном объеме</i>
1. Государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе: пособия по временной нетрудоспособности; пособия по уходу за больным ребенком; пособия по безработице, беременности и родам

Продолжение табл. 5.2

2. Установленные действующим законодательством РФ компенсационные выплаты (в пределах законодательно определенных норм)
3. Суммы единовременной материальной помощи, оказываемой работодателями: работникам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью на основании решений органов законодательной (представительной) и (или) исполнительной власти, решений представительных органов местного самоуправления; членам семьи умершего работника или наемным работникам в связи со смертью члена его семьи; работникам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ
4. Суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, выплачиваемые своим работникам, а также военнослужащим, направленным на работу (службу) за границу, налогоплательщиками — финансируемыми из федерального бюджета государственными учреждениями или организациями — в пределах размеров, установленных законодательством РФ
5. Доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации — в течение пяти лет начиная с года регистрации хозяйства
6. Доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла
7. Суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, а также по договорам добровольного страхования, предусматривающим выплаты в целях возмещения вреда жизни и здоровью застрахованных физических лиц при условии отсутствия выплат застрахованным физическим лицам
8. Суммы, выплачиваемые за счет членских взносов садоводческих, садово-огородных, гаражно-строительных и жилищно-строительных кооперативов лицам, выполняющим работы (услуги) для указанных организаций
9. Стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая работодателем лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях

10. Сумму, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями за выполнение работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний
11. Стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых в соответствии с законодательством РФ бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании
12. Стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством РФ отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников
II. Доходы, не подлежащее налогообложению единым социальным налогом (взносом) в ограниченных размерах
1. Выплаты, осуществляемые за счет членских профсоюзных взносов каждому члену профсоюза при условии, что данные выплаты производятся не чаще одного раза в месяц и не превышают 10000 руб. в год
2. Выплаты работникам организаций, финансируемых за счет средств бюджетов, не превышающие 2000 руб. на одно физическое лицо в год по каждому из следующих оснований: суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также своим бывшим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту; суммы возмещения (оплата) работодателями своим бывшим работникам (пенсионерам по возрасту или по инвалидности) и членам их семей стоимости медикаментов, назначенных им врачом
3. Любые вознаграждения, выплачиваемые работникам по договорам гражданско-правового характера, авторским и лицензионным договорам в части суммы налога, подлежащей зачислению в Фонд социального страхования РФ

Ставки единого социального налога. Ставки единого социального налога, учитывая целевой характер их использования, предусматривают распределение по соответствующим социальным фондам.

Для основной категории налогоплательщиков-работодателей, за исключением организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, применяются следующие ставки налога (табл. 5.3 и 5.4).

Законом предусмотрено одно условие применения указанных выше ставок налога.

При расчете величины налоговой базы в среднем на одного работника в организациях с численностью работников свыше

Ставки единого социального налога для налогоплательщиков-работодателей

Налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала	Пенсионный фонд РФ	Фонд социального страхования РФ	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			федеральный	территориальные	
До 100000 руб.	28 %	4 %	0,2 %	3,4 %	35,6 %
От 100001 руб. до 300000 руб.	28000 руб.+ 15,8% от суммы, превышающей 100000 руб.	4 000 руб.+ 2,2% от суммы, превышающей 100000 руб.	200 руб.+ 0,1 % от суммы, превышающей 100000 руб.	3 400 руб.+ 1,9% от суммы, превышающей 100000 руб.	35 600 руб.+ 20 % от суммы, превышающей 100000 руб.
От 300001 руб. до 600 000 руб.	59 600 руб.+ 7,9 % от суммы, превышающей 300000 руб.	8400 руб.+ 1,1 % от суммы, превышающей 300000 руб.	400 руб.+ 0,1 % от суммы, превышающей 300000 руб.	7 200 руб.+ 0,9% от суммы, превышающей 300000 руб.	75 000 руб.+ 10 % от суммы, превышающей 300000 руб.
Свыше 600000 руб.	83 300 руб.+ 5 % от суммы, превышающей 600000 руб.	11 700 руб.	700 руб.	9 900 руб.	105 600 руб.+ 5% от суммы, превышающей 600000 руб.

Таблица 5.4

Ставки единого социального налога для выступающих в качестве работодателей организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, и крестьянских (фермерских) хозяйств

Налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года	Пенсионный фонд РФ	Фонд социального страхования РФ	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			федеральный	территориальные	
До 100000 руб.	20,6%	2,9%	0,1 %	2,5%	26,1 %
От 100001 руб. до 300000 руб.	20600 руб.+ 15,8% от суммы, превышающей 100000 руб.	2 900 руб.+ 2,2% от суммы, превышающей 100000 руб.	100 руб.+ 0,1 % от суммы, превышающей 100000 руб.	2 500 руб.+ 1,9 % от суммы, превышающей 100000 руб.	26 100 руб.+ 20 % от суммы, превышающей 100000 руб.
От 300001 руб. до 600000 руб.	52 200 руб.+ 7,9 % от суммы, превышающей 300000 руб.	7300 руб.+ 1,1 % от суммы, превышающей 300000 руб.	300 руб.+ 0,1 % от суммы, превышающей 300000 руб.	6 300 руб.+ 0,9 % от суммы, превышающей 300000 руб.	66 100 руб.+ 10 % от суммы, превышающей 300000 руб.
Свыше 600000 руб.	75 900 руб.+ 5% от суммы, превышающей 600000 руб.	10600 руб.	600 руб.+ 2 % от суммы, превышающей 600000 руб.	9 000 руб.	96 100 руб.+ 2 % от суммы, превышающей 600000 руб.

30 человек не учитываются 10% работников, имеющих наибольшие по размеру доходы, а в организациях с численностью работников до 30 человек не учитываются 30% работников, имеющих наибольшие по размеру доходы.

В случае если на момент очередной уплаты налога накопленная с начала года величина налоговой базы в среднем на одного работника становится менее суммы, равной 2500 руб., умноженной на количество месяцев, истекших в текущем налоговом периоде, то такие налогоплательщики уплачивают налог по ставкам, предусмотренным при величине налоговой базы на каждого отдельного работника до 100000 руб., независимо от фактической величины налоговой базы на каждого отдельного работника.

Пример. В организации работает 100 человек. За второе полугодие текущего года им были начислены выплаты, с которых уплачивались страховые взносы, в общей сумме 3672000 руб.

Из этой суммы было начислено:
директору организации — 84000 руб.;
главному бухгалтеру — 60000 руб.;
остальным работникам — 3 528000 руб. (по 36000 руб. каждому).

Чтобы определить, сможет ли организация перейти в следующем году на регрессивную шкалу ставок ЕСН, необходимо определить сумму выплат 10 % работников (т.е. 10 работникам), имеющих наибольшие по размеру выплаты. В данном случае это выплаты директору, главному бухгалтеру и восьми работникам на общую сумму 432000 руб. (84000 + 60000 + 8 • 36000). Таким образом, средний размер выплат на одного работника за второе полугодие текущего года составит: (3 672000 руб. — 432000 руб.): (100 человек — 10 человек) = 36000 руб. Поскольку эта сумма превышает установленный предел в 15000 руб. (2500 руб. * 6 мес), организация вправе использовать регрессивную шкалу ставок ЕСН.

В малочисленных организациях, например в семь человек, правила округления численности для «фильтра» в 10% те же самые, что при округлении расчетов налогов, т.е. 0,7 человека = 1 человек.

Налоговый период. По данному налогу налоговый период определен в один *календарный год*, отчетный период — *квартал*.

Налоговые льготы. 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 доходов, не превышающих 100000 руб. в течение календарного года, начисленных работникам, являющимся инвалидами I, II и III групп.

В этих же целях освобождаются от налогообложения суммы доходов, не превышающие 100000 руб. в течение налогового периода на каждого отдельного работника, следующих категорий работодателей:

1) общественных организаций инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %, и их структурных подразделений;

2) организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25 %;

3) учреждений, созданных для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

Вместе с тем указанные льготы не распространяются на организации, занимающиеся производством или реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также ряда других товаров в соответствии с перечнем, который утверждается Правительством РФ по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов.

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 100000 руб. в течение налогового периода.

Одновременно с этим налогоплательщики-предприниматели, являющиеся инвалидами, освобождаются от уплаты налога в части сумм налога, зачисляемого в Фонд социального страхования РФ.

В случаях, если в соответствии с законодательством Российской Федерации иностранные граждане и лица без гражданства, осуществляющие на российской территории деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, не обладают правом на государственное пенсионное, социальное обеспечение и медицинскую помощь за счет средств Пенсионного фонда РФ, Фонда социального страхования РФ, фондов обязательного медицинского страхования, они освобождаются от уплаты налога в части, зачисляемой в соответствующие фонды.

Дата получения доходов. Для исчисления налога важно установить дату получения доходов и осуществления расходов. Дата определяется в зависимости от категории, к которой относится налогоплательщик.

Для доходов, начисленных *налогоплательщиками-работодателями*, датой получения доходов является день начисления доходов в пользу работника.

Для доходов от *предпринимательской* или другой *профессиональной деятельности*, а также для других доходов, включая материальную выгоду, датой получения доходов является день фактической выплаты (перечисления) или получения соответствующего дохода.

При расчетах с использованием банковских счетов, открытых налогоплательщиком в кредитных организациях, датой перечисления дохода считается день списания денежных средств с его счета.

Порядок исчисления и уплаты налога. Порядок исчисления и уплаты налога также зависит от того, к какой категории принадлежит налогоплательщик.

Налогоплательщики-работодатели исчисляют сумму налога отдельно в отношении каждого фонда. Эта сумма определяется как соответствующая процентная доля созданной налоговой базы. При этом сумма налога, зачисляемая в составе социального налога в Фонд социального страхования РФ, должна быть уменьшена на произведенные налогоплательщиками самостоятельно расходы на цели государственного социального страхования, предусмотренные российским законодательством.

Указанные налогоплательщики производят уплату авансовых платежей по налогу ежемесячно в срок, установленный для получения средств в банке на оплату труда за истекший месяц, но не позднее 15-го числа следующего месяца. При этом законодательством запрещено банкам выдавать своему клиенту-налогоплательщику средства на оплату труда, если этот налогоплательщик не представил в банк платежных поручений на перечисление налога.

Для правильного исчисления причитающихся сумм налога налогоплательщики должны вести учет отдельно по каждому из работников о суммах выплаченных им доходов и суммах налога, относящихся к этим доходам.

Несколько иной порядок исчисления и уплаты налога установлен в отношении *налогоплательщиков-предпринимателей*.

Исчисление суммы авансовых платежей на текущий налоговый период, подлежащих уплате этими налогоплательщиками, за исключением адвокатов, производится налоговыми органами. При этом сумма авансовых платежей определяется исходя из суммы предполагаемого дохода (с учетом расходов, связанных с его извлечением), который указан в подаваемой налогоплательщиком налоговой декларации. Указанная декларация должна быть подана налогоплательщиком не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным годом.

Сумма авансовых платежей может быть определена также исходя из суммы фактической налоговой базы данного налогоплательщика за предыдущий налоговый период и соответствующих ставок единого социального налога. Исчисление суммы авансовых платежей на текущий налоговый период налоговый орган должен про-

извести не позднее пяти дней с момента подачи декларации с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий год.

В случае появления в течение года у налогоплательщиков доходов, полученных от осуществления предпринимательской или другой профессиональной деятельности, они обязаны представить налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода от указанной деятельности в текущем налоговом периоде в налоговый орган в пятидневный срок по истечении месяца со дня появления таких доходов. При этом сумма предполагаемого дохода определяется налогоплательщиком по согласованию с налоговым органом.

Авансовые платежи уплачиваются на основании налоговых уведомлений, выписываемых и направляемых налогоплательщикам в следующие сроки:

за январь — июнь налог уплачивается не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;

за июль — сентябрь — не позднее 15 октября текущего года в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей;

за октябрь — декабрь — не позднее 15 января следующего года в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей.

При значительном, 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 производит перерасчет авансовых платежей налога на текущий год по не наступившим срокам уплаты не позднее пяти дней с момента подачи новой декларации.

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 исчисляется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого фонда и определяется как соответствующая процентная доля 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 юридическими консультациями в таком же порядке, как это предусмотрено для налогоплательщиков-работодателей.

Вопросы для самопроверки

1. Кто является плательщиком единого социального налога?
2. Что является объектом налогообложения единым социальным налогом?
3. Как определяется налоговая база единого социального налога?
4. Какие доходы не являются объектом налогообложения единым социальным налогом?
5. Какие налоговые льготы установлены российским налоговым законодательством по единому социальному налогу?
6. Каковы ставки уплаты единого социального налога?
7. Каков порядок исчисления и уплаты единого социального налога?

5.5. Платежи за пользование природными ресурсами

Экономическое содержание. Россия — одна из богатейших стран мира по природным ресурсам, среди которых основную долю занимают руда, нефть, газ, лес. Учитывая, что природные ресурсы в основном являются невозобновляемыми, обеспечение рационального природопользования реализуется главным образом через налоговый механизм.

Налоговые платежи обеспечивают финансовыми ресурсами мероприятия по восстановлению нарушенного баланса воды, регенерации потребленных природных ресурсов и минералов, а также мероприятия, связанные с охраной окружающей среды, например захоронением вредных веществ. *Налоги за пользование природными ресурсами* призваны регулировать процессы природопользования и вопросы охраны природы, что осуществляется также через уплату штрафных санкций. Например, налоги, связанные с охраной окружающей среды, исчисляются исходя из нормативных выбросов по одной ставке, далее сверхнормативных, но в пределах допустимых лимитов — по другой и сверх лимита — по третьей. Как правило, эти налоги распределяются между всеми звеньями бюджетной системы, но все же их большая часть поступает в территориальные бюджеты.

Законодательная база. Федеральный закон от 08.08.01 г. №126-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации» (с измен. от 31 декабря 2001 г.), который вводит в действие гл. 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» Налогового кодекса РФ; Федеральный закон от 3 марта 1995 г. № 27-ФЗ «О недрах».

Налогоплательщики. Налогоплательщиками налога считаются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр.

Объект налогообложения. Объектом налогообложения признают добычу полезных ископаемых из недр как на территории Российской Федерации, так и на территории, находящейся под юрисдикцией России. Кроме того, к числу объектов налогообложения отнесено извлечение полезных ископаемых из отходов добывающего производства. Если полезное ископаемое получено из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий (выщелачивание, гидродобыча и т.п.), оно также признается добытым полезным ископаемым. Конкретно к ним относят: товарный уголь и горючие сланцы; торф; нефть; газовый конденсат; товарные руды; горно-химическое сырье (фосфоритовые руды, калийные и магниевые соли и т.п.); сырье редких металлов; сырье, используемое в строительной индустрии (гипс, мел, песок, галька, гравий и т.п.); камнесамоцветное сырье (топаз, бирюза и т.п.); концентраты, содержащие драгоценные металлы; соль пищевая; природные лечебные минеральные воды.

Не признается объектом налогообложения добыча общераспространенных полезных ископаемых индивидуальным предпринимателем непосредственно для личного потребления.

Налоговая база. Налогоплательщик определяет *налоговую базу* как стоимость добытых полезных ископаемых отдельно по каждому виду добытого полезного ископаемого. Количество устанавливается прямым или косвенным методом. Прямой метод предусматривает применение измерительных средств и учитывает их фактические потери. Суть косвенного метода состоит в том, что количество исчисляется расчетным путем исходя из показателей содержания полезного ископаемого в извлекаемом из недр минеральном сырье.

Налоговый период и порядок уплаты налога. Налоговым периодом по данному налогу признается *квартал*. В течение налогового периода налогоплательщик уплачивает в бюджет авансовые платежи не позднее последнего дня каждого месяца налогового периода в размере $1/3$ общей суммы налога за предыдущий налоговый период.

Сумма налога, подлежащая уплате по итогу налогового периода, уплачивается в бюджет не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Ставки налога. Минимальный размер ставки налога — 3,8 % установлен на калийные соли. Руды черных металлов облагаются по ставке 4,8 %. Сырье для строительной индустрии облагается по ставке 5,5 %, драгоценные металлы — от 6,0 до 6,5 %, цветные металлы, алмазы — 8 %. Нефть и газовый конденсат облагаются по самой высокой ставке — 16,5 %, однако временно на период 2002 г. Она установлена на уровне 340 руб. за 1 т нефти. При этом указанная ставка применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен.

5.6. Плата за пользование водными объектами (водный налог)

Иные платежи при пользовании недрами. При пользовании недрами уплачиваются следующие платежи:

- разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии;
- регулярные платежи за пользование недрами;
- плата за геологическую информацию о недрах;
- сбор за участие в конкурсе (аукционе);
- сбор за выдачу лицензий.

Разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии, устанавливаются в размере не менее 10 % от величины расчетной суммы налога на добычу полезных ископаемых исходя из среднегодовой проектной мощности добывающей организации. Этот размер является минимальным и корректируется по результатам конкурса или аукциона.

За пользование геологической информацией о недрах, полученной в результате государственного геологического изучения недр, взимается плата. Размер платы определяется Правительством Российской Федерации.

Сбор за участие в конкурсе вносится всеми их участниками и является одним из условий регистрации заявки. Конкретно сумма сбора определяется исходя из стоимости затрат на подготовку, проведение и подведение итогов конкурса, оплату труда привлекаемых специалистов и экспертов.

Сбор за выдачу лицензий на пользование недрами вносится пользователями недр при выдаче указанной лицензии и определяется исходя из стоимости затрат на подготовку, оформление и регистрацию выдаваемой лицензии.

Регулярные платежи за пользование недрами взимаются за предоставление исключительных прав на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых, разведку, геологическое изучение и оценку пригодности участков недр для строительства и эксплуатации сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых, строительство и эксплуатацию инженерных сооружений неглубокого залегания (газопроводы и т.п.). Сами размеры платежей определяются в зависимости от экономико-географических условий, размера участка недр, продолжительности работ и степени геологической изученности территории. Ставки регулярного платежа устанавливаются за один квадратный метр соответствующим исполнительным органом государственной власти субъекта Федерации.

Вопросы для самопроверки

1. Каково назначение налога на добычу полезных ископаемых?
2. Назовите виды иных платежей за природопользование.
3. Сколько существует способов определения налогооблагаемой базы по налогу? Опишите их.
4. Назовите сроки платежей по налогу.

Экономическое содержание. 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. Данный налог имеет строго целевое назначение — не менее половины собираемых сумм федеральные и региональные органы власти обязаны направлять на осуществление мероприятий по восстановлению и охране водных объектов.

Законодательная база. Водный кодекс РФ от 16 ноября 1995 г. № 167-ФЗ; Федеральный закон от 6 мая 1998 г. № 71-ФЗ «О плате за пользование водными объектами» (с последующими изменениями и дополнениями); инструкция Государственной налоговой службы РФ от 12 августа 1998 г. № 46 «О порядке исчисления и внесения в бюджет платы за пользование водными объектами» (с последующими изменениями и дополнениями).

Налогоплательщики. Плательщиками налога признаются организации и предприниматели, непосредственно осуществляющие пользование водными объектами с помощью сооружений, технических средств и получившие соответствующую лицензию (рис. 5.10).

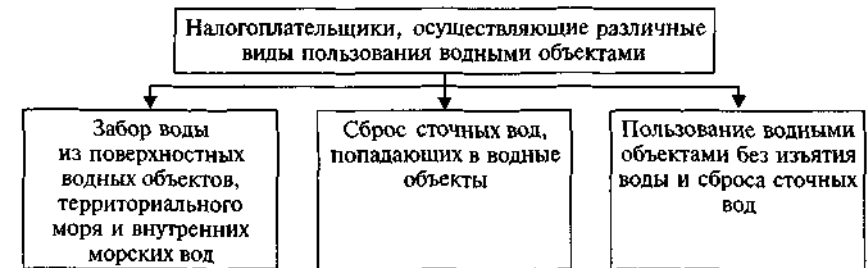


Рис. 5.10. Налогоплательщики, осуществляющие различные виды пользования водными объектами

Объект налогообложения. Объектом налогообложения является пользование водными объектами в целях:

- 1) осуществления забора воды из водных объектов;
- 2) удовлетворения потребности гидроэнергетики в воде;
- 3) использования акватории водных объектов:
 - а) для лесосплава, осуществляемого без применения судовой тяги;
 - б) добычи полезных ископаемых;
 - в) организованной рекреации;

г) размещения плавательных средств, коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для проведения буровых, строительных и иных работ.

На рис. 5.11 изображено, в каких целях пользование водными объектами не признается объектом налогообложения.

Налогооблагаемая база. Налогооблагаемая база зависит от вида пользования водными объектами и определяется как:

объем воды, забранной из водного объекта;

объем продукции (работ, услуг), произведенной при пользовании водными объектами без забора воды, в том числе:

количество вырабатываемой электроэнергии — для плательщиков, осуществляющих эксплуатацию ГЭС;

объем сплавляемой без применения судовой тяги древесины — для плательщиков, осуществляющих сплав леса;

площадь акватории используемых водных объектов;

объем сточных вод, сбрасываемых в водные объекты.

Налоговая ставка. Федеральным законом установлены следующие минимальные и максимальные ставки этого налога по каждому из элементов налоговой базы.

Для плательщиков, осуществляющих забор воды:

30—176 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 руб. за 1000 кВт/ч вырабатываемой электроэнергии.

Для плательщиков, осуществляющих сплав леса:

320 — 665 руб. за 1000 м³ древесины, сплавляемой 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:

1300—7300 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 руб. за 1000 м³ сточных вод.

В пределах этих ставок в соответствии с Федеральным законом Правительство РФ утверждает минимальные и максимальные ставки налога по бассейнам рек, озерам, морям и экономическим районам. Насчитывается более 300 таких ставок.

Данные ставки действуют при заборе воды и сбросе сточных вод в пределах установленных норм. При их превышении (кроме забора для водоснабжения населения) ставки налога в части такого

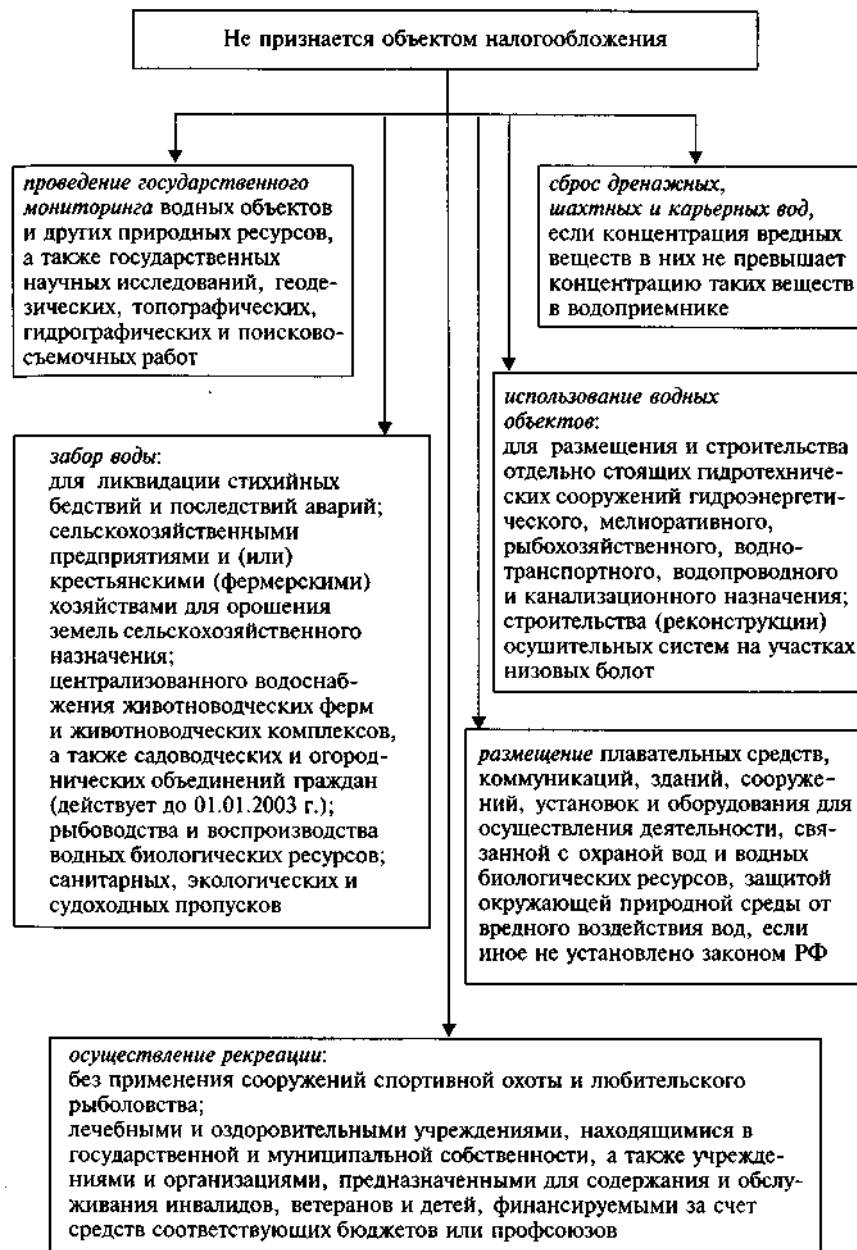


Рис. 5.11. Пользование водными объектами, не признаваемое объектом налогообложения

превышения увеличиваются в пять 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 налога увеличиваются в пять раз по сравнению со ставками, устанавливаемыми в отношении такого пользования на основании лицензии или разрешения.

Налоговый период. Отчетный период устанавливается:

квартал — для индивидуальных предпринимателей, малых предприятий и плательщиков, использующих акваторию водного объекта;
месяц — для остальных плательщиков.

Внесение платы по итогам каждого отчетного периода производится не позднее 20 календарных дней после истечения этого периода. При этом в те же сроки плательщик обязан представить в налоговый орган по месту регистрации налоговую декларацию, а по месту пользования водным объектом — копию налоговой декларации.

Налоговые льготы. *Налоговой льготой* является уменьшение ставки платы законодательными или исполнительными органами субъектов РФ в пределах суммы платы, поступающей в их бюджет. Они также могут освобождать некоторых плательщиков от обязанности уплаты налога, если это необходимо.

Технология расчета. Сумма водного налога по итогам каждого отчетного периода должна определяться плательщиком самостоятельно исходя из соответствующих ставок платы и налоговой базы, с учетом предусмотренных льгот:

Сумма платы = Налогооблагаемая база • Ставка налога.

Сумма платы включается в себестоимость продукции (работ, услуг).

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, определяется 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.

Зачисление платы за пользование водными объектами в бюджеты производится в следующем соотношении: 40 % — в федеральный бюджет, 60 % — в бюджеты субъектов Федерации.

Пример. Расчет платы за пользование водными объектами производственным предприятием за отчетный период — месяц.

Установленный лимит забора воды для технологических нужд предприятия — 6000 м³ в месяц. Фактический объем воды, забранной из водного объекта, — 12000 м³. В отчетном периоде произведен также сброс сточных вод в пределах лимита 4000 м³ и сверх лимита 2000 м³.

Установленная ставка за забор воды в пределах лимита — 150 руб. за 1000 м³, за сверхлимитный забор воды — 750 руб. за 1000 м³ (150 • 5). Сумма платы за забор воды составляет 5400 руб. (900 + 4500), в том числе в пределах лимита 900 руб. (150 • 6) и сверх лимита 4500 (750 • 6).

Установленная ставка за сброс сточных вод в пределах лимита — 20 руб. за 1000 м³, сверх лимита 100 руб. за 1000 м³ (20 • 5). Сумма платы за сброс сточных вод составит 280 руб. (80 + 200), в том числе в пределах лимита 80 руб. (20 • 4), сверх лимита 200 руб. (100 • 2).

Общая сумма платы составит 5680 руб. (5400 + 280), в том числе в пределах лимита — 980 руб. (900 + 80) и сверх лимита 4700 руб. (4500 + 200). Из общей суммы платы 5680 руб. подлежит уплате в федеральный бюджет 2272 руб. (5680 • 40 % : 100 %), в региональный и местный бюджеты по 1704 руб. (4080 - 30 % : 100%).

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?
5. Какова налоговая база по водному налогу?
6. Каков порядок исчисления и уплаты налога?
7. Каковы сроки уплаты водного налога?
8. В какие бюджеты зачисляется плата за пользование водными объектами?

5.7. Акцизы

Экономическое содержание. 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 вторым по величине косвенным налогом после налога на добавленную стоимость.

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 налогообложения акцизы играют весьма существенную роль в финансовом положении налогоплательщиков с точки зрения обеспечения сбыта подакцизной продукции.

Акцизами облагаются подакцизные товары, не только произведенные и реализуемые на территории Российской Федерации, но и ввозимые на российскую таможенную территорию.

Законодательная база. Глава 22 Налогового кодекса РФ; постановление Правительства РФ от 12 июля 1999 г. № 797 «Об обязательной маркировке специальными марками алкогольной продукции, производимой на территории Российской Федерации» (с последующими изменениями и дополнениями); постановление Правительства РФ от 22 марта 1999 г. № 320 «О порядке освобождения от маркировки производимой на территории Российской Федерации алкогольной продукции, упаковка которой не позволяет осуществлять маркировку специальными марками» (с последующими изменениями и дополнениями).

Налогоплательщики. Плательщиками акцизов по подакцизным товарам являются производящие и (или) реализующие их:

организации;

индивидуальные предприниматели;

лица, признаваемые налогоплательщиками налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Организации и физические лица становятся налогоплательщиками в том случае, если они совершают операции, подлежащие налогообложению акцизами.

Вместе с тем 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 случае если ведение дел простого товарищества или договора о совместной деятельности осуществляется совместно всеми участ-

никами, они самостоятельно определяют участника, исполняющего обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза.

Указанное лицо несет все права и исполняет обязанности налогоплательщика, предусмотренные Налоговым кодексом РФ.

Объект налогообложения. Объектом обложения налогом считаются операции по производству и (или) реализации акцизных товаров, указанные в Налоговом кодексе РФ.

1. Подакцизными товарами признаются:

1) спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;

2) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9 %, кроме продукции, поименованной в ст. 181 Налогового кодекса РФ (не включаются: спиртосодержащие лекарственные, лечебно-профилактические, диагностические средства, препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию в 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 этилового спирта из пищевого сырья, водок, ликеро-водочных изделий и подлежащие дальнейшей переработке или использованию для технических целей и внесенные в Государственный реестр этилового спирта из пищевого сырья, алкогольной и алкогольсодержащей продукции;

3) алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликеро-водочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением виноматериалов);

4) пиво;

5) табачная продукция;

6) ювелирные изделия.

Ювелирными изделиями признаются изделия, произведенные использованием драгоценных металлов и их сплавов и (или) драгоценных камней и (или) культивированного жемчуга;

7) автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.);

8) автомобильный бензин;

9) дизельное топливо;

10) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей.

II. Подакцизным минеральным сырьем признается:

природный газ.

Объект налогообложения приводится в табл. 5.5.

Таблица 5.5

Объект налогообложения акцизами. Объект налогообложения при совершении операций с подакцизными товарами и операции, освобождаемые от налогообложения (кроме операций с природным газом)

Объект налогообложения	Операции, не подлежащие налогообложению
<p>Реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе: реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации; передача подакцизных товаров на безвозмездной основе, использование их при натуральной оплате</p> <p>Продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную собственность</p> <p>Передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров</p>	<p>Реализация денатурированного этилового спирта из всех видов сырья и спиртосодержащей денатурированной продукции организациям по специальным разрешениям на их поставку в пределах выделенных квот, утвержденных уполномоченными федеральными органами исполнительной власти</p> <p>Первичная реализация (передача) конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных и (или) налоговых органов или на уничтожение</p> <p>Передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации, а также передача в структуре организации произведенного этилового спирта из непищевого сырья для производства неподакцизных товаров</p>

Объект налогообложения	Операции, не подлежащие налогообложению
<p>Ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ</p> <p>Первичная реализация подакцизных товаров, происходящих и ввезенных на территорию РФ с территории государств—участников Таможенного союза без таможенного оформления.</p> <p>Реализация организациями с акцизных складов алкогольной продукции, приобретенной от налогоплательщиков — производителей указанной продукции либо с акцизных складов других организаций.</p> <p>Передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе.</p> <p>Передача на территории РФ лицом произведенных им из давальческого сырья либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья.</p> <p>Передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд.</p> <p>Передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный капитал организаций, в паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого товарищества</p>	<p>Ввоз на таможенную территорию РФ подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную собственность</p> <p>Реализация подакцизных товаров, помещаемых под таможенный режим экспорта за пределы территории РФ</p>

Налоговая база. Налоговая база при реализации (передаче) произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок определяется:

1) как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);

2) как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен, указанных сторонами сделок, без учета акциза, НДС и налога с продаж — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки (в процентах на единицу измерения). При этом налоговая база увеличивается на суммы, полученные за реализованные подакцизные товары в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов, в виде процента (дисконта) по векселям, процента по товарному кредиту либо иначе связанные с оплатой указанных товаров;

3) как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних *цен* реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии исходя из рыночных цен без учета акциза, НДС и налога с продаж — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки при безвозмездной передаче, совершении товарообменных (бартерных) операций, а также при натуральной оплате труда подакцизными товарами.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара.

При реализации подакцизного минерального сырья налоговая база определяется:

1) как стоимость реализованной (переданной) продукции, исчисленная исходя из применяемых цен, но не ниже государственных регулируемых цен, с учетом предоставленных в установленном порядке скидок без НДС и надбавки для газораспределительных организаций при реализации транспортированного (поставленного) газа непосредственно потребителям минуя газораспределительные организации — по природному газу;

2) как стоимость реализованной продукции за вычетом таможенных пошлин и расходов на транспортировку газа за пределами территории Российской Федерации — при реализации природного газа на экспорт (в случае реализации в государства СНГ без НДС).

При определении налоговой базы выручка налогоплательщика, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в валюту Российской Федерации по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату реализации подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья.

При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации налоговая база определяется:

по товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки — как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении;

по товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, — как сумма их таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины.

Налогоплательщик должен вести раздельный учет операций по производству и реализации (передаче) подакцизных товаров, облагаемых налогом по разным ставкам. Если раздельный учет не ведется, определяется единая налоговая база по всем операциям. При этом сумма налога будет исчисляться исходя из максимальной применяемой налогоплательщиком налоговой ставки от указанной единой налоговой базы.

Налоговая ставка. Налогообложение подакцизных товаров производится по единым на всей территории России налоговым ставкам (табл. 5.6), которые могут пересматриваться только путем внесения изменений в Налоговый кодекс РФ.

Таблица 5.6

Налоговые ставки

Вид подакцизного товара	Налоговая ставка за единицу измерения или в %
Этиловый спирт из всех видов сырья (за исключением спирта-сырца)	14 руб. 11 коп. за 1 л безводного этилового спирта
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 25 % (за исключением вин) и спирто-содержащая продукция	98 руб. 78 коп. 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)	72 руб. 91 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9 % включительно (за исключением вин)	50 руб. 60 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Вина (за исключением натуральных): виноградные специальные, оригинальные (крепленые), плодовые (крепленые), вермуты	41 руб. 20 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах

Вид подакцизного товара	Налоговая ставка за единицу измерения или в %
Вина шампанские и вина игристые	10 руб. 58 коп. за 1 л
Вина натуральные (за исключением шампанских, игристых)	1 руб. 20 коп. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта до 8,6 % включительно	3 руб. 70 коп. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 8,6 %	3 руб. 70 коп. за 1 л
Табачное сырье, табачные отходы, прочий промышленно изготовленный табак и промышленные заменители табака, используемые в качестве сырья для производства табачной продукции	0 %
Табачные изделия: табак трубочный	453 руб. 60 коп. за 1 кг
табак курительный	185 руб. 92 коп. за 1 кг
сигареты	11 руб. 20 коп. за 1 шт.
сигариллы, сигареты с фильтром длиной свыше 85 мм	84 руб. за 1000 шт.
сигареты с фильтром 1, 2, 3 и 4-го классов по ГОСТу	61 руб. 60 коп. за 1000 шт.
сигареты без фильтра, папиросы	11 руб. 20 коп. за 1000 шт.
Ювелирные изделия	5%
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л. с.) включительно	0 руб. за 0,75кВт (1 л. с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л. с.) и до 112,5 кВт (150 л. с.) включительно	11 руб. 20 коп. за 0,75 кВт (1 л. с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.), мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.)	112 руб. за 0,75кВт(1 л. с.)
Природный газ, реализуемый на территории России	15%

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, налога на добавленную стоимость и налога с продаж. Стоимость этих товаров исчисляется исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем месяце, а при их отсутствии — исходя из рыночных цен.

Налоговый период. Налоговым периодом признается *календарный месяц*.

Налоговые льготы. Акцизы являются единственным налогом в налоговой системе Российской Федерации, по которым федеральным законодательством не предусмотрено каких-либо льгот налогоплательщикам.

Особенности налогообложения алкогольной продукции. В гл. 22 Налогового кодекса установлены и определены особенности применения налоговых ставок в отношении алкогольной продукции. В связи с этим при реализации налогоплательщиками — производителями алкогольной продукции на акцизные склады налогообложение осуществляется по налоговым ставкам в размере 50 % соответствующих установленных законом ставок.

При реализации алкогольной продукции оптовыми организациями с акцизных складов налогообложение осуществляется в размере 50 % соответствующих установленных законом ставок.

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 России.

Порядок расчета и уплаты акциза. Сумма налога по подакцизным товарам, на которые установлена твердая ставка, определяется как произведение соответствующей ставки и налоговой базы:

$$\text{Сумма акциза} = \text{Объект обложения} \cdot \text{Ставка акциза.}$$

Например, произведено и реализовано 500 л этилового спирта. Ставка акциза на спирт составляет 12 руб. за один литр. Сумма акциза будет равна 6000 руб.

Сумма налога по подакцизным товарам (в том числе при их ввозе на территорию России), в отношении которых установлены адвалорные ставки, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

При расчете суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет по готовому подакцизному товару, как и в случае с НДС, используются налоговые вычеты.

Налоговое законодательство предоставило налогоплательщику право уменьшить в определенных случаях общую сумму акциза на установленные налоговые вычеты.

В частности, вычетам подлежат:

суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров или уплаченные им при ввозе подакцизных товаров из-за рубежа и использованных в дальнейшем в качестве сырья для производства других подакцизных товаров;

в случае передачи подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, если давальческим сырьем являются подакцизные товары. В этом случае вычитаются суммы налога, предъявленные продавцами 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, исчисленные и уплаченные собственником этого давальческого сырья при его производстве;

суммы налога, уплаченные на российской территории по этиловому спирту, произведенному из пищевого сырья, использованному для производства виноматериалов, которые в дальнейшем были использованы для производства алкогольной продукции.

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 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 производить при представлении налогоплательщиком копий платежных документов, подтверждающих факт уплаты налога владельцем сырья или же оплату владельцем стоимости сырья по ценам, включающим акциз.

Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиком в бюджет, по подакцизным товарам определяется самим налогоплательщиком по итогам каждого календарного месяца. Она равна общей сумме налога, уменьшенной на предусмотренные законом и подтвержденные документально вычеты.

Сумма налога по реализации или передаче подакцизного минерального сырья определяется также по итогам каждого налогового периода как общая сумма налога.

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.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превысит общую сумму налога, исчисленную по реализованным подакцизным товарам, 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.

Российское налоговое законодательство установило следующие *сроки и порядок уплаты налога* при реализации подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья.

Уплата налога при реализации подакцизных товаров, а также подакцизного минерального сырья в случаях, когда дата реализации определена налогоплательщиком как день оплаты указанной продукции, производится исходя из фактической реализации за истекший налоговый период не позднее последнего числа месяца, следующего за отчетным месяцем.

При реализации налогоплательщиком произведенных им остальных подакцизных товаров уплата налога производится исходя из фактической реализации указанных товаров за истекший налоговый период в следующие сроки:

по спирту этиловому, по спиртосодержащей продукции, алкогольной продукции и пиву, реализованным с 1-го по 15-е число включительно отчетного месяца — не позднее 30-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем.

Если эта продукция реализована с 16-го по последнее число отчетного месяца, то срок уплаты налога установлен не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем. В такие же сроки осуществляется уплата налога при реализации алкогольной продукции оптовыми организациями, а также при реализации нефти и стабильного газового конденсата, а также других подакцизных товаров.

Налоговый кодекс обязывает налогоплательщиков также представлять в налоговый орган по месту своей регистрации налоговую декларацию в срок не позднее последнего числа месяца, следующего за отчетным месяцем.

Особенности уплаты акциза при продаже акцизных марок. По постановлением Правительства РФ от 14 апреля 1994 г. № 319 была введена *маркировка* на спирт пищевой, винно-водочные изделия, табак и табачную продукцию.

Продажа марок акцизного сбора на алкогольную продукцию, производимую на территории России, осуществляется территориальными органами Министерства по налогам и сборам РФ только организациям — производителям (включая розлив) алкогольной продукции, имеющим лицензию на право производства (розлива) маркируемой продукции.

Маркировка продукции осуществляется марками, образцы которых утверждены Минфином России совместно с Министерством по налогам и сборам РФ и Минсельхозом России в трех вариантах: размерами в 160 x 20, 90 x 20 и 65 x 16 мм.

Марки акцизного сбора имеют степень защиты, исключающую возможность их подделки и нумерацию кодов регионов, выдающих марку. Выбор применяемых марок осуществляется предприятиями в зависимости от технических параметров маркировочных аппаратов, установленных на предприятии.

Пример. Приведем налоговый расчет и заполним декларацию по акцизам за май 2002 г. на примере предприятия, производящего и реализующего винно-водочные изделия двух видов.

Предприятие, производящее алкогольную продукцию, реализовало в мае: с 1 по 15 мая 300 л вина игристого и 400 л вина натурального; с 16 по 31 мая — 300 л вина игристого и 600 л вина натурального. При этом ставка акциза составляет 9 руб. 45 коп. за 1 литр по вину игристому и 3 руб. 15 коп. — по вину натуральному. Сумма акциза составит:

Вино	С 1 по 15 мая	С 16 по 31 мая
Игристое	3174(300 • 10,58)	3174(300 * 10,58)
Натуральное	1260 (400 • 3,15)	1890 (600 * 3,15)
Всего	4434	5064

Итого предприятие уплатит в бюджет 9498 руб.

Вопросы для самопроверки

1. Что относится к подакцизным товарам?
2. Кто является плательщиком акцизов в Российской Федерации?
3. Каковы особенности определения объекта налогообложения акцизами?
4. Какие операции в Российской Федерации не подлежат обложению акцизами?
5. Что собой представляет налоговая база при исчислении и уплате акцизов? Какова особенность ее определения при реализации товаров?
6. Каков порядок расчета акциза, подлежащего взносу в бюджет случае, если при производстве подакцизного товара использован другой подакцизный товар, по которому на территории России уже уплачен акциз?
7. Как засчитывается сумма акциза, уплаченного по сырью, использованному при производстве товаров, не облагаемых акцизами?

8. Кто и в каких нормативных актах определяет ставки акцизов?
9. Какие ставки существуют по акцизам?
10. Каков порядок исчисления и уплаты акцизов в бюджет?
11. Каковы сроки уплаты акцизов в бюджет ?
12. Как формируется налоговая база при реализации товаров, облагаемых разными ставками акциза ?
13. Что такое налоговые вычеты? Каков порядок их применения?

5.8. Таможенные пошлины и сборы

Экономическое содержание. Таможенная пошлина как экономическая категория появилась на этапе возникновения обмена результатами труда между отдельными государственными образованиями. Первоначально таможенные пошлины служат только фискальным инструментом государства для пополнения своих доходов (в 2000 г. они составили 25 % от всех налоговых поступлений), хотя они оказывают более глубинные воздействия на экономические процессы внутри государства. Среди основных целей введения таможенных пошлин значатся:

защита экономики Российской Федерации от неблагоприятного воздействия иностранной конкуренции;

обеспечение условий для эффективной интеграции России в Мировую экономику;

рационализация товарной структуры ввоза товаров в Российскую Федерацию.

По своей сути, таможенные пошлины — это инструмент обложения налогом внешней торговли.

С экономической точки зрения, как любой косвенный налог, таможенная пошлина поддается переложению путем включения в цену товара. Конечным плательщиком — носителем налога выступает покупатель, который приобретает товар по цене, включающей пошлины. Таким образом, таможенная пошлина, увеличивая цену товара, снижает его конкурентоспособность. Этим достигается защита внутреннего рынка и национальных товаропроизводителей, обеспечивается постепенность перехода к мировым ценам.

Законодательная база. Закон РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» (с изменениями); Федеральный закон от 13 октября 1995 г. № 157-ФЗ «О государственном регулировании внешнеторговой деятельности» (с изменениями от 8 июля 1997 г. и 10 февраля 1999 г.); Федеральный закон от 14 апреля 1998 г. № 63-ФЗ «О мерах по защите экономических интересов Российской Федерации при осуществлении внешней торговли товарами»; порядок определения таможенной стоимости товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации (утвержден постановлением

Классификация таможенных пошлин по видам

По направлению движения товаров	По целям	По ставкам
Импортные	Антидемпинговые	Специфические
Экспортные	Компенсационные	Адвалорные
Транзитные	Специальные, преференциальные	Комбинированные, альтернативные

Правительства РФ от 5 ноября 1992 г. № 856); постановление Правительства РФ 63 от 7 декабря 1996 г. № 1461 «О Порядке определения таможенной стоимости товаров, вывозимых с таможенной территории Российской Федерации».

Налогоплательщики. Субъектом таможенных платежей выступает лицо, являющееся собственником товаров, их покупателем, владельцем, перемещающее товары и транспортные средства через таможенную границу Российской Федерации. Вместе с тем им может являться *декларант* — лицо, перемещающее товары через таможенную границу, заявляющее (декларирующее) и предъявляющее товары для целей таможенного оформления.

Объект налогообложения. Объектом налогообложения являются товары, перемещаемые через таможенную границу Российской Федерации, любое движимое имущество, в том числе валюта, валютные ценности, электрическая и тепловая энергии, транспортные средства, за исключением используемых для международных перевозок.

Налоговая база. Порядок таможенной оценки товаров, ввозимых на таможенную территорию России, изложен в Законе РФ «О таможенном тарифе». Он соответствует общим принципам системы таможенной оценки, принятым в международной практике. Основой для исчисления платежей является таможенная стоимость.

Таможенная стоимость заявляется декларантом, который представляет оформленную декларацию таможенной стоимости таможенному органу Российской Федерации при фактическом перемещении товара через границу.

Таможенная стоимость товара определяется самим декларантом. Для этого существуют шесть методов оценки, которые применяются в указанном порядке:

- 1 — по цене сделки с ввозимыми товарами;
- 2 — по цене сделки с идентичными товарами;
- 3 — по цене сделки с однородными товарами;
- 4 — вычитания стоимости;
- 5 — сложения стоимости;
- 6 — резервный.

Основным методом определения таможенной стоимости является метод 1 — по цене сделки с ввозимыми товарами. В том случае, если основной метод не может быть использован, применяется последовательно каждый из перечисленных методов. При этом каждый последующий метод применяется только тогда, когда не может быть использован предыдущий.

Налоговая ставка. Классификация таможенных платежей, предусмотренных действующим таможенным законодательством, представлена в табл. 5.7.

В зависимости от направления движения товаров и их происхождения пошлины подразделяются на следующие виды:

импортные (ввозные) — облагают товары, ввозимые в страну. Импортные пошлины удорожают товары, ввозимые на таможенную территорию страны, препятствуют их проникновению на внутренний рынок и способствуют развитию национального производства;

экспортные (вывозные) — облагают товары, идущие на экспорт. Экспортные пошлины являются ограничителем экспорта товаров, необходимых для развития национальной экономики и насыщения отечественного рынка, а также служат дополнительным источником доходов государственного бюджета;

транзитные — на иностранные товары, провозимые через территорию страны в третьи страны.

На отдельные товары могут устанавливаться *сезонные* импортные и экспортные таможенные пошлины на срок не более шести месяцев в году с целью временного ограничения либо стимулирования ввоза или вывоза товаров.

В зависимости от цели таможенные пошлины подразделяются на антидемпинговые, компенсационные, специальные и преференциальные.

Антидемпинговые пошлины обеспечивают защиту внутреннего рынка от ввоза товаров по демпинговым ценам. Под *демпингом* подразумевается экспорт товаров по ценам ниже цен мирового рынка. Антидемпинговые таможенные пошлины повышают цены на импортные товары на внутреннем рынке до нормального уровня и обеспечивают доходы государственному бюджету.

Компенсационные пошлины взимаются сверх обычных. Они применяются в целях снижения конкурентоспособности импортных товаров на внутреннем рынке и играют протекционистскую роль. Ставки компенсационных пошлин могут значительно превышать ставки ввозных пошлин на тот же товар.

Компенсационные пошлины применяются в двух случаях:

1) при ввозе товаров, на производство или экспорт которых применялись субсидии. Эти пошлины призваны защитить от

возможного ущерба отечественных производителей аналогичных или конкурирующих товаров. Субсидированный ввоз препятствует организации и расширению производства подобных товаров в стране импорта;

2) при вывозе из страны товаров, на производство или экспорт которых направлялись субсидии, если такой вывоз мог нанести ущерб стране потерей доходов государственного бюджета. Ставки компенсационных пошлин устанавливаются в пределах суммы субсидий.

Специальные таможенные пошлины применяются в качестве:

меры защиты, если на таможенную территорию России ввозятся товары в таких количествах или на таких условиях, которые наносят или угрожают нанести ущерб отечественным производителям;

меры предупреждения в отношении участников внешнеэкономических связей, нарушающих интересы России;

ответной меры на дискриминационные действия отдельных стран и их союзов;

меры пресечения недобросовестной конкуренции.

Ставки специальных пошлин устанавливаются в каждом отдельном случае.

Антидемпинговые, компенсационные и специальные пошлины применяются при наличии соответствующих условий и обстоятельств, выявленных в результате расследования, проводимого государственными органами Российской Федерации в исключительных случаях.

Преференциальными (предпочтительными) называются льготные пошлины, вводимые в пониженных размерах для одной или нескольких стран, для поощрения импорта определенных товаров. В мировой практике используется Генеральная система преференций для развивающихся стран, способствующая повышению конкурентоспособности их товаров на рынках импортирующих стран. Россия участвует в Генеральной системе преференций как импортер, что не совсем соответствует современному экономическому положению страны, которая сама может претендовать на предоставление преференций ее экспортерам со стороны развитых стран.

Исходя из строения ставки, таможенные пошлины подразделяют на следующие виды:

адвалорные, исчисляемые в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров (от лат. *ad valorem* — от стоимости);

специфические (твердые), устанавливаемые в определенной денежной сумме с единицы измерения облагаемых товаров;

смешанные (комбинированные), сочетающие оба вышеназванных вида таможенного обложения;

альтернативные, когда для некоторых товаров действуют адвалорная и специфическая ставки и взимается наибольшая из них. Данный вид ставок в Российской Федерации не применяется.

Для определения вида таможенной пошлины необходимо установить страну происхождения товара. Такой страной считается та, в которой товары были полностью произведены или подверглись в достаточной степени переработке или обработке. Под страной происхождения товара могут пониматься группа стран, таможенные союзы стран, регион или часть страны.

В зависимости от страны происхождения товара применяются дифференцированные ставки импортных таможенных пошлин.

Импортный таможенный тариф Российской Федерации включает три вида ставок: базовые, максимальные и преференциальные.

Базовые ставки применяются в отношении товаров, происходящих из стран, в торгово-политических отношениях России с которыми действует режим наиболее благоприятствуемой нации. Он состоит в том; что страны предоставляют друг другу в области торговых отношений такие же преимущества и льготы, какие они предоставляют третьим странам. В настоящее время соглашения о взаимном предоставлении режима наибольшего благоприятствования заключены Россией с большинством стран, имеющих с ней экономические отношения.

В отношении товаров, происходящих из стран, не пользующихся режимом наибольшего благоприятствования, применяются *максимальные* ставки. Для их расчета базовые ставки импортной пошлины увеличиваются вдвое.

К большинству товаров, происходящих из развивающихся стран, применяются *преференциальные* ставки. Для этого базовые ставки Умножаются на коэффициент 0,75.

Налоговый период. Сроком уплаты таможенных платежей является *дата принятия таможенной декларации* к таможенному оформлению. Таможенная декларация подается в сроки, не превышающие 15 дней с даты представления товаров и транспортных средств таможенному органу.

Налоговые льготы. Плательщикам таможенных пошлин могут предоставляться различные льготы и преференции. Они предусматриваются в Законе РФ «О таможенном тарифе» и призваны стимулировать в интересах страны расширение и совершенствование структуры экспорта и импорта с целью повышения эффективности внешнеэкономических связей страны, деятельности отечественных предприятий и внешнеторговых организаций, а также развития инвестиционной деятельности национальных организаций за рубежом и операций на мировых валютных рынках.

Под *таможенными преференциями* понимаются особые льготы, предоставляемые страной отдельным государствам на началах взаимности или в одностороннем порядке в виде освобождения от таможенной пошлины, снижения ставок или установления квот на предпочтительный ввоз товаров, происходящих из государств, образующих со страной таможенный союз (или ведущих подготовку

к его созданию), зоны свободной торговли; товаров, происходящих из развивающихся стран, для которых применяется национальная система преференций России.

Тарифные льготы предоставляются на отдельные группы товаров в виде возврата ранее уплаченных пошлин, снижения ставок и в исключительных случаях освобождения от пошлин (рис. 5.12).

От взимания импортных пошлин освобождены книги, газеты, репродукции и прочие изделия полиграфической промышленности; детская одежда и принадлежности к ней; медицинские, хирургические и лабораторные стерилизаторы; инвалидные коляски и оборудование к ним, аппаратура, приборы и устройства, применяемые в медицине и ветеринарии, медицинская мебель.

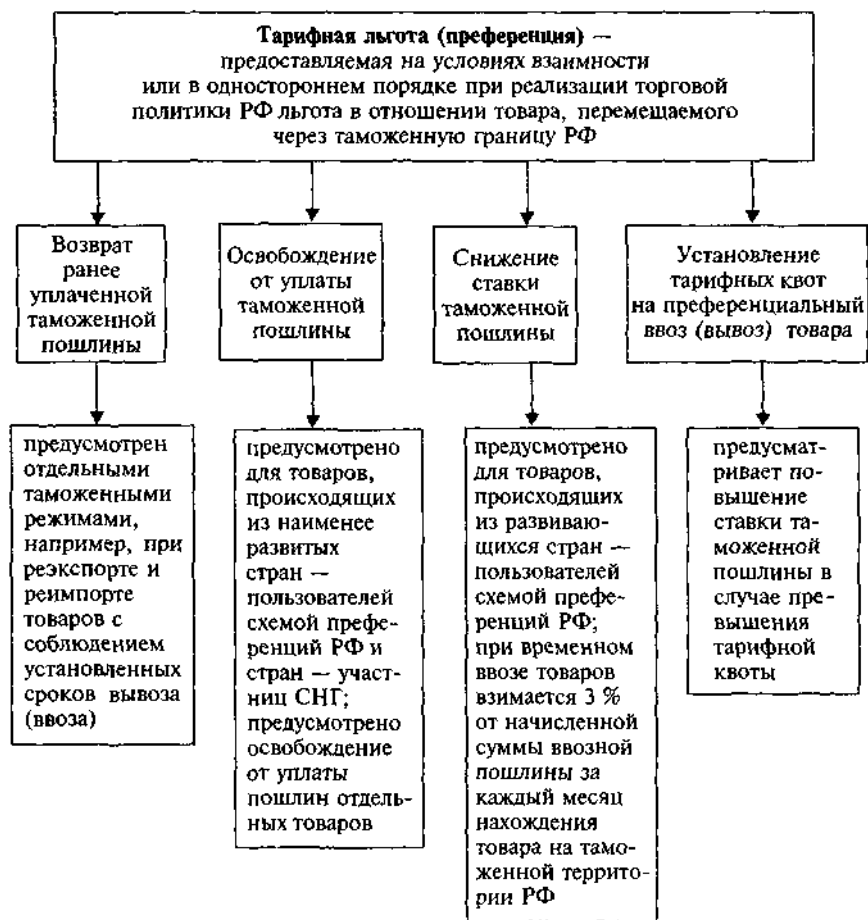


Рис. 5.12. Классификация таможенных льгот

Кроме того, от уплаты таможенной пошлины освобождаются следующие товары:

транспортные средства, совершающие международные перевозки, снаряжение и имущество, необходимое для их нормальной эксплуатации в пути или приобретенные за границей в связи с ликвидацией, поломкой этих транспортных средств;

вывозимые с территории страны предметы материально-технического снабжения, снаряжение, топливо, сырье, продовольствие и другое имущество для обеспечения производственной деятельности российских и зафрахтованных российскими лицами судов и ввозимая в страну продукция их промысла;

предметы, пользующиеся по международным договорам правом беспошлинного ввоза и вывоза иностранными организациями и лицами для официального и личного пользования;

русская и иностранная валюта, ценные бумаги и некоторые другие.

Тарифными льготами пользуются следующие группы товаров: временно ввозимые и вывозимые из России под таможенным контролем;

вывозимые в качестве комплектных поставок для сооружения объектов инвестиционного сотрудничества за рубежом в соответствии с межправительственными соглашениями;

вывозимые с таможенной территории России в пределах объемов на экспорт для федеральных государственных нужд;

ввозимые в качестве вклада в уставные фонды предприятий с иностранными инвестициями и иностранных предприятий, а также вывозимые этими предприятиями отдельные виды товаров собственного производства.

Если международным договором или соглашением предусмотрено иной порядок взимания и уплаты таможенных пошлин по сравнению с законодательством Российской Федерации, то применяются правила международного договора.

Расчет налога. Произведем расчет ввозной пошлины в отношении товаров, облагаемых ввозной таможенной пошлиной по комбинированным ставкам.

Пример. На территорию России ввозится автомобиль «Опель» выпуска 1999 г., с объемом двигателя 2000 куб. см и декларированной стоимостью в 15000 долл.

Согласно правилам таможенного оформления необходимо оплатить 30 % таможенной стоимости, но не менее 1,9 евро за каждый куб. см объема двигателя. Это правило установлено для того, чтобы ограничить желание налогоплательщика устанавливать при ввозе минимальные цены.

Из этих двух расчетных показателей выбирают больший:

$15000 \cdot 30\% = 4500$ (долл.); $2000 \cdot 1,9 \cdot 1,2 = 4560$ (долл.),

где 1,2 — коэффициент пересчета курса евро в долл.

Выбирается 4560 долл. как максимальный.

Кроме таможенной пошлины, которая целиком поступает в государственный бюджет, на таможне взимается сбор за таможенное оформление по ставке 0,1 % (от таможенной стоимости) и равный 15 долл.

Акциз на ввозимый в нашем примере автомобиль не взимается, так как объем его двигателя менее 2500 куб. см.

Однако ввозной НДС, начисляемый от стоимости товара, увеличенной на саму величину таможенной пошлины, следует рассчитать: $(15000 \text{ долл.} + 4560 \text{ долл.}) \cdot 20 \% = 3912 \text{ долл.}$

Итого на таможенном терминале налогоплательщик уплатит 8487 долл. $(4560 + 15 + 3912)$, что составляет 56 % самой стоимости автомобиля. Рассматриваемый пример ярко демонстрирует, как удорожание товара за счет ввозной пошлины препятствует проникновению на внутренний рынок импортных автомобилей.

Вопросы для самопроверки

1. Каково назначение таможенных пошлин?
2. Назовите виды таможенных пошлин и кратко охарактеризуйте их.
3. Сколько существует способов определения таможенной стоимости товаров?
4. Назовите сроки представления таможенной декларации.
5. Что является объектом налогообложения таможенными пошлинами?
6. Что такое преференции и как они применяются?

5.9. Налог на операции с ценными бумагами

Экономическое содержание. Согласно ст. 5 Закона РФ «О налоге на операции с ценными бумагами» от 12 декабря 1991 г. № 2023-1 сумма налога уплачивается плательщиком-эмитентом одновременно с представлением документов на регистрацию эмиссии и перечисляется в федеральный бюджет. Учитывая данную норму, настоящий Закон распространяется на эмиссионные ценные бумаги (акции и облигации) и не распространяется на векселя и другие неэмиссионные ценные бумаги.

При эмиссии облигаций данный налог уплачивается со всей номинальной суммы, на которую выпускаются облигации.

Законодательная база. Закон РСФСР «О налоге на операции с ценными бумагами» от 12 декабря 1991 г. № 2023-1 (с изменениями и дополнениями); письмо Федеральной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку, Государственной налоговой службы РФ, Минфина России от 12 апреля 1996 г. № ДВ-2040, 05-02-03, 04-07-06 «О порядке применения Закона РФ от 12 декабря 1991 г. № 2023-1 «О налоге на операции с ценными бумагами» (с изменениями)».

Налогоплательщики. В соответствии с Законом РФ «О налоге на операции с ценными бумагами» *плательщиками* налога на опера-

ции с ценными бумагами являются юридические лица — *эмитенты ценных бумаг*.

Объект налогообложения. Объектом налогообложения на операции с ценными бумагами является номинальная сумма выпуска ценных бумаг, заявленная эмитентом. При этом не подлежит обложению налогом номинальная сумма выпуска ценных бумаг акционерных обществ, осуществляющих первичную эмиссию ценных бумаг, увеличение уставного капитала на величину переоценок основных фондов, производимых по решению Правительства РФ, реорганизацию в форме слияния, разделения или выделения акционерных обществ, консолидацию, дробление или конвертацию размещенных ранее акций одного типа в акции другого типа без изменения размера уставного капитала акционерного общества. Не является объектом обложения также номинальная сумма выпуска ценных бумаг акционерного общества, конвертируемых в акции акционерного общества, к которому осуществляется присоединение, не превышающая размера уставного капитала присоединяемого акционерного общества.

Под *первичной эмиссией* (размещением) понимается первоначальное размещение акций среди первых владельцев. Существенный признак первичной эмиссии заключается в том, что она осуществляется по единой продажной цене (номинальной стоимости) для приобретателей и предоставляет их владельцам одинаковый объем полномочий.

При увеличении уставного капитала акционерного общества путем повышения номинальной стоимости акций налогообложению подлежит разница между заявленной эмитентом суммой выпуска акций нового номинала и величиной уставного капитала до его увеличения.

Налоговая ставка. Ставка налога на операции с ценными бумагами составляет 0,8 % номинальной суммы выпуска. В случае отказа в регистрации эмиссии налог не возвращается.

Налоговый период. Сумма налога уплачивается плательщиком одновременно с предоставлением документов на регистрацию эмиссии и перечисляется в федеральный бюджет.

В случае нарушения условий реструктуризации задолженности акционерных обществ перед бюджетами всех уровней налог по эмиссионным ценным бумагам, переданным в пользу соответствующего уполномоченного органа исполнительной власти, уплачивается эмитентом ценных бумаг в течение трех рабочих дней со дня уведомления соответствующим органом исполнительной власти акционерного общества о продаже указанных ценных бумаг и перечисляется в федеральный бюджет. В течение трех рабочих дней со дня уплаты налога плательщик представляет в соответствующий налоговый орган расчет (декларацию) суммы налога с указанием общего объема выпуска ценных бумаг.

Налоговые льготы. По данному налогу налоговые льготы не установлены.

Расчет налога. Плательщик исчисляет сумму налога самостоятельно исходя из номинальной суммы выпуска и соответствующей налоговой ставки. Налог на операции с ценными бумагами, осуществленные в иностранной валюте, исчисляется в рублях в пересчете по курсу, устанавливаемому Центральным банком РФ и действующему на дату регистрации эмиссии.

Сумма налога перечисляется в федеральный бюджет в размере 100 %. Законом РФ «О налоге на операции с ценными бумагами» не установлен источник уплаты налога, в связи с этим уплата данного налога производится за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после налогообложения.

Пример. Акционерное общество выпустило акции в связи с увеличением акционерного капитала на сумму 2400000 руб. Налог на операции с ценными бумагами составит: $(2400000 * 0,8\%) : 100\% = 19200$ руб.

Вопросы для самопроверки

1. В каком случае и кем уплачивается налог на операции с ценными бумагами?
2. Как рассчитать сумму налога?
3. Какая ставка предусмотрена законодательством по налогу на операции с ценными бумагами?

5.10. Налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте

Экономическое содержание. Налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте (далее — иностранная наличная валюта), был введен в 1997 г. в соответствии с Федеральным законом от 21 июля 1997 г. № 120-ФЗ. Одна из важнейших причин принятия Закона о введении этого налога — огромный дефицит федерального бюджета, накопленная задолженность по зарплате и денежному довольствию лиц, работающих в бюджетных организациях. Этот налог, несмотря на его относительно скромный удельный вес в общем объеме налоговых поступлений, стал одним из многих инструментов пополнения государственной казны. Второе предназначение данного налога — ослабить ярко выраженную «долларизацию» российской экономики. Вводя налоговые ограничения на покупку населением иностранной валюты, законодательная и исполнительная власть стремилась сократить запасы иностранной валюты и тем самым укрепить российский рубль.

Законодательная база. Федеральный закон от 21 июля 1997 г. № 120-ФЗ «О налоге на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте» (с изменениями и дополнениями); инструкция Государственной налоговой службы РФ от 7 августа 1997 г. № 45 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте» (с изменениями и дополнениями).

Налогоплательщики. Плательщиками налога на покупку наличной иностранной валюты являются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства, а также физические лица, зарегистрированные в качестве предпринимателей без образования юридического лица.

В качестве плательщика налога выступают также и юридические лица, образованные в соответствии с российским законодательством, иностранные юридические лица, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, а также филиалы и представительства российских и иностранных юридических лиц.

Все вышеперечисленные лица являются плательщиками, если они совершают следующие операции:

- 1) покупка наличной иностранной валюты за наличные рубли;
- 2) покупка платежных документов в иностранной валюте за наличные рубли;
- 3) выплата с валютных счетов наличной иностранной валюты физическим лицам при условии поступления этих средств на валютные счета с рублевых счетов;
- 4) покупка у физических лиц за наличные рубли иностранных денежных знаков, не подлежащих обращению из-за дефектов;
- 5) выдача иностранной валюты владельцам пластиковых карт с рублевых карточных счетов.

Кредитные организации при покупке наличных иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте, также являются плательщиками налога с выплаченных сумм продавцу по указанным операциям в рублевом эквиваленте.

Не относятся к плательщикам данного налога организации, деятельность которых финансируется из бюджетов всех уровней, а также Центральный банк России.

Объект налогообложения. Объектом обложения налогом являются операции по покупке за рубли иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте.

Вместе с тем законом установлены операции, которые не являются операциями по покупке наличной иностранной валюты:

- 1) расчеты в иностранной валюте, осуществляемые владельцами пластиковых карт с рублевых карточных счетов, за исключением получения наличной иностранной валюты;

2) покрытие рублевых перечислений за счет средств в иностранной валюте со счетов владельцев пластиковых карт при осуществлении этими владельцами платежей в рублях с указанием валютных карточных счетов;

3) операции по выдаче наличной иностранной валюты по банковским вкладам (депозитам), открытым в иностранной валюте, включая выдачу наличной иностранной валюты с валютных счетов;

4) операции по покупке наличной иностранной валюты кредитными организациями у Центрального банка Российской Федерации, а также у других кредитных организаций, имеющих лицензию Центрального банка Российской Федерации на совершение операций по купле-продаже иностранной валюты в наличной и безналичной формах.

Налоговая база. Налогооблагаемой базой является сумма в рублях, уплачиваемая при совершении вышеуказанных операций.

Налоговая ставка. Ставка налога установлена в размере 1 % налоговой базы. При этом законодательством установлено, что плательщики налога сами не перечисляют причитающиеся суммы налога в бюджет.

Обязанность по исчислению, удержанию налога с плательщиков и перечислению его в соответствующий бюджет возложена на кредитные организации, производящие операции с иностранными денежными знаками и платежными документами, выраженными в иностранной валюте.

Налоговый период. Налоговый период как таковой *не установлен*, поскольку удержание налога производится с поступивших от физических и юридических лиц (резидентов и нерезидентов) денежных средств в рублях в момент получения плательщиками налога наличной иностранной валюты.

Суммы налога перечисляются кредитными организациями в федеральный бюджет и бюджеты субъектов РФ, на территориях которых произведены операции по покупке наличной иностранной валюты, не позднее операционного дня, следующего за операционным днем удержания налога. Если операционный день приходится на выходной или праздничные дни, то операционным днем считается рабочий день, следующий за выходным или праздничным днем.

Технология расчета. Приведем пример расчета налога.

Пример. Физическое лицо — гражданин Кукушкин А.Н. приобрел в 2001 г. в АКБ «Волна» 500 долл. США и 200 немецких марок, при этом курс продажи валют в банке в этот день составлял соответственно 1 долл. — 28,34 руб., 1 марка — 13,65 руб.

Налогооблагаемая база составила: 14170 руб. (500 • 28,34) и 2730 руб. (200 • 13,65) соответственно.

Сумма налога равна: (14 170 руб. + 2730 руб.) • 1 % : 100 % = 169 руб.

Вопросы для самопроверки

1. Кто является плательщиком налога?

2. Что является объектом обложения по налогу на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте?

3. Как определяется налоговая база по налогу на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте?

4. Каков размер ставки налога на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте?

5. В какие сроки и кто уплачивает налог на покупку иностранных денежных знаков?

6. Каковы особенности исчисления и уплаты налога на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте?

5.11. Государственная пошлина

Экономическое содержание. Под *государственной пошлиной* понимается установленный Законом РФ «О государственной пошлине» обязательный и действующий на всей территории России платеж, взимаемый за совершение юридически значимых для налогоплательщика действий либо выдачу документов уполномоченными органами или должностными лицами.

Эти платежи призваны компенсировать в некоторой степени расходы государства на содержание ряда административных органов.

Законодательная база. Закон РФ «О государственной пошлине» (с изменениями от 31 декабря 1995 г., 20 августа 1996 г., 19 июля 1997 г., 21 июля 1998 г.); инструкция Госналогслужбы России от 15 мая 1996 г. № 42 «По применению Закона Российской Федерации "О государственной пошлине"» (с изменениями от 7 октября 1996 г., 6 июля 1998 г., 19 февраля 1999 г.).

Налогоплательщики. Плательщиками государственной пошлины являются:

юридические лица независимо от форм собственности;
граждане Российской Федерации;
иностранцы граждане;
лица без гражданства;

обращающиеся за совершением юридически значимых действий или выдачей документов. При обращении нескольких лиц, не имеющих права на льготы, государственная пошлина уплачивается в полном размере в равных долях или долях, согласованных между ними.

Объект налогообложения. Объекты взимания государственной пошлины представлены на рис. 5.13.



Рис. 5.13. Объекты взимания государственной пошлины

Налоговая ставка. При уплате государственной пошлины по исковым заявлениям имущественного характера цена иска зависит от вида иска и будет определяться соответственно взыскиваемой суммой, стоимостью отыскиваемого имущества, совокупностью платежей за один год и т. д. Цена иска, по которой исчисляется пошлина, указывается истцом, а в соответствующих случаях — судьей по правилам, установленным гражданско-процессуальным законодательством. При затруднительности определения цены иска в момент его предъявления размер государственной пошлины устанавливается судьей предварительно, с последующим довысканием пошлины сообразно цене иска, определенной судом позднее при разрешении дела.

За искивые заявления, содержащие требования имущественного и неимущественного характера, взимается одновременно государственная пошлина, установленная для исковых заявлений Имущественного характера и для исковых заявлений неимущественного характера.

По делам, рассматриваемым судами общей юрисдикции, государственная пошлина уплачивается до подачи соответствующего заявления (жалобы) или кассационной жалобы, а также при выдаче судом копий документов. Ставки государственной пошлины представлены в табл. 5.8.

Таблица 5.8

Ставки государственной пошлины

1. По делам, рассматриваемым в суд общей юрисдикции		
№ п/п	Объект взимания государственной пошлины	Размер ставок государственной пошлины
1.1	Исковые заявления имущественного характера при цене иска: свыше 1 млн руб. до 10 млн руб. свыше 1 млн руб. до 10 млн руб. свыше 10 млн руб. до 50 млн руб. свыше 50 млн руб. до 100 млн руб. свыше 100 млн руб. до 500 млн руб. свыше 500 млн руб.	5 % от цены иска 50 тыс. руб. + 4 % от суммы свыше 1 млн. руб. 410 тыс. руб. + 3 % от суммы свыше 10 млн руб. 1 млн 610 тыс. руб. + 2 % от суммы свыше 50 млн руб. 2 млн 610 тыс. руб. + 1 % от суммы свыше 100 млн руб. 1,5 % от цены иска
1.2	Заявления о повторной выдаче судебного приказа	50 % от размера государственной пошлины, взимаемой при подаче исковых заявлений имущественного характера
1.3	Кассационные жалобы на решения суда; надзорные жалобы по делам, которые не были обжалованы в кассационном порядке: по спорам неимущественного характера	50 % от размера государственной пошлины, взимаемой при подаче исковых заявлений (жалоб) неимущественного характера

№ п/п	Объект взимания государственной пошлины	Размер ставок государственной пошлины
	по спорам имущественного характера	50 % от размера государственной пошлины, исчисленной из суммы оспариваемой стороной или другим лицом, участвующим в деле
1.4	Исковые заявления о расторжении брака	Однократный минимальный размер оплаты труда (МРОТ)
1.5	Исковые заявления о расторжении брака с лицом, признанным в установленном порядке безвестно отсутствующим или недееспособным вследствие психического расстройства, либо с лицом, осужденным к лишению свободы на срок свыше трех лет	20 % от МРОТ
1.6	Исковые заявления о разделе имущества, находящегося в общей собственности (выделе доли из него): если спор о признании права собственности на это имущество ранее не разрешался судом если спор о признании права собственности на это имущество судом ранее был разрешен	Размер государственной пошлины определяется в соответствии с п. 1.1 Размер государственной пошлины определяется в соответствии с п. 1.5
1.7	Исковые заявления неимущественного характера, а также иски о признании имущественного характера, не подлежащие оценке: для граждан для юридических лиц	10% от МРОТ 10-кратный МРОТ
1.8	Жалобы на решения и действия (бездействие) органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений, иных организаций, должностных лиц, нарушающих права и свободы граждан	15% от МРОТ
1.9	Заявления, жалобы по делам особого производства	10% от МРОТ

№ п/п	Объект взимания государственной пошлины	Размер ставок государственной пошлины
1.10	Повторная выдача копий (дубликатов) решений, приговоров, определений, постановлений суда, копий дубликатов, других документов из дел, выдаваемых судом по просьбе сторон или других лиц, участвующих в деле, а также выдача копий дубликатов названных документов, выдаваемых судом по просьбе заинтересованных лиц	1 % от МРОТ за страницу документа
<i>2. По делам, рассматриваемым в арбитражных судах</i>		
2.1	Исковые заявления имущественного характера при цене иска: до 10 млн руб. свыше 10 млн руб. до 50 млн руб. свыше 50 млн руб. до 100 млн руб. свыше 100 млн руб. до 500 млн руб. свыше 500 млн руб. до 1 млрд руб. свыше 1 млрд руб.	5 % от цены иска, но не менее минимального размера оплаты труда 500 тыс. руб. + 4 % от суммы свыше 10 млн руб. 2 млн руб. + 3 % от суммы свыше 50 млн руб. 3 млн 600 тыс. руб. + 2 % от суммы свыше 100 млн руб. 11 млн 600 тыс. руб. + 1 % от суммы свыше 50 млн руб. 16 млн 600 тыс. руб. + 0,5 % от суммы свыше 1 млрд руб., но не свыше тысячекратного МРОТ
2.2	Исковые заявления по спорам, возникающим при заключении, изменении или расторжении договоров, и по спорам о признании сделок недействительными	20-кратный МРОТ
2.3	Исковые заявления о признании недействительными (полностью или частично) ненормативных актов государственных органов, органов местного самоуправления и иных органов: для граждан для организаций	20% от МРОТ 10-кратный МРОТ

№ п/п	Объект взимания государственной пошлины	Размер ставок государственной пошлины
2.4	Иные искивые заявления неимущественного характера, в том числе заявления о признании права, о присуждении к исполнению обязанности в натуре	10-кратный МРОТ
2.5	Заявления о признании организации и индивидуальных предпринимателей несостоятельными (банкротами)	10-кратный МРОТ
2.6	Заявления об установлении фактов, имеющих юридическое значение	5-кратный МРОТ
2.7	Заявления о вступлении в дело третьих лиц, заявляющих самостоятельные требования на предмет спора: по спорам неимущественного характера по спорам имущественного характера	По размеру государственной пошлины, взимаемой при подаче искового заявления неимущественного характера По размеру государственной пошлины, исчисленной исходя из оспариваемой третьим лицом суммы
2.8	Заявления о выдаче исполнительного листа на принудительное исполнение решения третейского суда	5-кратный МРОТ
2.9	Апелляционные и кассационные жалобы на решения и постановления арбитражного суда, а также на определения о прекращении производства заявления по делу, об оставлении иска без характера рассмотрения, о наложении судебных штрафов, о выдаче исполнительного листа на принудительное исполнение решений третейского суда и об отказе в выдаче исполнительного листа: по спорам неимущественного характера	5-кратный МРОТ 50 % от размера государственной пошлины, взимаемой при подаче искового заявления неимущественного характера (2.2-2.8)

№ п/п	Объект взимания государственной пошлины	Размер ставок государственной пошлины
	по спорам имущественного характера	50 % от размера государственной пошлины, исчисленной исходя из оспариваемой заявителем суммы
<i>3. За совершение нотариальных действий</i>		
3.1	Удостоверение договоров, предметом которых является отчуждение недвижимого имущества (земельных участков, жилых домов, квартир, дач, сооружений и иного недвижимого имущества); дарения транспортных средств: детям, в том числе усыновленным, супругу, родителям, родным братьям и сестрам другим лицам	0,5 % от суммы договора, но не менее 50 % от МРОТ 1,5 % от суммы договора, но не менее одного МРОТ
3.2	Удостоверение прочих договоров, предмет которых подлежит оценке	1,5% суммы договора, но не менее 50 % от МРОТ
3.3	Удостоверение договора поручительства	0,5 % от суммы, на которую принимается обязательство, но не менее 50 % от МРОТ
3.4	Удостоверение договоров, предмет которых не подлежит оценке	2-кратный МРОТ
3.5	Удостоверение завещаний	МРОТ
3.6	Удостоверение доверенностей на право пользования и (или) распоряжения имуществом (за исключением автотранспорта): детям, в том числе усыновленным, супругу, родителям, родным братьям и сестрам другим лицам	50 % от МРОТ МРОТ
3.7	Удостоверение доверенностей на право пользования и (или) распоряжения автотранспортными средствами: детям, в том числе усыновленным, супругу, родителям, родным братьям и сестрам другим лицам	МРОТ 2-кратный МРОТ

№ п/п	Объект взимания государственной пошлины	Размер ставок государственной пошлины
3.8	Удостоверение доверенностей	20 % от МРОТ
3.9	Совершение морского протеста	15-кратный МРОТ
3.10	Свидетельствование верности перевода документа с одного языка на другой	1 % от взыскиваемой суммы
3.11	Принятие на депозит денежных сумм и ценных бумаг	0,5 % от принятой денежной суммы и стоимости ценных бумаг
3.12	Совершение протеста векселя в неплатеже, неакцепте и недатировании акцепта и за удостоверение неоплаты чека	1 % от неоплаченной суммы
3.13	Хранение документов	10 % от МРОТ за каждый месяц хранения
3.14	Свидетельствование верности копий документов, хранящихся в делах государственных нотариальных контор, органов исполнительной власти и консульских учреждений, а также выписок из документов	3 % от МРОТ за страницу копии документа или выписки из него
3.15	Свидетельствование верности копий других документов и свидетельствование выписок из документов	1 % от МРОТ за страницу
3.16	Свидетельствование подлинности подписи: на заявлениях и других документах (за исключением банковских карточек) на банковских карточках (с каждого лица, на каждом документе)	5 % от МРОТ
3.17	Выдача свидетельства о праве на наследство: наследникам первой очереди другим наследникам	1 % от стоимости наследуемого имущества 2 % от стоимости наследуемого имущества
3.18	Выдача свидетельства о праве на наследство в отношении имущества, находящегося за границей: при получении свидетельства о праве на наследство	МРОТ

№ п/п	Объект взимания государственной пошлины	Размер ставок государственной пошлины
	при окончательном определении стоимости наследственного имущества, подлежащей выплате на территории РФ	В размерах, определенных в п. 3.17
3.19	Принятие мер к охране наследственного имущества	МРОТ
3.20	Выдача свидетельства о праве собственности на долю в имуществе, находящемся в общей собственности супругов, нажитом во время брака, в том числе выдача свидетельства о праве собственности в случае смерти одного из супругов	20 % от МРОТ
3.21	Выдача дубликатов документов, хранящихся в делах государственных нотариальных контор, органов исполнительной власти и консульских учреждений	50 % от МРОТ
3.22	Составление проектов сделок, предмет которых подлежит оценке	1 % от суммы, на которую заключается сделка, но не менее 50 % от МРОТ
3.23	Составление проектов: сделок, предмет которых не подлежит оценке доверенностей заявлений, завещаний и других документов	МРОТ 20 % от МРОТ
3.24	Совершение других нотариальных действий	50 % от МРОТ
3.25	Выполнение технической работы по изготовлению документов	2 % от МРОТ за страницу

Налоговые льготы. Законодательные (представительные) органы субъектов Федерации имеют право устанавливать дополнительные льготы по уплате государственной пошлины для отдельных категорий плательщиков за оформление прочих юридически значимых действий. В случаях *освобождения плательщиков от уплаты государственной пошлины* делается отметка в соответствующих документах (реестрах, книгах и т.п.).

Например, за удостоверением договора дарения квартиры обратились три лица, одно из которых участник Великой Отечественной войны. Однако государственную пошлину за удостоверение

этого договора в размере $\frac{2}{3}$ от суммы пошлины, подлежащей уплате, должны уплатить только лица, не имеющие права на льготу.

Уплата государственной пошлины. Государственная пошлина уплачивается в учреждения банков:

1) по делам, рассматриваемым судами общей юрисдикции, — до подачи соответствующего заявления (жалобы) или кассационной жалобы, а также при выдаче судом копий документов;

2) по делам, рассматриваемым арбитражными судами, — до подачи соответствующего заявления, апелляционной или кассационной жалобы;

3) по делам, рассматриваемым Конституционным Судом РФ, — до подачи соответствующего запроса, ходатайства, жалобы;

4) за выполнение нотариальных действий нотариусами государственных нотариальных контор и другими уполномоченными на то должностными лицами органов исполнительной власти и консульских учреждений — при совершении нотариальных действий, а за выдачу копий документов — при их выдаче;

5) за государственную регистрацию актов гражданского состояния, за внесение исправлений и изменений в записи актов гражданского состояния — при подаче соответствующих заявлений, а за выдачу повторных свидетельств и справок — при их выдаче;

6) за государственную регистрацию расторжения брака по взаимному согласию супругов, не имеющих общих несовершеннолетних детей, — при регистрации акта;

7) за регистрацию по месту жительства, а также за регистрацию иностранных граждан и лиц без гражданства, проживающих на территории России, — до выдачи соответствующих документов;

8) за выдачу удостоверений на право охоты — до выдачи соответствующих документов;

9) по делам, связанным с приобретением гражданства Российской Федерации или выходом из гражданства Российской Федерации, а также с выездом и въездом в Российскую Федерацию, — до получения соответствующих документов.

Уплаченная государственная пошлина подлежит возврату частично или полностью в случаях:

внесения государственной пошлины в большем размере, чем это требуется по закону, за исключением случая, когда истец после принятия искового заявления к производству уменьшил цену иска;

возвращения или отказа в принятии искового заявления, жалобы и иного обращения судами, а также отказа в совершении нотариальных действий уполномоченными органами;

прекращения производства по делу или оставления иска без рассмотрения, если спор не подлежит рассмотрению в суде общей юрисдикции (арбитражном суде), а также если истцом не соблю-

ден установленный досудебный (претензионный) порядок урегулирования спора с ответчиком либо когда иск предъявлен недееспособным лицом;

отказа лиц, уплативших государственную пошлину, от совершения юридически значимого действия;

отказа в выдаче заграничного (общегражданского) паспорта.

Государственная пошлина, внесенная за исправление и изменение акта гражданского состояния, за государственную регистрацию брака, за перемену фамилии, имени, отчества, возврату не подлежит, если акт впоследствии не был зарегистрирован.

Возврат государственной пошлины, уплаченной в федеральный бюджет, производится по заявлениям, подаваемым в налоговый орган, при этом к заявлению прилагаются решения, справки суда об обстоятельствах, являющихся основанием для полного (частичного) возврата пошлины, а также платежные поручения или квитанции с подлинной отметкой банка, подтверждающие уплату государственной пошлины.

Государственная пошлина, подлежащая возврату, должна быть выдана гражданину или юридическому лицу в течение одного месяца со дня принятия решения о ее возврате соответствующим финансовым или налоговым органом.

Государственная пошлина уплачивается в рублях в банки, а также путем перечисления сумм государственной пошлины со счета плательщика, при этом прием государственной пошлины наличными деньгами осуществляется во всех случаях с выдачей квитанции установленной формы.

Иностранные лица могут уплачивать государственную пошлину через уполномоченных представителей в России, имеющих рублевые и валютные счета.

При определении размера государственной пошлины, установленного в кратном размере от минимального размера оплаты труда, учитывается установленный законом минимальный размер оплаты труда на день уплаты государственной пошлины.

Государственная пошлина зачисляется в доход федерального бюджета по месту нахождения банка, принявшего платеж по делам, рассматриваемым арбитражными судами, Конституционным Судом РФ и Верховным Судом РФ, и в местный бюджет по делам, рассматриваемым судами общей юрисдикции, а также за совершение нотариальных действий и действий, связанных с оформлением актов гражданского состояния, с приобретением гражданства Российской Федерации и оформлением прочих юридически значимых действий.

Уплата государственной пошлины за нотариальные действия, за регистрацию актов гражданского состояния, совершаемые должностными лицами органов местного самоуправления в сельских поселениях, производится наличными деньгами по квитанции установленной формы.

Пример. Гражданка К. в апреле 1997 г. обратилась к нотариусу за удостоверением доверенности на имя своей дочери Л. и ее супруга Т. на право распоряжения квартирой с целью ее продажи. Определить размер государственной пошлины за удостоверение такой доверенности.

В данном случае при удостоверении доверенности от имени одного лица на имя нескольких лиц, когда хотя бы одно из них не относится к категории близких родственников, государственная пошлина должна взиматься как с категории «другие лица» по ставке, равной однократному размеру минимальной оплаты труда. Таким образом, за удостоверение такой доверенности необходимо уплатить государственную пошлину в сумме 83490 руб. (минимальный размер оплаты труда в январе 1997 г.).

Вопросы для самопроверки

1. Кто является плательщиком государственной пошлины?
2. Что является объектом обложения государственной пошлиной?
3. В каких случаях взимается государственная пошлина?
4. Как исчисляется государственная пошлина?
5. Каков порядок возврата государственной пошлины?
6. Назовите основные категории физических лиц, которые имеют право пользоваться льготами при уплате государственной пошлины.

5.12. Сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний

Экономическое содержание. Сбор за использование наименования «Россия» является прямым сбором, зачисляемым в федеральный бюджет и направленным на повышение ответственности налогоплательщика за использование в своем фирменном названии российской атрибутики.

Законодательная база. Закон РФ «О сборе за использование наименований "Россия", "Российская Федерация" и образованных на их основе слов и словосочетаний» от 2 апреля 1993 г. № 4737-1 (с изменениями от 19 мая 1995 г., 28 апреля 1997 г.); постановление Правительства РФ от 7 декабря 1996 г. № 1463 «Об использовании в названиях организаций наименований "Россия", "Российская Федерация"» (с изменениями от 2 февраля 1998 г.); инструкция МНС России от 29 июня 2000 г. № 63 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет сбора за использование наименований "Россия", "Российская Федерация" и образованных на их основе слов и словосочетаний».

Налогоплательщики. Плательщиками сбора за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний являются юридические лица — предприятия, учреждения, организации, в том числе с иностран-

ными инвестициями, использующие эти наименования, слова и словосочетания в своих названиях.

Не являются плательщиками сбора:

федеральные органы государственной (законодательной, исполнительной и судебной) власти;

Центральный банк РФ и его учреждения;

государственные внебюджетные фонды РФ;

бюджетные учреждения и организации, полностью финансируемые из республиканского бюджета Российской Федерации;

редакции средств массовой информации (кроме рекламных и эротических изданий);

общероссийские общественные объединения, а также религиозные объединения.

Налоговая база. Налогооблагаемым оборотом будет являться:

для предприятий, учреждений и организаций — стоимость реализованной продукции (работ, услуг);

для банков и других кредитных учреждений — сумма доходов, предусмотренных в разд. I Положения об особенностях определения налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль банками и другими кредитными учреждениями;

для бирж — сумма дохода, полученного в виде комиссионного сбора, вознаграждений, полученных от сделок, совершаемых на биржевых торгах, а также в виде выручки, полученной от продажи и сдачи в аренду брокерских мест, платы за право участия в торгах, доходов от информационно-коммерческих и других платных услуг;

для страховых организаций — выручка, полученная от реализации страховых услуг, в соответствии с п. 1 разд. I Положения об особенностях определения налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль страховщиками;

для заготовительных, снабженческо-сбытовых и торговых предприятий и организаций — фактический заготовительный, розничный и оптовый товарооборот, определяемый по данным бухгалтерского учета.

Из налогооблагаемой базы исключаются налог на добавленную стоимость и акцизы.

Предприятия и организации, осуществляющие заготовительную, снабженческо-сбытовую и торговую деятельность наряду с другими видами деятельности, в целях исчисления сбора должны обеспечить отдельный учет товарооборота.

Налоговая ставка. Сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний уплачивается по следующим ставкам:

в размере 0,5 % от стоимости реализованной продукции (доходов, выручки) предприятиями, а также учреждениями и организациями (в том числе бюджетными, включая финансируемые из

республиканского бюджета Российской Федерации), осуществляющими предпринимательскую деятельность (кроме заготовительной, снабженческо-сбытовой и торговой, в том числе оптовой торговли), банками и другими кредитными учреждениями, биржами, страховыми организациями;

в размере 0,05 % от товарооборота заготовительных, снабженческо-сбытовых и торговых предприятий и организаций;

в размере стократного установленного законом минимального размера оплаты труда — для других предприятий, учреждений и организаций.

Налоговый период. Предприятия, учреждения и организации уплачивают сбор к сроку: ежеквартально из прибыли (дохода), остающейся в их распоряжении исходя из фактически полученной выручки от реализованной продукции (работ, услуг), включая выручку, доход или товарооборот филиалов и других аналогичных подразделений этих предприятий, учреждений и организаций, до 20-го числа месяца, следующего за последним месяцем истекшего квартала. Одновременно плательщиком представляется в налоговый орган расчет сбора.

Предприятия, уплачивающие сбор в размере стократного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда, осуществляют платеж не позднее 25 марта отчетного года, при этом в налоговый орган представляется платежное поручение или его копия, удостоверяющие уплату сбора.

Налоговые льготы. Для отдельных категорий плательщиков или индивидуальных плательщиков указанные ставки могут быть снижены, но не более чем на 50 % по решению Правительства РФ. Так, в соответствии с распоряжением Правительства Российской Федерации от 31 октября 1996 г. № 1639-р (с изменениями от 11 июня 1997 г.) для Российской государственной цирковой компании ставка сбора была снижена на 50 % в 1997—1999 гг.

Расчет налога. Сумма сбора определяется плательщиками на основании данных бухгалтерского учета и отчетности самостоятельно по формуле:

Сумма сбора = Налогооблагаемый оборот • Ставка сбора (%) или 100 МРОТ.

Суммы от уплаты сбора и применяемых финансовых санкций за нарушение порядка его уплаты зачисляются в федеральный бюджет Российской Федерации.

Пример. Российская товарная биржа получила за I квартал 2000 г. доход в виде комиссионного сбора — 220000 руб. без НДС, вознаграждений со сделок, совершаемых на биржевых торгах — 100000 руб. без НДС, а также выручки, полученной от продажи и сдачи в аренду брокерских мест, - 50000 руб. без НДС.

Налогооблагаемый оборот составил: 370000 руб. (220000 + 10000 + 50000).

Сумма сбора будет равна: 1850 руб. (370000 * 0,5 % : 100 %).

Расчет суммы сбора за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний (за I квартал 2000 г.).

№ п/п	Показатели	Данные плательщика по счету	Данные налогового органа по счету
1	Выручка от реализации продукции, работ, услуг без НДС и акцизов, руб.	370000	—
2	Ставка сбора от выручки от реализации продукции, работ, услуг	0,5%	0,5%
3	Сумма сбора (стр. 1 • стр. 2), руб.	1850	—
4	Заготовительный, снабженческо-сбытовой, торговый оборот без НДС, руб.		
5	Ставка сбора с оборота	0,05%	0,05%
6	Сумма сбора (стр. 4 • стр. 5), руб.	—	—
7	Итого подлежит уплате в бюджет (стр. 3 + стр. 6), руб.	1850	—

Вопросы для самопроверки

1. Кто является плательщиками сбора за использование наименования «Россия»?
2. Назовите ставки, применяемые при расчете сбора.
3. Что исключается из налогооблагаемой базы?
4. Как определяется сумма сбора за использование наименования «Россия»?
5. Назовите сроки уплаты сбора и предоставления отчетности в налоговые органы.

Глава 6. Налоги субъектов Российской Федерации

6.1. Налог на имущество предприятий

Экономическое содержание. Налог на имущество предприятий вводится на соответствующей территории законодательными (представительными) органами власти субъектов Федерации. Это прямой региональный налог. Конкретные ставки налога могут быть установлены субъектами Федерации, но в пределах, указанных в федеральном законодательстве. Льготы для отдельных категорий налогоплательщиков, сверх предусмотренных федеральным законом, также могут быть расширены. Налог уплачивают юридические

лица в соответствии со стоимостью принадлежащего ему имущества.

Законодательная база. Закон РФ от 13 декабря 1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий» (с последующими изменениями и дополнениями); инструкция Государственной налоговой службы РФ от 8 июня 1995 г. № 33 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий» (с последующими изменениями и дополнениями); инструкция Государственной налоговой службы РФ от 15 сентября 1995 г. № 38 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество иностранных юридических лиц в Российской Федерации» (с последующими изменениями и дополнениями).

Налогоплательщики. Плательщиками налога на имущество являются предприятия, учреждения и организации, считающиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации и имеющие имущество на территории России или в ее исключительной экономической зоне.

Особенности. Уплата налога на имущество субъектами малого предпринимательства, перешедшими на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, заменяется уплатой единого налога, предусмотренного Федеральным законом от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства».

С организаций, признанных налогоплательщиками единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности в соответствии с Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» и соответствующим нормативным правовым актом законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта Федерации налог на имущество предприятий не взимается в части имущества, полностью используемого в предпринимательской деятельности, осуществляемой на основе свидетельства об уплате единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, имущества территориально обособленного подразделения (подразделения по месту нахождения организации), имеющего местонахождение на территории данного субъекта Федерации.

Организации ведут отдельный учет имущества, используемого в предпринимательской деятельности, осуществляемой на основе свидетельства об уплате единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности.

Объект налогообложения. Объектом налогообложения являются основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе плательщика (рис. 6.1). При этом установлено, что основные средства, нематериальные активы для целей налогообложения должны учитываться по остаточной стоимости.



Рис. 6.1. Объект налогообложения и налоговая база по налогу на имущество предприятий

Стоимость имущества, являющегося объектом налогообложения, которое объединяется различными предприятиями в целях осуществления совместной деятельности без образования юридического лица, для целей налогообложения принимается в расчет участниками договоров о совместной деятельности, внесшими это имущество, независимо от счетов бухгалтерского учета, на которых оно учитывается. При этом стоимость имущества, созданного или приобретенного в результате подобной деятельности, принимается в расчет для целей налогообложения участниками договоров о совместной деятельности в пропорционально установленной доле собственности по соответствующему договору.

Налоговая база. Налоговая база формируется как среднегодовая стоимость имущества предприятия за вычетом стоимости имущества, не используемого в производственном процессе организации.

При определении среднегодовой стоимости имущества в него включаются отражаемые в активе баланса остатки по счетам бухгалтерского учета, причем эти остатки отличаются по налогоплательщикам, осуществляющим специфические виды деятельности. В частности, по всем предприятиям и организациям, за исключением банков, кредитных учреждений, страховых и других аналогичных компаний, в перечень имущества включаются остатки по следующим счетам бухгалтерского учета:

01 «Основные средства» и 03 «Долгосрочно арендуемые основные средства» (за вычетом суммы износа);

04 «Нематериальные активы» (за вычетом суммы износа);

10 «Материалы»;

11 «Животные на выращивании и откорме»;

15 «Заготовление и приобретение материалов»;

20 «Основное производство»;

21 «Полуфабрикаты собственного производства»;

23 «Вспомогательные производства»;

25 «Общепроизводственные расходы»;

26 «Общехозяйственные расходы»;

29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;

30 «Некапитальные работы»;

31 «Расходы будущих периодов»;

36 «Выполненные этапы по незавершенным работам»;

40 «Готовая продукция»;

41 «Товары» (покупная цена);

42 Торговая наценка;

44 «Расходы на продажу»;

45 «Товары отгруженные».

46 Выполненные этапы по незавершенным работам.

В налогооблагаемой базе учитываются также остаток по счету 16 «Отклонение в стоимости материалов» и запасы и затраты, отраженные по ст. «Прочие материальные ценности и затраты» разд. 11 актива баланса.

Налоговая ставка. Предельный размер налоговой ставки на имущество предприятий ограничен 2 %. Но конкретные ставки налога определяются в зависимости от видов деятельности предприятий и устанавливаются законодательными (представительными) органами власти субъектов Федерации. Устанавливать ставку налога для отдельных предприятий не разрешается.

Налоговый период. Уплата налога на имущество предприятия производится по квартальным расчетам в пятидневный срок со дня, установленного для представления бухгалтерского отчета за квартал, а по годовым расчетам — в десятидневный срок со дня, установленного для предоставления бухгалтерского отчета за год.

Налоговые льготы. Имущество предприятий, имеющих льготы, можно разделить на следующие группы:

1. *Направленные на объект налога — полностью освобождаются от уплаты налога на имущество:*

бюджетные учреждения, органы законодательной (представительной), исполнительной власти, органы местного самоуправления, государственные внебюджетные фонды;

коллегии адвокатов и их структурные подразделения;

предприятия, осуществляющие производство, переработку и хранение сельскохозяйственной продукции, выращивание, лов и

переработку рыбы и морепродуктов (если выручка от этих видов деятельности составляет не менее 70 % общей суммы выручки от реализации продукции;

специализированные протезно-ортопедические предприятия; религиозные объединения и организации, национально-культурные общества;

предприятия народных художественных промыслов;

жилищно-строительные, дачно-строительные и гаражные кооперативы, садоводческие товарищества; общественные объединения, ассоциации, осуществляющие свою деятельность за счет целевых взносов граждан и отчислений предприятий и организаций из чистой прибыли на содержание указанных общественных объединений, ассоциаций, если они не осуществляют предпринимательскую деятельность;

общественные организации инвалидов, другие организации, в которых инвалиды составляют не менее 50 % от общего числа работников;

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, Российской академии художеств, составляющие их научно-исследовательскую, опытно-производственную или экспериментальную базу;

государственные научные центры, научно-исследовательские, конструкторские учреждения (организации), опытные и опытно-экспериментальные предприятия (если в объеме работ за отчетный год НИОКР составляют не менее 70 %;

предприятия, учреждения, исполняющие уголовные наказания в виде лишения свободы;

государственные фонды имущества;

специализированные предприятия, производящие медицинские и ветеринарные иммунобиологические препараты, предназначенные для борьбы с эпидемиями;

государственная противопожарная служба;

профессиональные аварийно-спасательные службы и формирования.

2. *Направленные на объект налога:*

а) *налогом не облагается имущество:*

используемое исключительно для нужд образования и культуры; используемое (предназначенное) исключительно для отдыха или оздоровления детей в возрасте до 18 лет;

используемое исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями о разделе продукции (если имущество находится в собственности инвесторов в соответствии с указанными соглашениями, если в соответствии с условиями

указанных соглашений такое имущество передано инвесторами в собственность государства при сохранении за ними исключительного права на пользование указанным имуществом);

используемое для образования страхового и сезонного запасов предприятий, связанных с сезонным (природно-климатическим) циклом поставок и работ, запасов, созданных в соответствии с решениями органов государственной власти и органов местного самоуправления;

б) *стоимость имущества уменьшается на остаточную стоимость:*

объектов жилищно-коммунальной и социально-культурной сфер, полностью или частично находящихся на балансе налогоплательщиков;

объектов, используемых исключительно для охраны природы, пожарной безопасности или гражданской обороны;

имущества, используемого для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции, выращивания, лова и переработки рыбы;

ледоколов, судов с ядерными и энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания; магистральных трубопроводов, железнодорожных путей сообщения, в том числе подъездных путей, принадлежащих железной дороге, автомобильных дорог общего пользования, линий связи и энергопередачи и сооружений, предназначенных для поддержания в эксплуатационном состоянии указанных объектов;

спутников связи;

земли;

специализированных судов, механизмов и оборудования, необходимых для использования не более трех месяцев в году для обеспечения нормального функционирования различных видов транспорта, а также автомобильных дорог общего пользования;

эталонного и стендового оборудования территориальных органов Комитета Российской Федерации по стандартизации, метрологии и сертификации;

мобилизационного резерва и мобилизационных мощностей;

имущества, полученного за счет безвозмездной помощи (содействия) в первые два года;

имущества, используемого для непосредственного осуществления безвозмездной помощи (содействия), на срок его использования в данных целях (порядок определяется Правительством Российской Федерации).

Технология расчета. Сумма налога исчисляется плательщиками самостоятельно, ежеквартально, нарастающим итогом с начала года исходя из определяемой за отчетный период фактической среднегодовой стоимости имущества, рассчитанной с учетом разрешенного законом уменьшения стоимости имущества, соответствующих объектов и ставки налога.

Вместе с квартальными или годовыми бухгалтерскими отчетами в установленные сроки для сдачи этих отчетов предприятия ежеквартально представляют в налоговые органы по месту своего нахождения по установленным формам расчет налога на имущество и расчет среднегодовой стоимости имущества.

Исчисленная налогоплательщиком сумма налога вносится в бюджет и относится на финансовые результаты деятельности предприятий. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных платежей за отчетный период.

Сумма платежей по налогу на имущество предприятий зачисляется равными долями в областной бюджет и бюджет района.

Пример. *Расчет налога на имущество предприятий.* Отчетные данные за девять месяцев: на 01.01 стоимость имущества предприятия составила 306565 руб., на 01.04 - 268530 руб., на 01.07 - 259907 руб., на 01.10 - 225824 руб.

Расчет среднегодовой стоимости имущества предприятия (руб.)

Счета бухгалтерского учета	Отчетные данные на				
	1.01	1.04	1.07	1.10	1.01
Основные средства по остаточной стоимости (01 + 03 - 02)	83290	100171	131096	141174	
01 «Основные средства»	89002	108212	141918	155764	
03 «Долгосрочно арендуемые основные средства»					
02 «Износ»	5712	8041	10822	14590	
Нематериальные активы по остаточной стоимости (04-05)	2251	2147	2043	3314	
04 «Нематериальные активы»	2526	2526	2526	3901	
05 «Амортизация нематериальных активов»	275	379	483	587	
10 «Материалы»	5109	5214	6754	8760	
11 «Животные на выращивании и откорме»	16700	20990	25199	42199	
15 «Заготовление и приобретение материалов»					

Счета бухгалтерского учета	Отчетные данные на				
	1.01	1.04	1.07	1.10	1.01
20 «Основное производство»					
21 «Полуфабрикаты собственного производства»	8175				
23 «Вспомогательные производства»					
29 «Обслуживающие производства и хозяйства»					
30 «Некапитальные работы»					
31 «Расходы будущих периодов»	207740	160998	120014	72576	
36 «Выполненные этапы по незавершенным работам»					
40 «Готовая продукция»					
41 «Товары»					
44 «Издержки обращения»					
45 «Товары отгруженные»					
Прочие запасы и затраты					
Стоимость имущества, связанная с осуществлением совместной деятельности					
Всего	306565	268530	25907	225824	
Стоимость имущества, исключаемого из налогооблагаемой базы в соответствии с пунктами 5 и 6 Инструкции Госналогслужбы России от 08.06.1995 г. № 33 и отраженного по указанному выше счетам (всего)	—	—	—	—	

Счета бухгалтерского учета	Отчетные данные на				
	1.01	1.04	1.07	1.10	1.01
Итого налогооблагаемая база	306565 (первое число)	268530 (второе число)	259907 (третье число)	225 824 (четвертое число)	
Среднегодовая стоимость не облагаемого налогом имущества за отчетный период					
Среднегодовая стоимость облагаемого налогом имущества за отчетный период				198658	

Среднегодовая стоимость имущества равна $\frac{1}{4}$ от суммы, состоящей из $\frac{1}{2}$ первого числа, целых второго и третьего чисел и $\frac{1}{2}$ четвертого. В итоге это составляет 198658 руб. Сумма налога на имущество за III квартал равна 3973 руб. (198658 руб. • 2 %).

Вопросы для самопроверки

1. Кто является плательщиком налога на имущество предприятий?
2. Назовите объект налогообложения данным налогом.
3. Какое имущество предприятий не является объектом налогообложения?
4. Каков порядок расчета среднегодовой стоимости имущества?
5. Какова предельная ставка налога на имущество предприятий? Кто устанавливает конкретную ставку налога?
6. Каковы права органов, устанавливающих конкретные ставки налога на имущество?
7. Каков порядок исчисления и уплаты налога?
8. В какие сроки уплачивается налог на имущество?
9. В бюджеты какого уровня и в каком размере зачисляется налог на имущество предприятий?

6.2. Налог на пользователей автомобильных дорог

Экономическая сущность. Налог на пользователей автодорог — один из основных источников, формирующих территориальные дорожные фонды. Главным его предназначением является пополнение дорожных фондов с целью финансирования затрат, связанных с содержанием, ремонтом, реконструкцией и строительством автомобильных дорог общего пользования. Величина налога на пользователей автомобильных дорог не зависит от грузоподъемности автомобилей, находящихся в собственности или в аренде у

организации, а учитывает главным образом интенсивность использования автодорог в прямой зависимости от объемов произведенной и реализованной продукции.

Законодательная база. Закон РФ от 18 октября 1991 г. № 1759-1 «О дорожных фондах в Российской Федерации» с последующими редакциями и дополнениями; инструкции МНС России от 4 апреля 2000 г. № 59 «О порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды»; Указ Президента РФ от 23 мая 1994 г. № 1008 «О федеральном дорожном фонде Российской Федерации».

Более конкретно плательщики, льготы, ставки и сроки уплаты прописаны в законах субъектов Федерации о территориальных дорожных фондах.

Налогоплательщики. Плательщиками налога на пользователей автомобильных дорог являются следующие экономические субъекты, осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории России:

предприятия, организации, учреждения, предприниматели, являющиеся юридическими лицами по российскому законодательству; предприятия с иностранными инвестициями;

международные объединения и организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность через постоянные представительства;

иностранное юридические лица;

филиалы и другие аналогичные подразделения предприятий, организаций и учреждений, имеющие отдельный баланс и расчетный счет.

Объект налогообложения. Объектом налогообложения являются:

1) выручка, полученная от реализации продукции, работ и услуг для организаций, производящих продукцию, выполняющих работы, оказывающих услуги (за вычетом НДС, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин);

2) разница между ценой реализации и ценой приобретения товаров для организаций, осуществляющих продажу товаров (из выручки от реализации товаров исключаются НДС, налог с продаж, экспортные пошлины).

Объект налогообложения для иных видов деятельности отражен в табл. 6.1.

Таблица 6.1

Объект налогообложения на пользователей автомобильных дорог

Категория налогоплательщика	Объект налогообложения
Организации, осуществляющие производство товаров, выполнение работ, оказание услуг	Выручка, полученная от реализации продукции (работ, услуг)

Категория налогоплательщика	Объект налогообложения
Налогоплательщики, осуществляющие заготовительную, снабженческо-сбытовую и торговую деятельность	Сумма разницы между продажной и покупной ценами реализованных товаров
Налогоплательщики, приобретающие сырье (материалы, полуфабрикаты) и передающие его в переработку без перехода права собственности	Выручка, полученная от реализации произведенной из этого сырья продукции
Банки и другие кредитные организации	Выручка, полученная от реализации услуг, определяемая в соответствии с постановлением Правительства РФ «Об особенностях определения налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль банками и другими кредитными учреждениями»
Страховые организации	Выручка, полученная от реализации услуг, определяемая в соответствии с постановлением Правительства РФ «Об особенностях определения налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль страховщиками»
Профессиональные участники рынка ценных бумаг	Доходы в виде разницы между выручкой от продажи ценных бумаг, с одной стороны; и их учетной стоимостью, процентами по проданным облигациям, начисленными с момента их последней выплаты, расходами по продаже в виде комиссионных вознаграждений, с другой стороны
Организации, предоставляющие посреднические услуги (по договору комиссии, поручения, агентскому договору)	Выручка, полученная от реализации посреднических услуг
Организации, предоставляющие в аренду имущество, в том числе по договору лизинга (кроме имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности)	Выручка, полученная от реализации услуг по предоставлению в аренду имущества

Категория налогоплательщика	Объект налогообложения
Строительные, проектные, научно-исследовательские, опытно-конструкторские организации	Выручка от реализации продукции (работ, услуг), полученная от выполнения работ собственными силами
Организации, перепродающие газ, тепло, воду, электроэнергию, сжатый воздух, и иные организации трубопроводного транспорта	Сумма разницы между продажной и покупной ценами этих товаров
Туристско-экскурсионные организации	Сумма превышения средств, получаемых от туристов для оплаты оказанных туристских услуг, над средствами, подлежащими перечислению третьим лицам за оказанные туристам услуги. При перепродаже путевок — сумма разницы между продажной и покупной ценами путевок
Риэлтерские организации	Выручка от реализации посреднических услуг. Сумма разницы между продажной и покупной ценами перепродаваемой недвижимости
Биржи	Выручка, полученная в виде комиссионного сбора, вознаграждений со сделок, совершаемых на биржевых торгах.
Угледобывающие и углеперерабатывающие организации	Выручка, полученная от продажи и предоставления на ограниченный срок брокерских мест, платы за право участия в торгах, стоимости информационно-коммерческих и иных платных услуг
Организации общественного питания	Выручка, полученная от реализации продукции, исчисленная исходя из цен организации (за исключением дотации из бюджета на возмещение разницы между оптовой и расчетной ценами)
	Выручка от реализации продукции (услуг) общественного питания (продуктов питания, подвергшихся кулинарной обработке).

Категория налогоплательщика	Объект налогообложения
	Сумма разницы между продажной и покупной ценами реализованных товаров, не подвергшихся обработке
<p><i>Примечания:</i> 1. При начислении налога в налоговую базу не включаются следующие налоги: налог с продаж, НДС, акцизы. 2. Налог исчисляется отдельно по каждому виду деятельности.</p>	

Налоговая база. Налоговой базой по данному налогу является денежное выражение выручки от реализации продукции или разницы между продажной и покупной ценами товаров, реализованных в результате снабженческо-сбытовой и торговой деятельности. При смешанном виде деятельности расчет ведется по каждому из них отдельно. Сумма налога включается в состав затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг).

Налоговая ставка. Ставка налога установлена в размере:

1 % от выручки, полученной от реализации продукции (работ, услуг);

1 % от суммы разницы между продажной и покупной ценами товаров, реализованных в результате заготовительной, снабженческо-сбытовой и торговой деятельности.

Законодательным (представительным) органам субъектов РФ с учетом местных условий предоставлено право повышать или понижать ставку налога.

Налоговый период. Налогоплательщики, имевшие по отчетным данным предыдущего квартала размер среднемесячного платежа не более 2 тыс. руб., а также субъекты малого предпринимательства уплату налога производят один раз в квартал в соответствии с поданными декларациями в пятидневный срок по истечении срока, установленного для подачи квартальной отчетности. Налогоплательщики, на которых не распространяются вышеуказанные условия, уплачивают налог ежемесячно на основании итогов реализации продукции и продажи товаров за истекший месяц до 15 числа следующего месяца.

Налоговые льготы. От уплаты налога освобождаются:

1) колхозы, совхозы, крестьянские фермерские хозяйства, объединения, акционерные и другие предприятия, занимающиеся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет 70 % и более (удельный вес доходов от реализации сельскохозяйственной продукции определяется по результатам работы за прошедший год);

2) организации, осуществляющие содержание автомобильных дорог общего пользования;

3) иностранные и российские юридические лица, привлекаемые на период реализации целевых социально-экономических программ, определяемых Правительством Российской Федерации;

4) профессиональные аварийно-спасательные службы и формирования;

5) органы управления и подразделения Государственной противопожарной службы МВД России;

6) объекты малого предпринимательства (юридические лица), применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности.

Законодательным (представительным) органам субъектов Федерации предоставлено право с учетом местных условий освобождать отдельные категории организаций от уплаты налога.

Технология расчета. Сумму налога можно рассчитать следующим образом:

Сумма налога = Ставка налога 1 % • Облагаемый оборот.

Пример. Расчет налога на пользователей автомобильных дорог торговым предприятием.

Торговой организацией в I квартале 2001 г. была приобретена партия компьютеров по цене 120000 руб. (включая НДС — 20000 руб.). Услуги транспортных организаций по доставке компьютеров на склад составили 6000 руб. (в том числе НДС — 1000 руб.), платежи за аренду склада 12000 руб. (в том числе НДС — 2000 руб.). Итого расходы по приобретенным компьютерам, оплате транспортных расходов, оплате за аренду складского помещения с НДС составили 138000 руб. (120000 + 6000 + 12000). За покупку компьютеров, оплату транспортных услуг и аренды склада из бюджета возмещается НДС — 23000 руб.

В соответствии с договором поставки компьютеры были реализованы в I квартале 2001 г. по цене 150000 руб. (в том числе НДС — 25000 руб.).

Исчисляем торговую надбавку, предварительно очистив выручку и стоимость закупки от НДС: (150000 руб. - 15000 руб. • 16,67 %) - (120000 руб. - 120000 руб. • 16,67%) = 25000 руб.

Начисленный налог за I квартал составит 250 руб. (25000 руб. • 1 %). Отметим, что суммы произведенных затрат не участвовали в расчетах.

Усложним пример условием, что во II квартале 2001 г. организация приобрела партию комплектующих по цене 90000 руб. (включая НДС — 15000 руб.) и произвела производственную сборку принтеров.

Услуги транспортных организаций по доставке на склад составили 6000 руб., а платежи за аренду склада — 9000 руб. (все цифры с НДС).

В соответствии с договором поставки принтеры были реализованы во II квартале 2001 г. по цене 120000 рублей (в том числе НДС — 20000 руб.).

Очистим выручку от реализации принтеров от НДС, что составит 100000 руб. (120000 руб. - 20000 руб. • 16,67 %).

Налог на пользователей автомобильных дорог начисляется исходя из фактической цены реализации в сумме 1000 руб. (100000 руб. • 1 %).

Таким образом, за первое полугодие 2001 г. налог на пользователей автомобильных дорог, подлежащий перечислению в дорожный фонд и отражаемый в расчете, представляемом в налоговую инспекцию, составляет 1250 руб.

Вопросы для самопроверки

1. Что является объектом налогообложения для организаций, осуществляющих продажу товаров?

2. Назовите ставки налога для организаций, производящих товары и услуги.

3. Кто является плательщиком налога на пользователей автомобильных дорог?

4. Какие организации освобождаются от уплаты налога на пользователей автомобильных дорог?

6.3. Транспортный налог

Экономическое содержание. Налог служит источником образования дорожных фондов и является налогом субъектов Российской Федерации. Дорожные фонды созданы для поддержания качества автодорог России, для строительства новых дорог и сооружений. Сумма налога напрямую зависит от грузоподъемности транспортного средства.

Законодательная база. Федеральный Закон Российской Федерации от 24.07.02 № 110-ФЗ, глава 28 Налогового кодекса РФ «Транспортный налог».

Налогоплательщики. Налог с владельцев транспортных средств ежегодно уплачивают:

- юридические лица;
- граждане Российской Федерации;
- иностранные юридические лица и граждане;
- лица без гражданства.

Плательщиками являются лица, имеющие в собственности соответствующие транспортные средства: автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневмоходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, катера, снегоходы, моторные лодки, гидроциклы.

Объект налогообложения. Объектом налогообложения являются транспортные средства, подлежащие регистрации в соответствии с постановлением Правительства РФ от 12 августа 1994 № 938 «О государственной регистрации автотранспортных средств и других видов самоходной техники на территории Российской Федерации».

Органы Государственной инспекции по безопасности дорожного движения (ГИБДД), военной автоинспекции (ВАИ) и других

организаций, выдающих государственные регистрационные знаки для участия в дорожном движении, при регистрации, перерегистрации, технических осмотрах контролируют уплату налога на владельцев транспортных средств, требуя предъявления соответствующих квитанций или платежных поручений.

Налоговая база. Налоговая база определяется: в отношении транспортных средств, имеющих двигатели — как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах; в отношении водных буксируемых транспортных средств — как валовая вместимость в тоннах; в отношении иных водных и воздушных транспортных средств — как единица транспортного средства.

Ставки налога. Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств (табл. 6.2).

Таблица 6.2

Ставки налога с владельцев транспортных средств

Наименование объектов налогообложения	Размер годового налога с каждой лошадиной силы, руб.
Легковые автомобили с мощностью двигателя: до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	5,0
свыше 100 л. с. до 150 л. с.	7,0
свыше 150 л. с. до 250 л. с.	15,0
свыше 250 л. с.	30,0
Мотоциклы и мотороллеры: до 20 л. с.	2,0
свыше 20 л. с. до 35 л. с.	4,0
свыше 35 л. с.	10,0
Автобусы: до 200 л. с.	10,0
свыше 200 л. с.	20,0
Грузовые автомобили и тракторы мощностью: до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	5,0
свыше 100 л. с. до 150 л. с.	8,0
свыше 150 л. с. до 200 л. с.	10,0
свыше 200 л. с. до 250 л. с.	15,0
Другие самоходные машины и механизмы на пневмоходу (кроме зерноуборочных и других специальных сельскохозяйственных комбайнов)	5,0
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): до 50 л. с. (до 36,77 кВт) включительно	5

Продолжение табл. 6.2

Наименование объектов налогообложения	Размер годового налога с каждой лошадиной силы, руб.
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	10
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	20
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	20
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	40
Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): до 100 л. с. (свыше 73,55 кВт) включительно	25
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	50
Несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистровой тонны валовой вместимости)	20
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой лошадиной силы)	25
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200

Налоговый период. Налоговым и отчетным периодом по данному налогу является *календарный год*.

Налоговые льготы. От уплаты налога полностью освобождаются лица, владеющие следующими транспортными средствами:

1) весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л. с.;

2) автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 л. с. (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;

3) промысловые морские и речные суда;

4) пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;

5) тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;

6) транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления Федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и(или) приравненная к ней служба;

7) транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;

8) самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы.

Региональными законами субъектов Федерации могут быть установлены иные льготы, в частности, учитывающие срок полезного использования транспортных средств.

Технология расчета. Сумма налога определяется суммарной мощностью транспортных средств в лошадиных силах, умноженной на соответствующую ставку налога. Приведем пример расчета суммы налога.

№ п/п	Вид и марка транспортного средства	Мощность двигателя транспортного средства, л.с., кВт	Количество транспортных средств, единиц	Суммарная мощность, л.с., кВт	Ставка налога, руб.	Сумма налога, руб. (гр.5 * гр.6)
1	2	3	4	5	6	7
1	ВАЗ-21093	72	2	144	5,0	720,00
2	Мерседес-600	395	1	395	30,0	11850,00
3	КамАЗ-5310	210	5	1050	15,0	15750,00
					Итого	28320,00

Порядок уплаты. Налог исчисляется на основании данных бухгалтерского учета по состоянию на первое число месяца, предшествующего тому, в котором производится уплата налога.

Юридические лица представляют налоговой инспекции, а также организации, ведущей учет поступления налогов, по месту своего нахождения налоговый расчет в сроки, установленные для представления квартального (годового) бухгалтерского баланса за тот период, в котором был уплачен налог.

Юридические лица, приобретающие автотранспортные средства в течение года, уплачивают налог в полном размере. По вышедшим транспортным средствам налог плательщику не возвращается.

Плательщики уплачивают налог не позднее срока регистрации или перерегистрации и фактического проведения технического осмотра транспортного средства.

В случае уплаты налога после регистрации или перерегистрации и фактического проведения технического осмотра транспортного средства начисление пени производится со дня проведения регистрации или перерегистрации и технического осмотра транспортного средства.

Налог поступает полностью в территориальные дорожные фонды.

Суммы платежей по налогу на владельцев транспортных средств включаются плательщиками в состав затрат по производству и реализации продукции, выполненных работ и предоставленных услуг.

Налог уплачивается не позднее наиболее ранней из следующих дат:

даты осуществления государственной регистрации или снятия с учета транспортного средства;

даты прохождения государственного технического осмотра; последнего дня срока, установленного в соответствующем году для прохождения государственного технического осмотра.

Налоговое уведомление о подлежащей уплате суммы налога вручается налогоплательщику, являющемуся физическим лицом, в срок не позднее 1 июля каждого года.

Вопросы для самопроверки

1. Кто является плательщиком транспортного налога?
2. Каковы ставки транспортного налога, кто их устанавливает?
3. Какие органы власти имеют право устанавливать льготы по транспортному налогу?
4. Каков порядок исчисления и уплаты транспортного налога?

6.4. Налог с продаж

Экономическое содержание. В соответствии с классификацией налог с продаж — региональный налог, относящийся к группе косвенных налогов. Налог с продаж применяется в развитых странах в меньшей степени, чем налог на добавленную стоимость, и только в России и Канаде они применяются одновременно. Например, в США налог с продаж (*sales tax*) занимает в доходах бюджетов штатов первое место. Максимальная ставка достигает там

8 % и имеет несколько иное, чем в России, предназначение, ибо налогом с продаж облагается валовая выручка от реализации на каждой стадии обращения некоторых потребительских товаров, вне зависимости от формы получения оплаты.

Законодательная база. Федеральный закон от 27.11.01 г. № 148-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и ст. 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", который ввел в действие гл. 27 Налогового кодекса РФ «Налог с продаж»; гл. 27 Налогового кодекса РФ «Налог с продаж».

Налогоплательщики. Плательщиками налога с продаж являются: юридические лица, их филиалы и представительства, индивидуальные предприниматели, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица, самостоятельно реализующие товары, работы и услуги на территории субъектов Федерации, в которых установлен настоящий налог.

Объект налогообложения. Объектом налогообложения являются операции по реализации товаров (работ, услуг) за наличный расчет (физическим лицам). К ним относят также оплату с использованием расчетных или кредитных банковских карточек. В соответствии с гл. 27 Налогового кодекса РФ расчеты, производимые по расчетным чекам банков и по перечислениям со счетов физических лиц в банках, уже не относятся к наличным расчетам.

Таким образом, если индивидуальный предприниматель оплатит товары со своего счета в банке, то данная операция не будет включена в объект налогообложения его поставщика. Однако из общего объема реализации при расчетах исключаются следующие товары, услуги:

ряд продуктов питания (хлеб и хлебобулочные изделия, молоко и молочные продукты, масло растительное, маргарин, крупы, сахар, соль, картофель, продукты детского и диабетического питания);

детская одежда и обувь;

лекарства, протезно-ортопедические изделия;

жилищно-коммунальные услуги, услуги по сдаче внаем населению жилых помещений;

недвижимость, ценные бумаги;

путевки инвалидам в санатории;

услуги, связанные с учебным и воспитательным процессом образовательных учреждений;

учебная и научная книжная продукция;

периодические печатные издания;

услуги в сфере культуры и искусства;

услуги по перевозке пассажиров;

услуги, оказываемые кредитными, страховыми, адвокатскими организациями.

К продаже за наличный расчет приравнивается продажа с проведением расчетов посредством кредитных и иных платежных карточек, по перечислениям со счетов в банках по поручениям физических лиц.

Налоговая база. Налоговая база определяется на основе стоимости реализуемых товаров, работ и услуг с включением в них НДС и акцизов (для подакцизных товаров).

Налоговая ставка. Налоговая ставка налога с продаж установлена федеральным законодательством в размере до 5 %. Законодательные органы субъектов Федерации в этом пределе устанавливают свои ставки на соответствующей территории.

Налоговый период. Налоговый период уплаты налога устанавливается законами субъектов Федерации. Как правило, уплата налога производится *ежемесячно* исходя из фактических оборотов по реализации товаров, работ и услуг за наличный расчет за истекший календарный месяц.

Установлено, что налог подлежит уплате по месту осуществления операций по реализации товаров и услуг. При реализации товаров по договорам комиссии порядок исчисления и уплаты налога зависит от того, куда поступают денежные средства за реализацию. Так, если комиссионер участвует в расчетах, то есть наличные денежные средства поступают в его кассу, то он должен взимать и уплачивать налог в бюджет.

При реализации товаров через свои обособленные подразделения находящиеся вне местонахождения организации уплачивают налог на территории того субъекта, где осуществляются операции по реализации.

Налоговые льготы. Льготы по данному налогу установлены только в форме необлагаемого оборота. Обобщенный перечень товаров, выведенных из-под налогообложения, приведен выше (см. «Объект налогообложения»).

Не являются плательщиками налога субъекты малого предпринимательства, применяющие упрощенную систему налогообложения, так как они не являются плательщиками местных и региональных налогов.

Технология расчета. Предприятие продало за наличный расчет принтер стоимостью 2400 руб. (в стоимость вошли НДС и налог с продаж). Для выделения рассчитываемого налога общую сумму сделки необходимо умножить на расчетную ставку 4,76 % и получить искомый результат в 114,24 руб. Распределение суммы платежей по налогу зачисляется в пропорции 40 и 60 % соответственно в бюджеты субъекта Федерации и местный бюджет.

Вопросы для самопроверки

1. Кто является плательщиком налога с продаж?
2. Что является объектом обложения налогом с продаж?

3. Кто устанавливает перечень товаров, работ и услуг, стоимость которых не может быть объектом обложения налогом с продаж? Что входит в этот перечень?

4. Как определяется облагаемый оборот по налогу с продаж?

5. Что такое расчетная ставка налога с продаж и как она определяется?

6. Каков порядок исчисления и уплаты налога с продаж?

7. Взимается ли налог с продаж товаров и услуг, оплаченных по кредитным карточкам?

8. Каковы сроки уплаты налога с продаж?

9. В бюджеты какого уровня зачисляется налог с продаж?

10. Определите, подлежит ли обложению налогом с продаж такая операция, когда на основании договора об оказании платных услуг организации произведена оплата наличными в кассу исполнителя, который эту выручку сдал в банк.

6.5. Единый налог на вмененный доход

Экономическое содержание. Экономическая сущность налога заключается в том, что он заменяет основную массу налогов традиционной налоговой системы, увязанных с результатами его хозяйственной деятельности. При этом налогоплательщику «вменяется» помимо его воли и экономических возможностей потенциально возможный валовой доход. Последняя категория рассчитывается с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение такого дохода, на основе данных, полученных путем статистических исследований, в ходе проверок налоговых и иных государственных органов. Формируется некая условная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя (единица площади, численность работающих и т. п.) и она характеризует определенный вид деятельности в различных сопоставимых условиях.

В отличие от упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности, рассматриваемый метод налогообложения не предусматривает самостоятельный, т.е. по собственному волеизъявлению, отказ от его применения. При этом главенствующим признаком «навязывания» данного метода налогообложения является сфера деятельности и объемы реализованной продукции или услуг. Впервые государством заявляется концепция обложения одним налогом взамен на целый комплекс действующих налогов.

Законодательная база. Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определения видов деятельности» был разработан в рамках государственной программы стабилизации экономики. По классификации налог на вмененный доход относится к налогам республик в составе Российской Федерации, краев, областей, т.е. к региональным налогам. Однако в перечне региональных налогов согласно Налоговому кодексу Рос-

сийской Федерации он не значится. Скорее, его можно назвать не налогом, а налоговой процедурой, ибо он выполняет роль процедуры особого исполнения других действующих законов — налога на прибыль предприятия и налога на доходы физических лиц в узком спектре их хозяйственной деятельности.

Однако некоторые из нижеперечисленных налогов и сборов продолжают быть обязательными и для налогоплательщика, перешедшего на уплату налога на вмененный доход, а именно: 1) государственная пошлина; 2) таможенные пошлины и иные таможенные платежи; 3) лицензионные и регистрационные сборы; 4) налог на приобретение транспортных средств; 5) налог на владельцев транспортных средств; 6) земельный налог; 7) налог на покупку иностранных денежных знаков; 8) подоходный налог, уплачиваемый физическими лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность с любых доходов, за исключением доходов, получаемых в сферах деятельности, в которых введен единый налог на вмененный доход; 9) удержанные суммы подоходного налога, а также НДС и налог на доходы от источника, в случае, если налогоплательщик, по определению, является налоговым агентом.

Виды и сферы предпринимательской деятельности, в которые вводится единый налог на вмененный доход, конкретизируются законодательными органами власти субъектов Федерации, но строго в пределах следующего перечня:

1) оказание предпринимателями ремонтно-строительных услуг (строительство законченных зданий и сооружений или их частей, оборудование зданий, подготовка строительного участка и иные услуги по ремонту и строительству зданий и сооружений или их частей, благоустройство территорий);

2) оказание бытовых услуг физическим лицам (ремонт обуви, изделий из кожи, меха, пошив и ремонт одежды, ремонт часов и ювелирных изделий; ремонт бытовой техники и предметов личного пользования, ремонт и изготовление металлических изделий, ремонт машин, оборудования и приборов, оргтехники и периферийного оборудования, сервисное обслуживание автотранспортных средств и иные бытовые услуги населению, в том числе фото- и киноуслуги, прокат, за исключением проката кинофильмов);

3) оказание физическим лицам парикмахерских услуг (деятельность парикмахерских салонов), медицинских, косметологических услуг (в том числе в косметических салонах), ветеринарных и зооуслуг;

4) оказание предпринимателями услуг по краткосрочному проживанию;

5) оказание предпринимателями консультаций, а также бухгалтерских, аудиторских и юридических услуг, обучение, репетиторство, преподавание и иная деятельность в области образования;

б) общественное питание (деятельность ресторанов, кафе, баров, столовых, нестационарных и других точек общественного питания с численностью работающих до 50 человек);

7) розничная торговля, осуществляемая через магазины с численностью работающих до 30 человек, палатки, рынки, лотки, ларьки, торговые павильоны и другие места организации торговли, в том числе не имеющие стационарной торговой площади;

8) розничная выездная (нестационарная) торговля горюче-смазочными материалами;

9) оказание транспортных услуг предпринимателями и субъектами малого предпринимательства с численностью работающих до 100 человек;

10) оказание услуг по предоставлению автомобильных стоянок и гаражей.

Правовым актом законодательных (представительных) органов государственной власти субъектов Федерации определяются: размер вмененного дохода и иные составляющие формул расчета сумм единого налога; налоговые льготы; порядок и сроки уплаты единого налога; иные особенности взимания. Например, на территории Краснодарского края все АЗС переведены на уплату данного налога вне зависимости от форм собственности и уплачивают налог от количества раздаточных колонок. В Рязанской области вся торговля товарами с лотков облагается налогом в 600 руб. в месяц с рабочего места.

Объект налогообложения. Объектом налогообложения при применении единого налога является вмененный доход на очередной календарный месяц.

Налоговый период. Налоговый период по единому налогу устанавливается в *один квартал*.

Налоговая ставка. Ставка единого налога устанавливается в размере 15 % вмененного дохода.

Технология расчета. Порядок расчета суммы единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности состоит в приведенной ниже технологии. Сумма единого налога рассчитывается с учетом ставки, значения базовой доходности, числа физических показателей, влияющих на результаты предпринимательской деятельности, а также повышающих (понижающих) коэффициентов базовой доходности, которые определяются в зависимости от:

типа населенного пункта, в котором осуществляется предпринимательская деятельность;

места осуществления предпринимательской деятельности внутри населенного пункта (центр, окраина, транспортная развязка и другие);

182 характера местности (тип автомагистрали и другие), если деятельность осуществляется вне населенного пункта;

удаленности места осуществления предпринимательской деятельности от транспортных развязок;

удаленности места осуществления предпринимательской деятельности от остановок пассажирского транспорта;

характера реализуемых товаров (производимых работ, оказываемых услуг);

ассортимента реализуемой продукции;

качества предоставляемых услуг;

сезонности;

режима (суточности) работы;

качества занимаемого помещения;

производительности используемого оборудования;

возможности использования дополнительной инфраструктуры; инфляции;

количества видов деятельности, осуществляемых налогоплательщиками.

Законодательный орган власти вправе устанавливать повышающие и понижающие коэффициенты базовой доходности — коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного фактора (место деятельности, вид деятельности) на результат предпринимательской деятельности, осуществляемой на основе свидетельства об уплате единого налога.

Рекомендуемые формулы расчета суммы единого налога, а также перечень рекомендуемых их составляющих приведены в приложении к письму Правительства РФ от 7 сентября 1998 г. № 4435п-П5 (Российская газета. 1998. 31 октября).

Законодательством предусмотрено несколько методик, по которым рассчитывается сумма единого налога.

Метод А — метод расчета суммы единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, основанный на обработке существующей статистической информации о результатах хозяйственной деятельности организаций (предпринимателей).

1. По данным государственных органов статистики определяется величина прибыли от реализации, полученной организациями (предпринимателями), осуществляющими определенные указанным законом виды деятельности.

2. Полученный результат следует скорректировать с учетом сумм налога на добавленную стоимость (НДС) с коэффициентом дочета — 1,12.

3. Полученный результат следует скорректировать с учетом объемов нерегистрируемого товарооборота для каждой сферы деятельности. (Например, по данным Госкомстата России, нерегистрируемый оборот в сфере розничной торговли составляет около 50 %.)

4. Величина базовой доходности на единицу физического показателя определяется путем деления полученного результата на количество единиц выбранного физического показателя.

Метод Б — метод расчета суммы единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, основанный на обработке информации налоговых органов о фактически поступивших суммах налоговых платежей от организаций (предпринимателей).

1. Для расчета величины базовой доходности используются данные Госналогслужбы России о поступивших налоговых платежах от организаций (предпринимателей), осуществляющих определенные указанным законом виды деятельности.

2. Указанные данные корректируются с учетом нерегистрируемого оборота и оценок уклонения от налогообложения. Указанные оценки могут быть сделаны путем сравнительного анализа сумм поступивших налоговых платежей по однотипным организациям, действующим в приблизительно равных условиях.

3. Полученная величина должна быть уменьшена на сумму фактически уплаченных налогов, освобождение от которых не предусмотрено названным законом, и увеличена в пять раз.

4. Величина базовой доходности определяется делением полученного показателя на численность занятых в данной сфере деятельности либо на количество единиц другого физического показателя.

Метод В — метод расчета суммы единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, основанный на использовании рекомендуемых показателей базовой доходности единицы физического параметра и повышающих (понижающих) коэффициентов по подвиду деятельности и месту деятельности. При использовании метода В предлагается принять рекомендуемые физические показатели, базовую доходность и предельные значения повышающих (понижающих) коэффициентов, определенные экспертным путем, с учетом данных, представленных органами государственной власти субъектов Федерации, указанные в табл. 1, приведенной в письме Правительства РФ от 7 сентября 1998 г. № 4435п-П5.

Сроки уплаты. Уплата единого налога производится ежемесячно путем осуществления авансового платежа в размере 100 % суммы единого налога за календарный месяц. Сроки уплаты авансового платежа устанавливаются нормативными правовыми актами законодательных (представительных) органов государственной власти субъектов Федерации. Налогоплательщик может произвести уплату единого налога путем авансового перечисления суммы единого налога за 3, 6, 9 или 12 мес. В этом случае сумма единого налога, подлежащая уплате налогоплательщиком, уменьшается соответственно на 2, 5, 8 и 11 %.

Распределение сумм единого налога на вмененный доход между бюджетами. Суммы единого налога, уплачиваемые организациями, зачисляются в федеральный бюджет, государственные вне-

бюджетные фонды, а также в бюджеты субъектов Федерации и местные бюджеты в следующих размерах:

в федеральный бюджет — 25 % общей суммы единого налога;
единый социальный налог — 25 % общей суммы единого налога, из них:

в Пенсионный фонд РФ — 18,350 %;

в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования — 0,125 %;

в территориальные фонды обязательного медицинского страхования — 2,150 %;

в Фонд социального страхования РФ — 3,425 %;

в бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты — 50 % общей суммы налога, из которых до 15 % могут направляться в территориальные дорожные фонды.

Налоговые льготы. Налоговые льготы по единому налогу на вмененный доход для определенных видов деятельности определяются нормативными правовыми актами законодательных (представительных) органов государственной власти субъектов Российской Федерации. Наиболее распространена льгота, представляющая собой уменьшение на 25 — 50 % размера налога предпринимателю-инвалиду или пенсионеру, не использующим в своей деятельности найма рабочей силы.

Порядок ведения бухгалтерского учета. Налогоплательщики обязаны вести учет своих доходов и расходов, а также соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций. Переход на уплату единого налога не освобождает налогоплательщиков от обязанностей, установленных действующими нормативными актами Российской Федерации, по представлению в налоговые и иные государственные органы бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности. Формы отчетности по единому налогу устанавливаются нормативными правовыми актами органов государственной власти субъектов Федерации.

При осуществлении нескольких видов деятельности на основе свидетельства учет доходов и расходов ведется отдельно по каждому виду деятельности.

Налогоплательщики (вне зависимости от места регистрации), осуществляющие наряду с деятельностью на основе свидетельства иную предпринимательскую деятельность, ведут отдельный бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций, проводимых ими в процессе деятельности на основе свидетельства и в процессе иной деятельности. Организации обязаны уплачивать единый налог по месту нахождения своих филиалов и обособленных подразделений. Соответственно в налоговые органы по месту нахождения филиалов и представительств должны представляться расчеты по единому налогу. В связи с этим названные организации одновременно с расчетом суммы единого налога

обязаны представить в налоговый орган сведения о численности их работников.

Свидетельство об уплате единого налога является документом, подтверждающим уплату налогоплательщиком единого налога. На каждый вид деятельности выдается отдельное свидетельство. На них распространяются правила обращения с документами строгой отчетности. Налогоплательщикам, имеющим два и более отдельно расположенных места осуществления деятельности на основе свидетельства (палатки, ларьки, кафе и другие), последнее выдается на каждое из таких мест. Использование при осуществлении предпринимательской деятельности любых копий свидетельства (в том числе и нотариально удостоверенных) не допускается. Свидетельство выдается на период, за который налогоплательщик произвел уплату единого налога.

Вопросы для самопроверки

1. Почему рассматриваемый налог можно назвать налоговой процедурой?
2. В чем заключается суть налогообложения вмененного дохода?
3. Кто определяет размер вмененного дохода для конкретной группы предпринимателей?
4. Каков порядок исчисления и уплаты налога?
5. Каков перечень льгот по налогу?

6.6. Налог на игорный бизнес

Экономическое содержание. Необходимость принятия самостоятельного закона о введении налога на игорный бизнес 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. Поэтому, несмотря на масштабные денежные обороты и достаточно высокий уровень доходности предприятий, осуществляющих игорный бизнес, поступления налогов в этой сфере были очень низкими. В связи с этим встал вопрос о необходимости коренного пересмотра подхода к налогообложению в этой отрасли.

Налог на игорный бизнес построен на принципиально иной нежели другие налоги, основе. Суть нового подхода состоит в ТОН что этот налог базируется на принципе *вмененного дохода*, когда государство, учитывая невозможность 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 условно определенного дохода. Естественно, что доход в этом случае не может являться налоговой базой, и объектом обложения этим налогом

являются принципиально иные показатели, не связанные напрямую с финансово-хозяйственной деятельностью.

Законодательная база. Федеральный налог на игорный бизнес введен в качестве самостоятельного налога в августе 1998 г. в соответствии с Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 142-ФЗ. До этого времени 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.

Объект налогообложения. По указанному налогу объект обложения 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, предназначенные для проведения азартных игр, в которых игорное заведение участвует через своих представителей как сторона или как организатор, либо наблюдатель; игровые автоматы, кассы тотализаторов, а также кассы букмекерских контор.

Для полного учета объектов налогообложения законодательство установило обязательную регистрацию игорного бизнеса в органах Государственной налоговой службы по месту нахождения объектов до момента их установки с обязательным получением в налоговых органах свидетельства о регистрации. При этом налогоплательщики обязаны хранить в игорном заведении копию свидетельства о регистрации общего количества объектов налогообложения каждого вида объектов игорного бизнеса.

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 в течение пяти рабочих дней со дня установки или выбытия этого объекта с получением свидетельства о регистрации или внесением изменения в ранее выданное свидетельство.

Если в ходе проверки налоговый орган выявит наличие на территории игорного заведения незарегистрированных объектов налогообложения или несоблюдение налогоплательщиком установленного порядка уплаты налога более двух раз в течение календарного года, это может явиться основанием для постановки налоговым органом вопроса об отзыве лицензии на осуществление предпринимательской деятельности в сфере игорного бизнеса.

Налогоплательщики. Плательщиками налога на игорный бизнес выступают организации, являющиеся по российскому законодательству юридическими лицами и осуществляющие деятельность в области игорного бизнеса, их филиалы и представительства, имеющие отдельный баланс и расчетный или текущий счет.

К числу плательщиков этого налога относятся также организации, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации и объединения, осуществляющие свою деятельность в области игорного бизнеса на российской территории через обособленные подразделения. Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса, также являются плательщиками налога на игорный бизнес.

Несмотря на то, что налог на игорный бизнес является не федеральным, а региональным, ставки налога на каждый объект налогообложения установлены федеральным законодательством в качестве минимальных в размере, кратном минимальному размеру оплаты труда (МРОТ). Установлены следующие минимальные ставки налога в год:

за каждый игровой стол, предназначенный для проведения азартных игр, в которых игорное заведение участвует как сторона, — 1200 МРОТ;

за каждый игровой стол, предназначенный для проведения азартных игр, в которых игорное заведение участвует как организатор или наблюдатель, — 100 МРОТ;

за каждый игровой автомат — 45 МРОТ, за каждую кассу тотализатора — 1200 МРОТ, за каждую кассу букмекерской конторы - 600 МРОТ.

Конкретные единые размеры ставок налога для всех игорных заведений, находящихся на территориях субъектов Федерации, превышающие вышеназванные минимальные размеры ставок налога, определяются законодательными (представительными) органами этих субъектов. Чаще всего они удваиваются.

Если субъектом Федерации конкретные размеры ставок налога не установлены, для его исчисления и уплаты применяются минимальные размеры ставок налога, установленные федеральным законодательством.

По минимальной ставке налог на игорный бизнес зачисляется в федеральный бюджет, а по ставке, установленной законодательными (представительными) органами субъектов Федерации сверх минимальной ставки, — в бюджеты субъектов Федерации по месту нахождения игорного заведения.

Минимальные ставки налога на игорный бизнес в вышеприведенных размерах действуют только в том случае, если в игорном заведении общее количество объектов налогообложения каждого вида не превышает: игровых столов — 30 шт., игровых автоматов — 40 шт.

Минимальная ставка налога в год на каждый объект налогообложения сверх указанного количества уменьшается на 20 %.

Суммы налога. Подлежащие внесению в федеральный бюджет и бюджеты субъектов Федерации суммы налога определяются пла-

тельщиком самостоятельно исходя из количества зарегистрированных объектов налогообложения и соответствующих ставок налога.

Приведем для наглядности пример расчета налога в федеральный бюджет по налогоплательщику, который содержит на территории игорного заведения 40 игровых столов и 60 игровых автоматов и имеет в связи с этим скидку в 20% на 10 игровых столов и 20 игровых автоматов.

Сумма налога, подлежащая внесению в федеральный бюджет этим налогоплательщиком, равняется:

по игровым столам

$$1200 \text{ МРОТ} \cdot 30 + 1200 \text{ МРОТ} \cdot 10 \cdot 20 \%;$$

по игровым автоматам

$$45 \text{ МРОТ} \cdot 40 + 45 \text{ МРОТ} \cdot 20 \cdot 20 \%;$$

где МРОТ — минимальный размер оплаты труда, установленный законодательством.

Сумма налога вносится в соответствующий бюджет ежемесячно. Не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, налогоплательщик обязан представить в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения расчет сумм налога с учетом изменения количества или видов объектов налогообложения.

В течение пяти рабочих дней со дня представления расчета сумм налога налогоплательщик обязан уплатить налог в федеральный бюджет или в бюджеты субъекта Федерации в размере $\frac{1}{12}$ от годовой суммы установленного налога с учетом изменения количества или видов объектов налогообложения.

Нередко игорные заведения, кроме основной деятельности, осуществляют другую предпринимательскую деятельность, не относящуюся к игорному бизнесу. В этом случае российское налоговое законодательство обязывает игорное заведение вести раздельный учет доходов от этих видов деятельности и уплачивать по ним налоги в соответствии с российским налоговым законодательством.

При установке нового объекта налогообложения (новые столы, игровые автоматы, кассы букмекерских контор или тотализаторов) до 15-го числа текущего месяца сумма налога исчисляется за полный текущий месяц, после 15-го числа — за половину текущего месяца.

При выбытии объекта налогообложения до 15-го числа текущего месяца сумма налога исчисляется за половину текущего месяца, после 15-го числа — за полный текущий месяц, при этом объект налогообложения считается выбывшим по истечении 10 дней с даты подачи соответствующего заявления в налоговый орган.

Сумма уплаченного в бюджеты налога на игорный бизнес включается налогоплательщиком в состав расходов, связанных с осуществлением данного вида предпринимательской деятельности.

Вопросы для самопроверки

1. Что является объектом обложения налогом на игорный бизнес?
2. В чем состоит принципиальная особенность построения налога на игорный бизнес?
3. Кто является плательщиком налога на игорный бизнес?
4. Каковы принципиальные особенности установления ставок налога на игорный бизнес?
5. Каков порядок исчисления и уплаты налога в бюджеты?
6. Каковы сроки уплаты налога?

Глава 7. Местные налоги

7.1. Плата за землю

Экономическое содержание. Использование земли в Российской Федерации является платным. Существуют следующие формы платы за землю: земельный налог, арендная плата, нормативная цена земли. *Плата за землю* — прямой, местный, прогрессивный налог. Целями введения платы за землю являются стимулирование рационального использования, охрана и освоение земель, повышение плодородия почв, выравнивание социально-экономических условий хозяйствования на землях разного качества, обеспечение развития инфраструктуры в населенных пунктах, формирование специальных фондов финансирования этих мероприятий.

Размер земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев, землепользователей и устанавливается в виде стабильных платежей за единицу земельной площади в расчете на год.

Собственники земли, землевладельцы и землепользователи, кроме арендаторов, облагаются ежегодным земельным налогом.

За землю, переданную в аренду, взимается арендная плата. Для покупки и выкупа земельных участков в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также для получения под залог земли банковского кредита устанавливается нормативная цена земли.

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, охрану земель и повышение их плодородия, освоение новых земель, компенсацию собственных затрат землепользователя на эти

цели и погашение ссуд, выданных под указанные мероприятия, и процентов за их использование;

инженерное и социальное обустройство территории.

Законодательная база. Закон РСФСР от 11 октября 1991 г. № 1738-1 «О плате за землю» (с последующими изменениями и дополнениями); постановление Правительства РФ от 15 марта 1997 г. № 319 «О порядке определения нормативной цены земли»; инструкция Госналогслужбы России от 21 февраля 2000 г. № 56 по применению Закона Российской Федерации «О плате за землю».

Налогоплательщики. Плательщиками земельного налога и арендной платы являются организации, предприятия и учреждения независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности и лица без гражданства, которым на российской территории предоставлена земля в собственность, владение, пользование или аренду.

Объект налогообложения. Объекты обложения земельным налогом и взимания арендной платы — земельные участки, предоставленные юридическим лицам и гражданам в собственность, владение или пользование (аренду).

К объектам налогообложения, 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 иным 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 хозяйств;

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.

Налоговая база. Налоговой базой в данном случае является площадь земельных участков, занятых строениями и сооружениями, участков, необходимых для их содержания, а также санитарно-защитных зон объектов, технических и других зон, если они не предоставлены в пользование другим юридическим лицам и гражданам.

Налоговая ставка. Налоговые ставки устанавливаются дифференцированно в зависимости от целевого использования (назначения) земли (рис. 7.1). Для земель сельскохозяйственного назначения (колхозов, совхозов, крестьянских фермерских хозяйств, межхозяйственных предприятий и организаций, кооперативов и других) земельный налог устанавливается с учетом состава угодий, их качества, площади месторасположения. Средние ставки земельного налога за 1 га пашни для отдельных субъектов Федерации приведены в табл. 7.1.

Таблица 7.1

Средние ставки земельного налога за 1 га пашни

Субъект Российской Федерации	Ставки налога за 1 га, руб.	Ставки налога за 100 м ² , руб.
Краснодарский край	4950	49,50
Республика Адыгея	3690	36,90
Московская область	2550	25,50
Тюменская область	1595	15,95
Магаданская область	665	6,65
Республика Алтай	640	6,40

Ежегодно ставки земельного налога по группам почв пашни, а также многолетних насаждений, сенокосов и пастбищ конкретизируются органами законодательной (представительной) власти субъектов Федерации.

Минимальные ставки земельного налога за один гектар пашни и других сельскохозяйственных угодий устанавливаются органами законодательной (представительной) власти субъектов Российской Федерации.

Для земель несельскохозяйственного назначения (городов, рабочих, курортных и дачных поселков) ставки корректируются на основе средних ставок не только по экономическим районам России, категориям городов с учетом их статуса (табл. 7.2), уровня социально-культурного потенциала, исторической и рекреационной ценности территории (табл. 7.3), но и по местоположению и зонам различной градостроительной ценности территории органами местного самоуправления городов. Границы зон определяются в соответствии с экономической оценкой территории и генеральными планами городов. Они установлены федеральным законодательством.

Таблица 7.2

Средние ставки земельного налога в городах, руб. за 1 м² в год

Группа городов	Численность населения, тыс. чел.							
	100-250	250-500	500-1000		1000-3000		свыше 3000	
			в городе	в пригороде	в городе	в пригороде	в городе	в пригороде
Столицы республик в составе Российской Федерации, краевые и областные центры, города с развитым социально-культурным потенциалом	2,2	2,3	2,4	1,9	2,6	2,2	3,0	2,5

Таблица 7.3

Коэффициенты увеличения средней ставки земельного налога в курортных зонах

Курортные районы и зоны отдыха	Область, край	Коэффициенты		
		средние	по градостроительным зонам	
			высокой рекреационной ценности	меньшей рекреационной ценности
Черноморское побережье	Краснодарский край	6,0	8,0	4,0
Курорты Кавказских Минеральных вод	Ставропольский край	4,5	7,0	3,5
Калининградское взморье	Калининградская область	4,0	5,0	3,0
Зоны отдыха Москвы	Московская область	3,5	4,0	2,5
Зоны отдыха 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

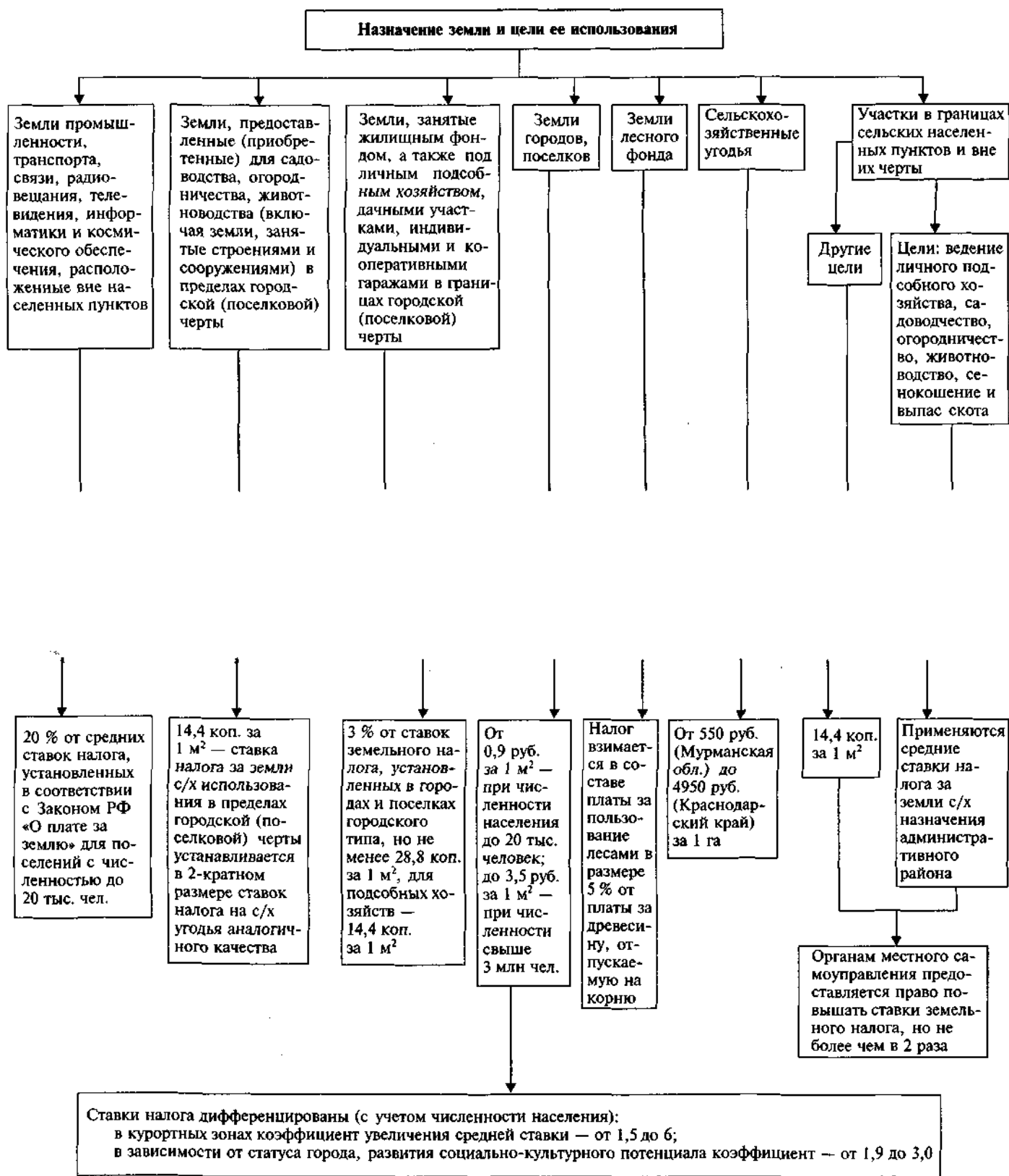


Рис. 7.1. Дифференциация ставок земельного налога

Например, коэффициенты увеличения ставок в зонах отдыха Санкт-Петербурга: средняя ставка — 3,5, по градостроительным зонам с высокой рекреационной ценностью — 4,0, с меньшей рекреационной ценностью — 2,5.

Налоговый период. Налоговым периодом признается *календарный год*. Суммы налога уплачиваются равными долями не позднее 15 сентября и 15 ноября. Органы законодательной (представительной) власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления с учетом местных условий имеют право устанавливать другие сроки уплаты налога.

Налоговые льготы. Федеральное законодательство установило обязательный для всех субъектов Федерации и муниципальных образований перечень льгот по взиманию земельного налога. Среди льготных категорий налогоплательщиков следующие:

заповедники, национальные и дендрологические парки, ботанические сады;

предприятия, граждане, занимающиеся традиционными промыслами в местах проживания и хозяйственной деятельности малочисленных народов и этнических групп, а также народными художественными промыслами и ремеслами в местах их традиционного бытования;

научные организации, опытные, экспериментальные и учебно-опытные хозяйства научно-исследовательских учреждений и учебных заведений сельскохозяйственного и лесохозяйственного профиля за земельные участки, используемые для научных, экспериментальных и учебных целей;

учреждения искусства, кинематографии, образования, здравоохранения, финансируемые за счет средств соответствующих бюджетов либо за счет средств профсоюзов (за исключением курортных учреждений), детские оздоровительные учреждения независимо от источников 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;

государственные предприятия связи, АО связи, контрольный пакет акций которых принадлежит государству, обеспечивающие распространение (трансляцию) государственных программ телевидения и радиовещания, а также осуществляющие деятельность в интересах обороны РФ;

предприятия, учреждения, организации, а также граждане, получившие для сельскохозяйственных нужд нарушенные земли (требующие рекультивации) на первые 10 лет пользования или в целях добычи торфа, используемого на повышение плодородия почв;

учреждения культуры, физической культуры и спорта, туризма, спортивно-оздоровительной направленности и спортивные со-

оружения (за исключением деятельности не по профилю спортивных сооружений, физкультурно-спортивных учреждений) независимо от источника финансирования;

государственные унитарные предприятия и государственные учреждения, осуществляющие эксплуатацию государственных мелиоративных систем и отдельно расположенных гидротехнических сооружений, в том числе за земли водного фонда, занятые водохранилищами, каналами, дамбами и другими гидротехническими сооружениями в пределах полосы их отвода;

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 Российской Федерации по перечню, утверждаемому Правительством РФ;

земли, предоставленные для обеспечения деятельности органов государственной власти и управления, а также Министерства обороны Российской Федерации;

санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, находящиеся в государственной и муниципальной, а также профсоюзной собственности;

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 для строительства гидротехнических сооружений;

учреждения и органы уголовно-исполнительной системы; профессиональные аварийно-спасательные службы, профессиональные аварийно-спасательные формирования.

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.

Расчет налога. В случае 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 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.

Исчисление земельного налога гражданам производится государственными налоговыми инспекциями, которые ежегодно не позднее 1 августа вручают им платежные извещения об уплате налога. Плательщики, своевременно не привлеченные к уплате земельного налога, уплачивают этот налог не более чем за три предшествующих года.

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.

Не использованные в течение года остатки средств не изымаются и направляются по целевому назначению в следующем году.

Формы платы за землю. Закон предусматривает три формы платы за землю: земельный налог, арендная плата, нормативная цена земли.

Плательщики, объект налогообложения, ставки и сроки уплаты земельного налога описаны выше.

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 марта 1997 г. № 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 Федерации для земель различного целевого назначения по оценочным зонам, административным районам, поселениям или их группам.

Предложения об оценочном зонировании территории субъекта Федерации 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.

Пример. Расчет земельного налога для предприятия, занимающего земельный участок площадью 460 м² в г. Москве (экономическая зона № 9, Центральный административный округ).

Предприятие не имеет льгот по уплате налога. Ставка налога за 1 га (10000 м²) составляет 216375 руб.

Сумма земельного налога: $(460 \cdot 216375) : 10000 = 9953$ (руб.).

Вопросы для самопроверки

1. Кто является плательщиком земельного налога и арендной платы?
2. В каких формах в России осуществляется взимание платы за землю? Кто является плательщиком каждой из этих форм платы?
3. Что является объектом обложения земельным налогом?
4. Какие существуют ставки земельного налога? Кто их устанавливает?
5. Какие существуют льготы по земельному налогу? Кто их устанавливает?
6. Каковы права органов власти субъектов Федерации и местных органов власти по установлению льгот по земельному налогу?

7.2. Налог на имущество физических лиц

Экономическое содержание. Налог на имущество физических лиц является региональным прямым прогрессивным налогом. Его уплачивают все физические лица, в собственности которых на территории России находятся строения, помещения, сооружения. Экономическим обоснованием данного налога служит необходимость компенсации затрат государства по ведению реестра собственников, защиты их законных прав.

Законодательная база. Закон РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» (с последующими изменениями и дополнениями); инструкция МНС России от 2 ноября 1999 г. № 54 «По применению закона Российской Федерации "О налогах на имущество физических лиц"».

Налогоплательщики. Плательщиками налога на имущество физических лиц в соответствии с федеральным законодательством являются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства, т.е. физические лица, имеющие на

территории России в собственности следующее имущество: жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и другие строения, помещения и сооружения.

Объект налогообложения. Объектом налогообложения является имущество, относящееся к категории «строения, помещения и сооружения».

Налоговая база. Налоговой базой является инвентаризационная стоимость строений, помещений и сооружений.

Налоговая ставка. Налоговая ставка устанавливается ежегодно представительными органами власти местного самоуправления и зависит от самой величины стоимости имущества, т. е. прогрессивная — чем выше стоимость, тем выше ставка (табл. 7.4).

Таблица 7.4

Ставка налога на строения, помещения и сооружения

Стоимость имущества, руб.	Ставка налога, %
До 300 тыс.	До 0,1
От 300 тыс. до 500 тыс.	От 0,1 до 0,3
Свыше 500 тыс.	От 0,3 до 2,0

Налоговый период. Платежные извещения об уплате налога вручаются плательщикам налоговыми органами ежегодно не позднее 1 августа.

Уплата налога производится владельцами равными долями в два срока — не позднее 15 сентября и 15 ноября.

Налоговые льготы. Законодательством установлен широкий перечень льгот по налогам на имущество физических лиц, обязательных для применения на всей территории России.

В частности, от уплаты налогов на все виды имущества освобождаются следующие категории граждан:

Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, лица, награжденные орденом Славы трех степеней;

инвалиды I и II групп, инвалиды с детства;

участники Великой Отечественной войны;

граждане, подвергшиеся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС;

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;

члены семей военнослужащих, потерявших кормильца;

военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе;

лица, пострадавшие от радиационных воздействий;
пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством РФ;

граждане, уволенные с военной службы или призывавшиеся на военные сборы, выполнявшие интернациональный долг в Афганистане или других странах, где велись боевые действия;

родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей;

деятели культуры, искусства и народные мастера по принадлежащим им на праве собственности специально оборудованным сооружениям, строениям, помещениям (включая жилье), используемым исключительно в качестве творческих мастерских).

Налог не взимается со строений, расположенных на участках садоводческих и дачных объединений граждан жилой площадью до 50 м².

Городские, поселковые, сельские органы местного самоуправления могут предоставлять льготы по налогам отдельным плательщикам.

Граждане, имеющие право на льготы, должны подтвердить его необходимыми документами.

Пример. Расчет налога. В собственности москвича Орлова С. Н. имеется дача в Рязанской области стоимостью 400000 руб. Следовательно, гражданин Орлов С. Н. должен будет заплатить в рязанский областной бюджет налог в сумме 800 руб. (400000 руб. • 0,2 %), из них 400 руб. до 15 сентября и оставшиеся 400 руб. до 15 ноября.

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. Какие группы имущества физических лиц определены в законе и каковы причины их выделения?
4. Каковы особенности исчисления и уплаты налога на строения, помещения и сооружения?
5. Какие льготы существуют по налогу на имущество физических лиц?
6. В чем состоят особенности исчисления и уплаты налога на имущество физических лиц?
7. Каковы сроки уплаты налога на имущество физических лиц?

7.3. Налог на рекламу

Экономическое содержание. Налог на рекламу является местным налогом. Данный налог был введен в соответствии с положениями ст. 21 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». В связи с

этим порядок исчисления и уплаты данного налога регламентируется нормативными актами местных или региональных органов власти. Налог на рекламу возникает у экономических субъектов, осуществляющих расходы по рекламе собственной продукции, работ и услуг. В соответствии с Инструкцией № 1 *рекламой* признается любая форма публичного представления товаров, работ, услуг через средства распространения информации. Соответственно к средствам распространения информации относятся печать, эфирное и кабельное телевидение, радиовещание, аудиовидеозапись, щиты и вывески. Определение рекламы дается в ст. 2 Федерального закона от 18 июля 1995 г. № 108 «О рекламе», где говорится, что реклама — это распространяемая в любой форме информация о физическом или юридическом лице, товарах, идеях и начинаниях, которая: во-первых, предназначена для неопределенного круга лиц; во-вторых, призвана формировать или поддерживать интерес к указанным объектам; в-третьих, способствует реализации товаров, идей и начинаний. Иными словами, рекламой в целях налогообложения можно признать лишь ту распространяемую информацию, которая соответствует одновременно названным трем признакам.

Законодательная база. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (с изменениями и дополнениями).

Налогоплательщики. Плательщиками налога на рекламу являются следующие рекламодатели:

расположенные на территории города предприятия и организации независимо от форм собственности и ведомственной принадлежности, имеющие согласно законодательству Российской Федерации статус юридических лиц (а также иностранные юридические лица);

физические лица, зарегистрированные в установленном порядке в качестве предпринимателей, осуществляющие свою деятельность на территории города.

Изготовители и распространители рекламы не являются плательщиками налога на рекламу, за исключением случаев, когда они сами являются рекламодателями.

Объект налогообложения. Объектом налогообложения выступают операции по изготовлению и распространению рекламной продукции, работ или услуг рекламодателя. В стоимость рекламных затрат включаются расходы:

на разработку и издание рекламных изделий (иллюстрированных прейскурантов, каталогов, брошюр, альбомов, проспектов, плакатов, афиш, рекламных писем, открыток и т.д.);

разработку и изготовление эскизов этикеток, образцов оригинальных и фирменных пакетов, упаковок, 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.

Необходимо четко разграничивать рекламные расходы от информационных. Так, предприятия обязаны иметь вывеску с указанием профиля деятельности, названия, юридического адреса и режима работы. Данная информация не является рекламной, так как им это вменено иным законодательством (Закон о защите прав потребителей).

Таким образом, плательщиками налога на рекламу являются рекламодатели, уплачивающие данный налог в местный бюджет по месту своей регистрации и постановки на налоговый учет (а не по месту размещения рекламы) исходя из фактически понесенных ими затрат по оплате стоимости рекламных услуг.

Налоговая ставка. Налоговая ставка налога на рекламу определяется в размере 5 % стоимости фактических затрат на рекламные работы и услуги 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.

Налоговый период. 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.

Налоговые льготы. По налогу на рекламу льготы устанавливаются местными органами власти, как правило, на рекламу, не

преследующую коммерческие цели, рекламу благотворительных мероприятий и др.

Технология расчета. Приведем пример расчета налога.

Пример. ООО «Проф-Инфо» за размещение рекламы налогового калькулятора в течение года произвело безналичные платежи в различные периодические издания на сумму 128500 руб. Как определить сумму обязательности организации перед местным бюджетом по налогу на рекламу?

В указанную сумму входит НДС, следовательно, ее необходимо предварительно вычитать:

$128500 \text{ руб.} \cdot 16,67\% = 21420,95 \text{ руб.}$

Затраты на рекламу без НДС составили 107079,05 руб.

Сумма налога, выплаченного в местный бюджет по месту юридической регистрации ООО, составит 5353,95 руб. ($107079 \cdot 5\%$).

Вопросы для самопроверки

1. Кто является плательщиком налога?
2. Какова роль налога на рекламу в формировании доходной базы местных бюджетов?
3. Кто устанавливает важнейшие элементы налога — ставки, налоговую базу, льготы?
4. Каков порядок исчисления и уплаты налога?
5. Взимается ли налог на рекламу на затраты по изготовлению вывески с названием фирмы?

7.4. Налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения

Экономическое содержание. Налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, является прямым федеральным налогом. Он экономически воздействует на процессы перехода собственности в порядке дарения, наследования как по закону, так и по завещанию определенных видов имущества. Налог платится в том случае, если общая стоимость переходящего в собственность физического лица имущества превышает установленную федеральным законом величину.

Законодательная база. Закон РФ от 12 декабря 1991 г. № 2020-1 «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения» (с последующими редакциями и дополнениями); инструкция Госналогслужбы России от 30 мая 1995 г. № 32.

Налогоплательщики. Плательщиками налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, являются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства, то есть физические лица, которые становятся собственниками имущества, переходящего к ним на российской территории в порядке наследования или дарения.

Объект налогообложения. Налог уплачивается в тех случаях, когда физические лица принимают в порядке наследования как по закону, так и по завещанию или же в порядке дарения следующие виды имущества:

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;

паевые накопления 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 совершать нотариальные действия, свидетельств о праве на наследство или удостоверения ими договоров дарения.

Налоговая база. Налог взимается при условии, что общая стоимость переходящего в собственность физического лица имущества превышает установленную федеральным законом величину. Стоимость имущества, превышающую эту величину, и будет налоговой базой (рис. 7.2).

Указанная величина должна превышать 850-кратный установленный законом размер минимальной месячной оплаты труда на день открытия наследства или 80-кратный размер минимальной месячной оплаты труда на день удостоверения договора дарения.

Оценку стоимости жилого дома, квартиры, дачи и садового домика, переходящих в собственность физических лиц в порядке наследования или дарения, осуществляют органы коммунального хозяйства, в том числе бюро технической инвентаризации, или страховые организации.

Оценка транспортных средств производится страховыми органами или организациями, связанными с техническим обслуживанием транспортных средств, а при оформлении права наследования — судебно-экспертными учреждениями системы Министерства юстиции Российской Федерации.

Оценка другого имущества производится специалистами-оценщиками.

Налог уплачивается в случае, когда физические лица принимают в порядке наследования (как по закону, так и по завещанию) или дарения определенные виды имущества

Налог взимается при условии выдачи нотариусами или должностными лицами, уполномоченными совершать нотариальные действия, свидетельств о праве на наследство или удостоверения ими договоров дарения в случаях, если общая стоимость переходящего в собственность физического лица имущества превышает:

850-кратный установленный законом размер минимальной месячной оплаты труда на день открытия **наследства**

80-кратный установленный законом размер минимальной месячной оплаты труда на день удостоверения договора **дарения**

Рис. 7.2. Условия взимания налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения

Налог с имущества, переходящего в порядке наследования, исчисляется от стоимости наследственного имущества на день открытия наследства независимо 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 органами.

Налоговая ставка. Налоговые ставки приведены в табл. 7.6 и 7.7.

Таблица 7.6

Ставки налога* с имущества, переходящего в порядке наследования

Условия наследования имущества	Степень родства	Ставки
От 850 до 1700 МРОТ	Наследники 1-й очереди	5 % от стоимости имущества, превышающей 850 МРОТ

* Взимается при условии выдачи нотариусами, должностными лицами свидетельства о праве наследования, если общая стоимость имущества на день открытия наследства превышает 850 МРОТ.

Условия наследования имущества	Степень родства	Ставки
	Наследники 2-й очереди	10 % от стоимости имущества, превышающей 850 МРОТ
	Другие наследники	20 % от стоимости имущества, превышающей 850 МРОТ
От 1701 до 2550 МРОТ	Наследники 1-й очереди	42,5 МРОТ + 10 % от стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ
	Наследники 2-й очереди	85 МРОТ + 20 % от стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ
	Другие наследники	170 МРОТ + 30 % от стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ
Свыше 2550 МРОТ	Наследники 1-й очереди	127,5 МРОТ + 15% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ
	Наследники 2-й очереди	255 МРОТ + 30 % от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ
	Другие наследники	425 МРОТ + 40 % от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ

Примечание. *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 стороны 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.

Ставки налога" с имущества, переходящего в порядке дарения

Условия дарения имущества	Степень родства	Ставки
От 80 до 850 МРОТ	Дети и родители	3 % от стоимости имущества, превышающей 80 МРОТ
	Другие физические лица	10 % от стоимости имущества, превышающей 80 МРОТ
От 851 до 1700 МРОТ	Дети и родители	23,1 МРОТ + 7% от стоимости имущества, превышающей 850 МРОТ
	Другие физические лица	77 МРОТ + 20 % от стоимости имущества, превышающей 850 МРОТ
От 1701 до 2550 МРОТ	Дети и родители	82,6 МРОТ + 11 % от стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ
	Другие физические лица	247 МРОТ + 30 % от стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ
Свыше 2550 МРОТ	Дети и родители	176,1 МРОТ + 15% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ
	Другие физические лица	502 МРОТ + 40 % от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ

Налоговый период. Физические лица, проживающие на территории Российской Федерации, уплачивают налог не позднее трехмесячного срока со дня вручения им платежного извещения.

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. трехмесячного срока, а в случае предоставления рассрочки или

* Взимается при условии выдачи нотариусами, должностными лицами удостоверения договора дарения, если общая стоимость имущества на день удостоверения договора дарения превышает 80 МРОТ.

отсрочки уплаты налога — со следующего дня после окончания срока рассрочки или отсрочки. На сумму процентов за предоставление отсрочки или рассрочки уплаты налога пеня не начисляется.

Налоговые льготы. Законодательством определен список лиц, которые не уплачивают налог в определенных случаях (табл. 7.8).

Таблица 7.8

Налоговые льготы

Налог не взимается	Основание
<p>Со стоимости имущества, переходящего в порядке наследования пережившему супругу или дарения одним супругом другому</p> <p>Со стоимости жилых домов (квартир) и с сумм паевых накоплений в жилищно-строительных кооперативах, если наследники или одаряемые проживали в этих домах (квартирах) совместно с наследодателем или дарителем на день открытия наследства или оформления договора дарения</p>	<p>Свидетельство о регистрации брака, а в случае его отсутствия решение суда о признании факта супружества. Налог не взимается независимо от того, проживали супруги вместе или нет</p> <p>Факт совместного проживания подтверждается справкой из соответствующего жилищного органа или городской, поселковой, сельской администрации, а также решением суда. В частности, не лишаются права на льготу по налогу физические лица, получающие имущество в порядке наследования или дарения, проживающие совместно с наследодателем или дарителем и временно выехавшие в связи с обучением, нахождением в длительной служебной командировке, прохождением срочной службы в Вооруженных Силах. В этом случае основанием для предоставления льготы является справка соответствующей организации о причинах отсутствия гражданина</p>
<p>Со стоимости имущества, переходящего в порядке наследования от лиц, погибших при защите СССР и РФ в связи с выполнением ими государственных или общественных обязанностей либо в связи с выполнением долга гражданина СССР и РФ по спасению человеческой жизни, охране государственной собственности и правопорядка</p>	<p>Документ соответствующей организации, удостоверяющей смерть наследодателя</p>

Налог не взимается	Основание
<p>Со стоимости жилых домов и транспортных средств, переходящих в порядке наследования инвалидам I и II групп</p>	<p>Удостоверение инвалида. Льгота предоставляется тем физическим лицам, которые имели вышеуказанные группы инвалидности на момент получения свидетельства на право наследования</p>
<p>Со стоимости транспортных средств, переходящих в порядке наследования членам семей военнослужащих, потерявших кормильца</p>	<p>Пенсионное удостоверение, выданное соответствующими органами в установленном порядке.</p> <p>Потерявшими кормильца считаются члены семьи умершего (погибшего) военнослужащего, имеющие право на получение пенсии по случаю потери кормильца</p>

Технология расчета. 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 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 с общей стоимости имущества на основании всех нотариально удостоверенных договоров.

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 размере пятикратного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда.

Пример. Расчет налога с имущества, переходящего в порядке наследования. Налоговый орган 15 декабря 2001 г. получил от нотариуса сведения с том, что наследство открыто с 1 июня 2001 г. наследником первой очереди, проживающим совместно с наследодателем. Общая стоимость наследованного имущества составляла 109000 руб. (наследуемое имущество состоит из квартиры стоимостью 20000 руб., дачи — 59000 руб., машины — 30000 руб.). Минимальная месячная оплата труда на день открытия наследства составляла 100 руб.

Решение.

1. Так как наследник совместно проживал с наследодателем на день открытия наследства, то со стоимости квартиры (20000 руб.) налог не взимается.

$$109000 - 20000 = 89000 \text{ (руб.)}$$

2. Соотношение стоимости наследованного имущества с размером минимальной месячной оплаты труда, применявшимся на день открытия наследства:

$89000 : 100 = 890$, т.е. стоимость имущества составила более 850-кратного размера минимальной месячной оплаты труда, в связи с чем применяется ставка в размере 5 % от стоимости имущества, превышающей 850 кратный размер минимальной месячной оплаты труда.

3. Стоимость имущества, облагаемая налогом:

$$109000 - (850 \cdot 100) = 24000 \text{ (руб.)}$$

4. Сумма налога, причитающаяся к уплате:

$$24000 \% \cdot 5 \text{ руб.} : 100 \text{ руб.} = 1200 \text{ (руб.)}$$

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. От чего зависит размер ставок?
4. Каков перечень льгот по налогу?
5. Кто имеет право предоставлять рассрочку или отсрочку по налогу с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения?
6. Каков порядок исчисления и уплаты налога?

Часть III. КОМПЛЕКСНЫЙ ПРИМЕР РАСЧЕТА НАЛОГОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Исходные данные

Торговое предприятие ООО «Эффект» создано 1 января 2002 г.

1. 25 января предприятие приобрело автомашину Волга-31029 стоимостью 145000 руб., в том числе НДС, на средства, взятые в кредит у банка. В I квартале предприятие оплатило текущий ремонт автомашины на сумму 5000 руб.

2. С 1 января предприятие заключило договор аренды на автомобиль ВАЗ сроком на шесть месяцев с организацией, без экипажа. Оплата по договору составила 2000 руб., в том числе НДС в месяц. Предприятие их оплатило.

3. Предприятием с 1 февраля была приобретена и установлена у сторонней организации охранно-пожарная сигнализация на сумму 7000 руб., в том числе НДС.

4. В течение первого квартала были приобретены материалы на сумму 3600 руб., в том числе НДС. Списано материалов по акту на сумму 1600 руб.

5. Движение товара за квартал:

Наименование товара	Количество купленного товара, шт.	Цена* покупки, руб.	Количество проданного товара в розницу, шт.	Количество проданного товара оптом, шт.	Наценка при продаже в розницу, %	Наценка при продаже оптом, %
1	12 500	40	467	1200	25	20
2	14 780	58	465	1700	25	20
3	15000	55	2450	12 000	25	20
4	1690	30	340	1200	25	20
3а	14 300	98	12 500	0	25	20
4а	1600	54	1237	0	25	20
5а	1500	35	1200	300	25	20

* Цена указана с учетом НДС.

6. Предприятие оплатило поставщикам за товар за I квартал: перечислением с расчетного счета — 3000000 руб.; наличными из кассы — 525000 руб.

7. Поступило денежных средств в оплату за товар (товар, проданный в розницу, оплачен полностью): перечислением на расчетный счет — 1900000 руб.; наличными в кассу — 900000 руб.

8. На предприятии числятся сотрудники:

ФИО	Оклад	Принят с
Иванов А. А.	1750	04.01.02
Кудряшов Ф. Е.	1350	04.01.02
Лисичкина Л. Т.	1450	04.01.02
Мишина А. Л.	1750	04.01.02
Петров В. В.	1550	04.01.02
Петрова О. Е.	1700	07.02.02
Сидоров А. С.	1650	05.02.02
Синицын П. П.	1450	04.01.02
Степкина Л. В.	1300	04.01.02

Петров В. В. имеет двоих детей: один ребенок 4 и второй — 20 лет, учащийся высшего учебного заведения.

Мишина А. Л. имеет троих детей в возрасте 2, 5 и 16 лет.

Сидорову А. С. выплачена премия к юбилею в сумме 150 руб.

Петрова О. Е. с 7 по 21 февраля отсутствовала по болезни. Больничный лист представлен. Стаж работы Петровой О.Е. — 15 лет.

Всем сотрудникам выплачена премия за производственные результаты в I квартале в размере 10 % от оклада.

Степкиной Л. В. выдана беспроцентная ссуда на улучшение жилищных условий в сумме 10000 руб.

9. Прочие расходы предприятия за I квартал 2002 г.:

1) оплачены транспортные расходы по доставке товара на склад предприятия в сумме 5670 руб., в том числе НДС;

2) оплачена аренда помещения за шесть месяцев в сумме 12000 руб., в том числе НДС;

3) получен счет на оплату услуг за пользование Интернетом на сумму 3600 руб., в том числе НДС;

4) оплачены услуги городской телефонной сети в сумме 5500 руб., в том числе НДС;

5) оплачены командировочные расходы сотрудникам предприятия в сумме 4300 руб.;

6) оплачены услуги по изготовлению рекламного щита в сумме 5450 руб., в том числе НДС;

7) оплачены услуги аудиторской фирмы на сумму 2000 руб., в том числе НДС;

8) оплачены услуги фирмы по оформлению учредительных документов, изготовлению печати и штампа на сумму 2300 руб., в том числе НДС;

9) выплачены проценты за кредит банку в сумме 23562 руб.;

10) оплачены услуги банка согласно имеющемуся договору в сумме 400 руб.

10. Дополнительная информация. Предприятие осуществляет розничную торговлю через магазин, общая площадь (используемая только в хозяйственной деятельности) которого составляет 120 м². Магазин расположен в центре г. Рязани. Преимущественно через магазин реализуется смешанный ассортимент продовольственных товаров (за исключением винно-водочных изделий). График работы с 8 до 21 ч.

Коэффициент, учитывающий место дислокации, — 2.

Решение

1. Общие положения и допущения. В соответствии со ст. 273 Налогового кодекса РФ (гл. 25 «Налог на прибыль организаций») все организации имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу. Поскольку организация образовалась с 1 января 2002 г., она может заявить в своей учетной политике метод определения реализации по кассовому методу, исходя из предположения, что в среднем доход от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость и налога с продаж не превысит 1 млн руб. за каждый квартал.

ООО «Эффект» ведет два вида деятельности: оптовую и розничную продажу товаров. В соответствии с п. 3 ст. 1 Закона Рязанской области № 24-03 от 29.12.1998 г. «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности на территории Рязанской области» определенная часть деятельности (розничная торговля через магазин) попадает под действие этого Закона. Поэтому при дальнейших расчетах налоговой базы практически всех налогов (за исключением подоходного налога с физических лиц, налога с владельцев транспортных средств, налога на приобретение транспортных средств, единого социального налога) будем определять в пропорциях розничной и оптовой торговли.

2. Расчет единого налога на вмененный доход. Предприятие занимается розничной торговлей, осуществляемой через магазин с численностью работающих менее 30 чел. В соответствии с указанным Законом рассчитаем сумму единого налога на вмененный доход (ВД). Объектом налогообложения является вмененный доход.

Налог на вмененный доход = ВД • 15 %.

Расчет вмененного дохода от розничной деятельности производится по формуле

$$ВД = БД \cdot E \cdot K_t \cdot K_a \cdot K_c \cdot K_g \cdot K_d \cdot K_{op} \cdot K_u,$$

где БД — базовая доходность на единицу физического показателя; E — количество единиц физического показателя; K_t — коэффициент типа населенного пункта; K_a — коэффициент, учитывающий ассортимент реализуемых товаров; K_c — коэффициент, учитывающий сезонность; K_g — коэффициент, учитывающий продолжительность работы организации; K_d — коэффициент, учитывающий место дислокации; $K_{op} = 0,6$ — применяется для розничной торговли, осуществляемой через магазины; K_u — коэффициент инфляции.

Базовая доходность каждого квадратного метра магазина площадью до 100 м² определена в 615 руб. Каждый квадратный метр площади сверх указанного лимита оценивается в 300 руб. Итого, в соответствии с условиями задачи БД составит 67500 руб. в квартал (615 · 100 + 300 · 20).

В соответствии с Законом Рязанской области «О коэффициенте, учитывающем плановый размер инфляции в 2001 г. и I кв. 2002 г. для исчисления суммы единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности на территории Рязанской области» от 4 декабря 2000 г. № 88-03 плановый коэффициент инфляции устанавливается 1,2.

В рассматриваемом случае коэффициенты, входящие в формулу, имеют следующие значения: $K_m = 1$; $K_a = 1$; $K_c = 1$; $K_g = 1,3$; $K_d = 2$; $K_{op} = 0,6$; $K_u = 1,2$.

Значит, ВД = 126360 руб. (в квартал), а налог на вмененный доход равен 18954руб. (в квартал).

3. Расчет товарооборота.

Покупка товара

Наименование товара	Количество купленного товара, шт.	Цена покупки, руб.	Общая сумма покупки, включая НДС, руб.	НДС 9,09 %, руб.	Сумма покупки без НДС, руб.
1	12 500	40	500 000	45 450	454 550,00
2	14 780	58	857 240	77 923,12	779 316,88
3	15 000	55	825 000	74 992,50	750 007,50
4	1690	30	50 700	4 608,63	46 091,37
3а	14 300	98	1 401 400	127 387,26	1 274 012,74
4а	1600	54	86 400	7 853,76	78 546,24
5а	1500	35	52 500	4 772,25	47 727,75
Итого	61 370	—	3 773 240	342 987,52	3 430 252,48

Поскольку ООО «Эффект» производит продажу смешанного ассортимента продовольственных товаров, за исключением вино-водочных изделий, в соответствии с п. 4 ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации, налогообложение производится по расчетной ставке 9,09% при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров, и по ставке 10 % при продаже. Поэтому в данном случае выделяется НДС из суммы покупки по ставке 9,09 % и представляется к возмещению из бюджета сумма в размере 342987,52 руб.

Таким образом, предприятие купило 61370 шт. товара, и общая сумма покупки составила 3773 240 руб., в том числе НДС — 342987,52 руб.

Сумма покупки без НДС составляет 3430252,48 руб.

В течение квартала ООО «Эффект» оплатило своим поставщикам за товар 3000000 руб. перечислениями с расчетного счета и наличными из кассы — 525000 руб.

Кредиторская задолженность предприятия составляет 248 240 руб., а НДС к возмещению будет начисляться по сумме, уже уплаченной поставщикам. Значит, НДС к возмещению на I квартал составляет 320422,5 руб.

ООО «Эффект» производит продажу купленных товаров как оптом, так и в розницу.

Продажа товаров в розницу подпадает под действие Закона Рязанской области «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности на территории Рязанской области», следовательно, в этом случае НДС на эти сделки не начисляется.

Продажа товара в розницу

Наименование товара	Количество проданного в розницу товара, шт.	Цена покупки, руб.	Наценка при продаже	Цена с наценкой	Выручка от продажи в розницу
1	467	40	1,25	50,00	23 350,00
2	465	58	1,25	72,50	33 712,50
3	2 450	55	1,25	68,75	168 437,50
4	340	30	1,25	37,50	12 750,00
3а	12 500	98	1,25	122,50	1 531 250,00
4а	1 237	54	1,25	67,50	83 497,50
5а	1 200	35	1,25	43,75	52 500,00
Итого	18 659	—	—	—	1 905 497,5

Таким образом, выручка от продажи в розницу составляет 1905497,5 руб.

Продажа товара оптом

Наименование товара	Цена покупки без НДС, руб.	Наценка при продаже	Цена с наценкой, руб.	Количество проданного оптом товара, шт.	Сумма продаж без НДС, руб.	НДС 10 %, руб.	Выручка от реализации оптом, руб.
1	36,36	1,2	43,63	1200	52 358,40	5 235,84	57 594,24
2	52,73	1,2	63,27	1700	107 569,20	10 756,92	118 326,12
3	50	1,2	60	12 000	720 000,00	7 200,00	727 200,00
4	27,27	1,2	32,73	1200	39 268,80	3 926,88	43 195,68
3а	89,09	1,2	106,91	0	0	0	0
4а	49,09	1,2	58,91	0	0	0	0
5а	31,82	1,2	38,18	300	11 455,20	1 145,52	12 600,72
Итого				16 400	930 664	28 265,16	958 916,76

Таким образом, выручка от реализации товара оптом составит 958916,76 руб., однако реально покупатели оплатили ООО «Эффект» 894502,5 руб. («всего оплачено» за минусом «оплачено в розницу», поскольку товар, проданный в розницу, оплачен полностью: 2800000 руб. — 1905497,5 руб.). НДС, уплачиваемый предприятием в бюджет, должен составлять 28265,16 руб., однако поскольку покупатели оплатили предприятию только 894502,5 руб., то сумма НДС составляет 81318,41 руб.

4. Расчет доли оптовой торговли. Поскольку учетная политика ООО «Эффект» предусматривает использование кассового метода, то и долю продаж будем определять по этому методу. В течение квартала при продаже товара в розницу было оплачено 1905497,5 руб., значит, при оплате оптом — 894502,5 руб. Таким образом, *доля оптовой торговли составляет 31,9465%*.

5. Расчет налога на рекламу. В соответствии с Положением о порядке исчисления и уплаты налога на рекламу от 11 сентября 1997 г. № 198, утвержденным решением Рязанского городского Совета, ООО «Эффект» является плательщиком налога на рекламу (ст. 3 Положения). Объектом налогообложения является стоимость работ и услуг по изготовлению и распространению рекламной продукции без НДС. В данном случае предприятие оплатило за установку рекламного щита 5450 руб., в том числе НДС. Значит, сумма без НДС составляет 4541,49 руб. Она и будет являться объектом налогообложения. Ставка налога — 5 % от стоимости затрат на рекламные работы без НДС (ст. 5). Таким образом, сумма налога составляет 227,07 руб. Расходы предприятия по уплате налога на рекламу относятся на финансовые результаты деятельности предприятия (ст. 10).

Поскольку в части продаж в розницу предприятие подпадает под действие Закона Рязанской области «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности на территории Рязанской области», оно освобождается от уплаты налога в доле розничных продаж (п. 3 ст. 1). Доля оптовых продаж предприятия составляет 31,9465 %. Значит, в бюджет г. Рязани *налог на рекламу будет уплачен в сумме 72,54 руб.*

6. Расчет налога на пользователей автомобильных дорог. В соответствии с Законом Рязанской области от 24 сентября 1997 г. № 53 «О территориальном дорожном фонде Рязанской области» налог на пользователей автомобильных дорог уплачивают юридические лица, созданные и работающие на территории Российской Федерации (п. 1 ст. 4). Сумма налога зачисляется полностью в Территориальный дорожный фонд. Ставка налога составляет 1 % от суммы разницы между продажной и покупной ценами товаров, реализованных в результате заготовительной, снабженческо-сбытовой и торговой деятельности (п. 3 ст. 4). Данный налог уплачивается в соответствии с оптовой долей.

Рассчитаем денежное выражение наценки, которую делает предприятие. Для этого разделим выручку (по оплате), полученную при продаже оптом на соответствующий коэффициент наценки (1,2). При этом получим выручку от товаров без наценки. Далее из общей выручки вычтем полученную сумму и запишем наценку в денежном выражении.

Выручка при продаже оптом включает НДС, поэтому сначала выделяем НДС. Всего оплатили 894502,5 руб., в том числе НДС — 81318,41 руб., значит сумма без НДС составляет 813184,09 руб. Делим эту сумму на 1,2, получаем 677653,41 руб. — выручка от продажи оптом без НДС и без наценки. Наценка составляет 135530,68 руб.

Таким образом, *сумма налога, уплачиваемая в Территориальный дорожный фонд, составляет 1353,31 руб.*

7. Расчет налога с владельцев транспортных средств. Налог с владельцев транспортных средств ежегодно уплачивают юридические и физические лица, имеющие транспортные средства (п. 1 ст. 5 Закона Рязанской области «О территориальном дорожном фонде Рязанской области»). Данный налог уплачивается полностью (без разделения на оптовые и розничные доли). Ставка налога — 0,6 % от минимальной заработной платы на 1 л. с. Размер минимальной заработной платы составляет 100 руб. По условию задания ООО «Эффект» приобрело автомашину ГАЗ-31029. В соответствии с техническими характеристиками в ней 90 л. с. Значит, *налог составит 54 руб. (100 • 0,6% • 90) в год.*

8. Расчет подоходного налога. В соответствии со ст. 207 п. 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации, а также со ст. 208 (пп. 6 п. 1) все работники

предприятия являются плательщиками налога на доходы физических лиц. В соответствии со ст. 224 (п. 1) налоговая ставка устанавливается в размере 13 %. Определяется налоговая база:

$НБ = \text{Оклад} \cdot \text{Время работы (в месяцах)} + \text{Премии} - \text{Налоговые вычеты}$.

Подходный налог = $НБ \cdot 13 \%$.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются всем работникам в соответствии с п. 3 ст. 218 в размере 400 руб. за каждый месяц, поскольку в течение I квартала их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, не превысил 20000 руб. Налоговый вычет в размере 300 руб. за каждый месяц распространяется на каждого ребенка налогоплательщика. В соответствии со ст. 218 (п. 4, абз. 2) вычеты производятся на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также учащегося дневной формы обучения в возрасте до 24 лет. *Петров В. В.* имеет двух детей: один ребенок 4 и второй — 20 лет, учащийся высшего учебного заведения, следовательно, ему предоставляют льготу в размере 600 руб. в месяц. *Мишина А. Л.* имеет трех детей в возрасте соответственно: 2, 5 и 16 лет. Следовательно, ей предоставляется льгота в размере 900 руб. за каждый месяц.

Петрова О. Е. отсутствовала по болезни с 7 по 21 февраля 2002 г. Больничный лист предоставлен. Значит:

$НБ_{\text{больн}} = (\text{Оклад} \cdot \text{Количество рабочих дней, пропущенных по болезни}) : \text{Всего рабочих дней в месяце}$.

$НБ_{\text{больн}} = 1700 - 11 : 20 = 935$ (руб.).

Степкиной Л. В. выдана беспроцентная ссуда на улучшение жилищных условий в сумме 10000 руб. Пусть C , — сумма процентной платы.

C , = Сумма заемных средств $\cdot \frac{3}{4}$ ставки рефинансирования ЦБ РФ \cdot Количество дней нахождения заемных средств в пользовании налогоплательщика : 365 дней.

В соответствии с телеграммой ЦБ РФ от 8 апреля 2002 г. № 1133-У с 9 апреля 2002 г. устанавливается ставка рефинансирования ЦБ РФ в размере 23 % годовых.

C , = $10000 \cdot 3 : 4 \cdot 23 \% \cdot 61 : 365 = 288,29$ руб.

В соответствии с абз. 4 п. 2 ст. 224 налоговая ставка по материальной выгоде равна 35 %. Значит, *подходный налог в данном случае равен 100,90 руб. (288,29 - 35%)*.

Произведем расчеты расходов по оплате труда. Расход по оплате труда = Оклад \cdot Время работы + Премии — Подходный налог.

Итого:

1) *Иванов А. А.*

$НБ = 1750 \cdot 3 + 175 - 3 \cdot 400 = 4225$ (руб.).

$ПН = 4225 \text{ руб.} \cdot 13 \% = 549,25$ (руб.).

$ЕСН = 1931,3$ (руб.).

2) *Кудряшов Ф. Е.*

$НБ = 1350 \cdot 3 + 135 - 3 \cdot 400 = 2985$ (руб.).

$ПН = 2985 \cdot 13 \% = 388,05$ (руб.).

$ЕСН = 1489,86$ (руб.).

3) *Лисичкина Л. Т.*

$НБ = 1450 \cdot 3 + 145 - 3 \cdot 400 = 3295$ (руб.).

$ПН = 3295 \cdot 13 \% = 428,35$ (руб.).

$ЕСН = 1600,22$ (руб.).

4) *Мишина А. Л.*

$НБ = 1750 \cdot 3 + 175 - 3 \cdot 400 - 3 \cdot 900 = 1525$ (руб.).

$ПН = 1525 \cdot 13 \% = 198,25$ (руб.).

$ЕСН = 1931,30$ (руб.).

5) *Петров В. В.*

$НБ = 1550 \cdot 3 + 155 - 3 \cdot 400 - 3 \cdot 600 = 1805$ (руб.).

$ПН = 1805 \cdot 13 \% = 234,65$ (руб.).

$ЕСН = 1710,58$ (руб.).

6) *Петрова О. Е.*

$НБ = 1700 \cdot 5 : 20 + 1700 + 935 + 170 - 2 \cdot 400 = 2430$ (руб.).

$ПН = 2430 \cdot 13 \% = 315,9$ (руб.).

$ЕСН = 817,02$ (руб.).

7) *Сидоров А. С.*

$НБ = 1650 \cdot 18 : 20 + 1650 + 165 + 150 - 2 \cdot 400 = 2650$ (руб.).

$ПН = 2650 \cdot 13 \% = 344,5$ (руб.).

$ЕСН = 1174,80$ (руб.).

8) *Синицын П. П.*

$НБ = 1450 \cdot 3 + 145 - 3 \cdot 400 = 3295$ (руб.).

$ПН = 3295 \cdot 13 \% = 428,35$ (руб.).

$ЕСН = 1600,22$ (руб.).

9) *Степкина Л. В.*

$НБ = 1300 \cdot 3 + 130 - 3 \cdot 400 = 2830$ (руб.).

$ПН = 2830 \cdot 13 \% + 100,90 = 468,80$ (руб.).

$ЕСН = 1434,68$ (руб.).

Итого: налоговая база составляет 25040 руб., в свою очередь подходный налог, уплачиваемый работниками, равен 3356,10 руб.

9. Расчет единого социального налога. В налоговую базу, помимо доходов от профессиональной деятельности (п. 3 ст. 237 гл. 24 Налогового кодекса), включаются премии (абз. 1 п. 4 ст. 237), получаемые работниками. Однако не подлежат налогообложению пособия по временной нетрудоспособности на основании п. 1 ст. 238, гл. 24 Налогового кодекса РФ.

Итого: налоговая база составляет 38605 руб. за квартал (оплата труда без больничного).

В соответствии с п. 1 ст. 241 для ООО «Эффект» устанавливаются следующие ставки: в Пенсионный фонд РФ — 28,0 %, в Фонд социального страхования — 4,0 %, в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования — 0,2 %, в территориальный фонд обязательного медицинского страхования — 3,4%. Итого 35,6%.

Значит, ЕСН составляет 13743,38 руб. Конкретно по фондам: в ПФ — 10809,40 руб., в ФСС — 1544,2 руб., в федеральный фонд ОМС — 77,21 руб., в территориальный фонд ОМС — 1312,57 руб.

10. Расчет сбора на нужды образовательных учреждений на территории Рязанской области. В соответствии с Законом Рязанской области от 27 ноября 1998 г. № 18-03 «О сборе на нужды образовательных учреждений на территории Рязанской области» ООО «Эффект» является плательщиком сбора в соответствии с п. 1 ст. 3. Ставка налога — 1 % от фонда оплаты труда (ст. 3 п. 2). Сбор начисляется ежемесячно в срок, установленный для получения оплаты труда за истекший месяц.

Расходы по уплате этого сбора относят на финансовые результаты деятельности предприятия. Фонд оплаты труда составляет 39540 руб. Значит, сбор составляет 395,4 руб. Но поскольку доля оптовой торговли составляет 31,9465 %, то уплате в бюджет подлежит 126,31 руб.

11. Расчет целевого сбора с предприятий, учреждений, организаций на содержание муниципальной милиции и благоустройство территорий. Плательщиками указанного целевого сбора являются предприятия и организации, осуществляющие свою деятельность на территории г. Рязани (ст. 2 Положения о целевом сборе с предприятий, учреждений, организаций на содержание муниципальной милиции и благоустройство территорий). Объектом налогообложения является годовой фонд заработной платы, рассчитанный исходя из установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда и среднесписочной численности работников (п. 3.1 ст. 3). Ставка целевого сбора составляет 3 % (ст. 4).

Расчет среднесписочной численности работников

Январь 2002 г.		Февраль 2002 г.		Март 2002 г.	
Дни месяца	Число работников	Дни месяца	Число работников	Дни месяца	Число работников
1	0	1	7	1	9
2	0	2	7	2	9
3	0	3	7	3	9
4	7	4	7	4	9
5	7	5	8	5	9
6	7	6	8	6	9
7	7	7	9	7	9
8	7	8	9	8	9
9	7	9	9	9	9
10	7	10	9	10	9
11	7	11	9	11	9
12	7	12	9	12	9

Окончание таблицы

Январь 2002 г.		Февраль 2002 г.		Март 2002 г.	
Дни месяца	Число работников	Дни месяца	Число работников	Дни месяца	Число работников
13	7	13	9	13	9
14	7	14	9	14	9
15	7	15	9	15	9
16	7	16	9	16	9
17	7	17	9	17	9
18	7	18	9	18	9
19	7	19	9	19	9
20	7	20	9	20	9
21	7	21	9	21	9
22	7	22	9	22	9
23	7	23	9	23	9
24	7	24	9	24	9
25	7	25	9	25	9
26	7	26	9	26	9
27	7	27	9	27	9
28	7	28	9	28	9
29	7	—	—	29	9
30	7	—	—	30	9
31	7	—	—	31	9
Среднесписочная численность	6,32	Среднесписочная численность	8,64	Среднесписочная численность	9

Среднесписочная численность рассчитывается как сумма списочной численности работников за каждый календарный день месяца, включая праздничные (нерабочие) выходные дни, деленная на число календарных дней месяца (п. 5.1 постановления Госкомстата России от 7 декабря 1998 г. № 121 «Об утверждении инструкции по заполнению организациями сведений о численности работников и исполнении рабочего времени в формах федерального государственного статистического наблюдения»).

Среднесписочная численность работников за квартал равна 7,98.

Таким образом, сбор на содержание муниципальной милиции равен 71,82 руб. ($3\% \cdot (\text{МОТ}) \cdot 7,98 \cdot 3$). Поскольку ООО «Эффект» уплачивает единый налог на вмененный доход в части розничной торговли, то данный сбор предприятие уплачивает в части оптовой торговли (31,9465 %), т.е. 22,94 руб.

12. Расчет сметы затрат.

Неналоговые затраты предприятия

Операции	Сумма с НДС, руб.	НДС, руб.	Сумма без НДС, руб.
25 января предприятие приобрело автомашину ГАЗ-31029 стоимостью 145 000 руб., в том числе НДС, на средства, взятые в кредит у банка	145 000	24 171,50	120 828,50
Оплатило текущий ремонт автомашины на сумму 5000 руб.	5000	833,50	4 166,50
Предприятие заключило договор аренды на автомобиль ВАЗ сроком на 6 мес. с организацией, без экипажа. Оплата по договору составила 2000 руб., в том числе НДС, в месяц. Предприятие их оплатило	6000	1000,20	4 999,80
Приобретена и установлена у сторонней организации охранно-пожарная сигнализация на сумму 7000 руб., в том числе НДС	7000	1 166,90	5 833,10
Приобретены материалы на сумму 3600 руб., в том числе НДС	3 600	600,12	2 999,88
Предприятие оплатило поставщикам за товар за I квартал	3 525 000	320 422,5	3 204 577,50
Оплачены транспортные расходы по доставке товара на склад предприятия в сумме 5670 руб., в том числе НДС	5 670	945,19	4 724,81
Оплачена аренда помещения за 6 мес. в сумме 12 000 руб., в том числе НДС	12 000	2 000,40	9 999,60
Получен счет на оплату услуг за пользование доступа в Интернет по договору на сумму 3600 руб., в том числе НДС	3 600	600,12	2 999,88
Оплачены услуги ГТС в сумме 5500 руб., в том числе НДС	5 500	916,85	4 583,15

Окончание таблицы

Операции	Сумма с НДС, руб.	НДС, руб.	Сумма без НДС, руб.
Выданы командировочные расходы сотрудникам предприятия в сумме 4300 руб.	4 300	0	4 300,00
Оплачены услуги по изготовлению рекламного щита в сумме 5450 руб., в том числе НДС	5 450	908,52	4 541,49
Оплачены услуги аудиторской фирмы на сумму 2000 руб., в том числе НДС.	2 000	333,40	1 666,60
Оплачены услуги фирмы по оформлению учредительных документов, изготовления печати и штампа на сумму 2300 руб., в том числе НДС	2 300	383,41	1 916,59
Выплачены проценты за кредит банку в сумме 23 562 руб.	23 562	0	23 562,00
Оплачены услуги банка согласно имеющемуся договору в сумме 400 руб.	400	0	400,00
Выплачена зарплата работникам в течение квартала	39 540	0	39 540,00
Выплачена ссуда на улучшение жилищных условий в сумме 10 000 руб.	10 000	0	10 000,00
Итого неналоговые затраты	3 805 922,00	354 282,6	3 451 639,40

13. Расчет налога на имущество. В соответствии с инструкцией ГНС РФ от 8 июня 1995 г. № 3 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий» плательщиками данного налога являются учреждения и организации, осуществляющие деятельность на территории Российской Федерации (ст. 1). Объектом налогообложения являются основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе плательщика. Основные средства, нематериальные активы, материалы для целей налогообложения учитываются по остаточной стоимости (ст. 2). Среднегодовая стоимость имущества предприятия за отчетный период для целей налогообложения определяется путем деления на четыре суммы, полученной от сложения половины стоимости имущества на 1 января отчетного года и на первое число

следующего за отчетным периодом месяца, а также суммы стоимости имущества на каждое первое число всех остальных кварталов отчетного периода (ст. 3).

Закон Рязанской области от 27 ноября 1998 г. № 17-03 (в редакции от 4 сентября 2000 г. № 62-03) «О налоге на имущество предприятий на территории Рязанской области» устанавливает ставки по определенным видам деятельности. Для ООО «Эффект» ставка налога составляет 2,0 % от среднегодовой стоимости имущества.

Рассчитаем среднегодовую стоимость имущества. В расчет входят товары, оставшиеся на складе по истечении квартала по цене без НДС, материалы в эксплуатации и на складе, основные средства по остаточной стоимости.

Расчет остатков товара на складе в стоимостном выражении

Наименование товара	Количество купленного товара, шт.	Цена покупки, руб.	Цена покупки без НДС, руб.	Количество остатков, шт.	Остатки товара в стоимостном выражении, руб.
1	12 500	40	36,36	10 833	393 887,88
2	14 780	58	52,72	12615	665 062,80
3	15000	55	50,00	550	27 500,00
4	1 690	30	27,27	150	4 090,50
3а	14 300	98	89,09	1 800	160 365,00
4а	1 600	54	49,09	363	17 819,67
5а	1 500	35	31,82	0	0
Итого	61 370	—	—	26 311	1 268 725,85

Количество остатков определяется как количество купленного товара за минусом количества проданных (оптом и в розницу).

В течение I квартала были приобретены материалы на сумму 3600 руб. (в том числе НДС). Передано со склада материалов на сумму 1600 руб. Сумма остатков материалов (без НДС) составит 1280 руб. $(3600 - (3600 \cdot 16,67\%)) - 1600$). По этой стоимости они и будут учитываться в расчете налога.

Итого стоимость имущества организации составит 1386806,73 руб. $(1268725,85 + 116800,88 + 1280,00)$.

В свою очередь, среднегодовая стоимость имущества за I квартал равна $173350,84$ руб. $(0:2 + 1386806,73 : 2) : 4$. Значит, сумма налога на имущество, уплачиваемого в бюджет за I квартал, должна была бы составлять 3467 руб. Но в соответствии с долей оптовой торговли в общем объеме продаж (31,9465%) она составит 1107,59 руб.

Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 мес. и первоначальной стоимостью 10000 руб. Значит, у организации только одно основное средство — автомашина, поскольку ее стоимость без НДС — 120828,5 руб. В соответствии с классификатором основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденным постановлением Правительства РФ № 1 от 01.01.2002 г., автомашина относится к третьей амортизационной группе со сроком полезного использования 3 — 5 лет (60 мес). Значит, норма амортизации составляет 20 % в год $(1 : 60 \cdot 100 \cdot 12)$. Амортизационные отчисления по автомобилю начисляются следующим образом:

Покупная стоимость (без НДС) $\cdot 20\% : 12 \cdot$ Полное количество месяцев использования.

Автомашина была приобретена 25 января 2002 г., значит, полное время ее использования — 2 мес. Амортизационные отчисления по автомобилю — 4027,62 руб. за квартал.

Для налогообложения будет учитываться остаточная стоимость автомобиля — 116800,88.

14. Расчет обязательного страхового взноса от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Тарифы по данному страховому взносу устанавливаются Федеральным законом от 12 февраля 2001 г. № 17-ФЗ. Размер тарифа для ООО «Эффект» составляет 0,3 % от ФОТ, так как торговля относится ко второму классу профессионального риска.

Налоговая база (по части ФОТ) = начислено всего - материальная помощь — больничный лист — премии.

Значит, сумма взноса по части ФОТ, относимая на себестоимость, равна:

$37060 \text{ руб.} \cdot 0,3\% = 111,18 \text{ руб.}$

По премиям начисляется отдельно взнос, который относится на финансовые результаты. Он равен: $1545 \text{ руб.} \cdot 0,3\% = 4,63 \text{ руб.}$

15. Затраты и их отнесение на себестоимость, финансовые результаты, чистую прибыль. В соответствии с Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли в редакции постановления Правительства РФ от 31 мая 2000 г. № 420 на себестоимость относятся следующие затраты:

1) в соответствии с пп. «е» п. 2 данного Положения — оплата текущего ремонта автомашины, приобретение и установка охранно-пожарной сигнализации;

2) в соответствии с пп. «и» п. 2 данного Положения — оплата услуг Интернет, услуг ГСМ, командировочные расходы, услуги аудиторской фирмы, услуги по оформлению учредительных документов, услуги банка;

Название	Сумма, руб.
Оплата услуг ГТС	4583,15
Выданы командировочные расходы	4 300,00
Оплачен рекламный щит	4 541,49
Оплачены услуги аудиторской фирмы	1 666,60
Оплачены услуги по оформлению учредительных документов	1 916,59
Оплачены услуги банка	400,00
Налог с владельцев транспортных средств, деленный на 4	13,50
Налог на пользователей автомобильных дорог	1 353,32

3) в соответствии с пп. «у» п. 2 данного Положения — транспортные расходы по доставке товара на склад, услуги по изготовлению рекламного щита;

4) в соответствии с пп. «ч» п. 2 данного Положения — аренда автомобиля без экипажа, аренда помещения;

5) в соответствии с п. 7 данного Положения — затраты на оплату труда, включая премии и оплату больничных листов;

6) в соответствии с пп. «а» п. 2 данного Положения — затраты: на покупку материалов, оплата товара поставщикам;

7) в соответствии с пп. «п» п. 2 данного Положения — ЕСН;

8) в соответствии с пп. «к» п. 2 данного Положения — амортизационные отчисления на полное восстановление основных фондов

9) налог на пользователей автомобильных дорог (инструкция МНС России от 4 апреля 2000 г. № 59 «О порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды» (в редакции от 20 октября 2000 г. ст. 44) и налог с владельцев транспортных средств (ст. 62 инструкции).

Не включаются в себестоимость оплата процентов банка для покупки основных средств (автомобины) — в соответствии с пп. «с» п. 2, беспроцентная ссуда, выданная на улучшение жилищных условий работнику предприятия (в соответствии с п. 7).

Итого суммы, относимые на себестоимость

Название	Сумма, руб.
Амортизация основных средств (автомобины и сигнализация)	4027,62
Расходы по приобретению товара (по оптовой торговле) = Выручка от оплаты опта (1 — 0,0909) : 1,2	667 660,16
Расходы на оплату труда	39 540,00
Единый социальный налог	13 743,38
Оплата транспортных расходов	4 724,81
Оплата ремонта машины	4 166,50
Аренда автомобиля	4 999,80
Страховой взнос на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (в доле от ФОТ)	111,18
Приобретены материалы	2999,88
Аренда помещения	9 999,60
Оплата услуг Интернет	2 999,88

Для расчета себестоимости нужно учесть, что суммы расходов по приобретению товара учтены в таблице в соответствии с оптовой долей торговли. Итого себестоимость равна 701 231,87 руб.

Затраты, относящиеся на финансовые результаты:

1) оплата процентов банка для покупки основных средств (автомобины) - 9425 руб. • 31,9465% = 3010,96 руб.;

2) беспроцентная ссуда, выданная на улучшение жилищных условий работнику предприятия, 10000 руб. • 31,9465% = 3194,65 руб.;

3) налог на рекламу — 72,54 руб.;

4) сбор на содержание милиции — 22,94 руб.;

5) сбор на нужды образовательных учреждений — 124,33 руб.;

6) налог на имущество предприятий — 1107,59 руб.

Итого: 7533,01 руб.

Правомочность отнесения на себестоимость всех процентов, уплаченных банку за кредит, можно объяснить следующим образом: на финансовые результаты разрешено относить ту сумму процентов, по которым ставка за данный кредит не превышает ставку рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенную на 10 %, т.е. 33 %. Если ставка банковского кредита превышает 33 %, то сумма превышения относится на чистую прибыль. ООО «Эффект» в I квартале 2001 г. был дан кредит в сумме 145000 руб. Если бы ставка процента по кредиту была 33 % в год (8,25 % в квартал), то в течение квартала предприятие должно было бы заплатить 11962,5 руб., сумму, которую можно отнести на финансовые результаты, но предприятие оплатило 23 562 руб. (по условию), значит, 11599,5 руб. относятся на чистую прибыль предприятия.

16. Расчет налога на прибыль. Налоговой базой по налогу на прибыль будет являться выручка по опту по оплате (без НДС) за

вычетом расходов, относимых на себестоимость, и расходов, относимых на финансовые результаты. Налоговая база равна 185737,20 руб. (894502,5 - 701231,87 - 7533,01 руб.). Ставка налога в 2002 г. — 24 %. Значит, *налог на прибыль равен 44576,93 руб.*

17. Расчет налога на добавленную стоимость. Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает, что налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40, без включения в них НДС и налога с продаж. Для продовольственных товаров устанавливается ставка НДС 10 %, а расчетная ставка — 9,09 %. Налогоплательщик имеет право уменьшать налоговую базу на сумму налоговых вычетов. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров на территории Российской Федерации. Предприятие должно уплатить в бюджет 81310,28 руб. при продаже товаров оптом (см. п. 3 решения). Налоговые вычеты предоставляются ООО «Эффект» при покупке товаров и услуг на сумму 354282,6 руб., умноженную на долю оптовой торговли, т.е. 113 180,89 руб. (см. п. 12) и при закупке товаров для перепродажи — 320422,5 руб. (см. п. 3). Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется как уменьшенная на сумму налоговых вычетов. В данном случае *сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, принимается равной нулю*, так как сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога. Положительная разница между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога *подлежит возмещению налогоплательщику: 433603,39 - 81310,28 = 344153,14 руб.*

Итоговые результаты расчетов

По результатам расчетов ООО «Эффект» в течение квартала должно оплатить:

- 1) единый налог на вмененный доход — 18954 руб.;
- 2) налог на рекламу — 72,54 руб.;
- 3) налог на пользователей автомобильных дорог — 1353,32 руб.;
- 4) налог с владельцев транспортных средств — 54 руб.;
- 5) единый социальный налог — 13743,38 руб.;
- 6) страховой взнос на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний — 115,81 руб.;
- 7) сбор на нужды образовательных учреждений — 126,31 руб.;
- 8) целевой сбор на содержание муниципальной милиции и благоустройство территорий — 22,94 руб.;
- 9) налог на имущество — 1107,59 руб.;
- 10) налог на прибыль — 44576,98 руб.

ООО «Эффект» должно выступить налоговым агентом при оплате подоходного налога с доходов работников предприятия в сумме 3364,87 руб.

Оно должно также возместить из бюджета 352 293,11 руб. в счет оплаты НДС.

Всего налоговые обязательства ООО «Эффект» составляют 80 126,87 руб.

Список литературы

- Налоговый кодекс Российской Федерации: В 2 ч. — М.: Кодекс, 2001.
Налоговый кодекс Российской Федерации в схемах. — М.: КОНСЭСКО-Пресс, 2001.
- Грунта Д. К., Меченое Л. С.* Основы деятельности налоговых органов. — М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 2000.
- Евстигнеева Е. Н.* Основы налогообложения и налогового права: Учеб. пособие. — М.: Инфра-М, 2000.
- Каширина М. В., Каширин В. А.* Федеральные, региональные и местные налоги и сборы, уплачиваемые юридическими лицами: Учеб. пособие. — М.: БЕК, 2001.
- Осетрова Н. И.* Налоговое право // Налоговый вестник. — 2001. — № 4, 8.
- Пансков В. Г.* Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учебник. — М.: МЦФЭР, 2001.
- Пушкарева В. М.* Госбюджет. Налоги. — Орехово-Зуево, 2000.

Оглавление

Предисловие.....	3
Часть I. ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.....	4
Глава 1. Исторические аспекты развития налогообложения в России ...	4
Глава 2. Организация Государственной налоговой службы Российской Федерации.....	13
2.1. Задачи и функции налоговых органов.....	13
2.2. Полномочия федеральных органов налоговой полиции.....	17
2.3. Ответственность за нарушения налогового законодательства....	18
2.4. Налоговый контроль.....	22
2.5. Порядок направления налоговой декларации и внесения в нее изменений.....	24
2.6. Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц.....	26
Глава 3. Понятия и положения первой части Налогового кодекса Российской Федерации.....	26
3.1. Общие положения Налогового кодекса.....	26
3.2. Понятийный аппарат Налогового кодекса.....	29
3.3. Определение перечня налогов.....	31
3.4. Права и обязанности участников налоговых отношений.....	32
3.5. Определение цены товаров для целей налогообложения.....	32
3.6. Уплата налога.....	34
3.7. Взыскание налога.....	34
3.8. Отсрочка платежа.....	36
3.9. Налоговая отчетность.....	37
Глава 4. Элементы, функции и классификация налогов.....	37
4.1. Элементы налогов.....	37
4.2. Функции налогов.....	43
4.3. Классификация налогов.....	44
Часть II. НАЛОГИ И СБОРЫ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	48
Глава 5. Основные виды федеральных налогов.....	48
5.1. Налог на прибыль организаций.....	48
5.2. Налог на добавленную стоимость (НДС).....	76
5.3. Налог на доходы физических лиц.....	84
5.4. Единый социальный налог.....	101
5.5. Платежи за пользование природными ресурсами.....	114
5.6. Плата за пользование водными объектами (водный налог)....	117

5.7. Акцизы.....	121
5.8. Таможенные пошлины и сборы.....	133
5.9. Налог на операции с ценными бумагами.....	140
5.10. Налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте.....	142
5.11. Государственная пошлина.....	145
5.12. Сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний.....	156
Глава 6. Налоги субъектов Российской Федерации.....	159
6.1. Налог на имущество предприятий.....	159
6.2. Налог на пользователей автомобильных дорог.....	167
6.3. Транспортный налог.....	173
6.4. Налог с продаж.....	177
6.5. Единый налог на вмененный доход.....	180
6.6. Налог на игорный бизнес.....	186
Глава 7. Местные налоги.....	190
7.1. Плата за землю.....	190
7.2. Налог на имущество физических лиц.....	200
7.3. Налог на рекламу.....	202
7.4. Налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения.....	205
Часть III. КОМПЛЕКСНЫЙ ПРИМЕР РАСЧЕТА НАЛОГОВ ОРГАНИЗАЦИИ.....	213
Список литературы.....	232

Учебное издание

**Скворцов Олег Владимирович,
Скворцова Надежда Олеговна**

Налоги и налогообложение

Учебное пособие

Редактор *М. В. Григорьева*

Технический редактор *Е. Ф. Коржуева*

Компьютерная верстка: *Л. М. Беляева*

Корректор *А. П. Сизова*

Качество печати соответствует качеству
предоставленных издательством диапозитивов.

Изд. № А-479-1/2. Подписано в печать 24.06.2003. Формат 60х90/16.
Гарнитура «Тайме». Печать офсетная. Бумага тип. № 2. Усл. печ. л. 15,0.
Тираж 30000 экз. (2-й завод 10 001 - 17000 экз.). Заказ №12134.

Лицензия ИД № 02025 от 13.06.2000. Издательский центр «Академия».
Санитарно-эпидемиологическое заключение № 77.99.02.953.Д.003903.06.03 от 05.06.2003.
117342, Москва, ул. Бутлерова, 17-Б, к. 223. Тел./факс: (095)330-1092, 334-8337.

Отпечатано на Саратовском полиграфическом комбинате.
410004, г. Саратов, ул. Чернышевского, 59.

НАЛОГИ
И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

%

%

ИНН 7717534231 ООО «Буква-М30»

АКД: Налоги и налогообложение

Цена: 110р.00к.



9785769509964

7 06 04