

Министерство сельского хозяйства РФ
Новозыбковский филиал
ФГБОУ ВО
«Брянский государственный аграрный университет»

Налоги и налогообложение

*для специальности 38.02.01 Экономика и бухгалтерский учет
(по отраслям)*

Учебное пособие

Брянск 2015

УДК 657.446(07)

ББК 65.261.4

Н 23

Налоги и налогообложение: учебное пособие / Сост. Т.В. Скоробогатая. – Брянск.: Издательство Брянского ГАУ, 2015. – 162 с.

Учебное пособие составлено в соответствии с рабочей программой учебной дисциплины Налоги и налогообложение для специальности 38.02.01 Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям).

Печатается по решению методического совета Новозыбковского филиала Брянского ГАУ.

© Брянский ГАУ, 2015

Содержание

Введение.....	5
Раздел I. Основы законодательства РФ о налогах и сборах	
Тема 1. Основы налогообложения.....	6
Тема 2. Государственное регулирование правоотношений.....	21
Тема 3. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов в соответствии с нормами налогового законодательства.....	34
Тема 4. Налоговый контроль.....	46
Тема 5. Порядок принудительного использования обязанности по уплате налогов и сборов.....	56
Раздел II. Система налогов и сборов Российской Федерации	
Тема 6. Экономическая сущность налогов, взимаемых в РФ. Федеральные налоги и сборы.....	63
1. Налог на добавленную стоимость.....	64
2. Налог на прибыль организаций.....	75
3. Налог на доходы физических лиц.....	84
4. Отчисления на социальные нужды и страхование.....	92
5. Сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов.....	103
6. Водный налог.....	106
7. Государственная пошлина.....	108
8. Налог на добычу полезных ископаемых.....	109
9. Акцизы.....	114
10. Экологические сборы и платежи.....	121
11. Таможенные пошлины и сборы.....	128
Тема 7. Экономическая сущность налогов, взимаемых в РФ. Региональные налоги и сборы	
1. Транспортный налог.....	130
2. Налог на имущество организации.....	134
3. Налог на игорный бизнес.....	137
Тема 8. Экономическая сущность налогов, взимаемых в РФ. Местные налоги и сборы	
1. Земельный налог.....	139
2. Местные имущественные налоги.....	144
Тема 9. Специальные налоговые режимы.....	146

1.	Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (Единый сельскохозяйственный налог).....	147
2.	Упрощенная система налогообложения.....	150
3.	Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.....	155
4.	Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.....	157
	Список использованной литературы	160

ВВЕДЕНИЕ

В учебном пособии «Налоги и налогообложение» рассмотрены теоретические и практические вопросы, связанные с действующей системой налогообложения в Российской Федерации, раскрыты экономическая сущность налогов, правовые основы их формирования, описаны принципы эффективного налогообложения и подходы к его проведению. В книге представлены структура и функции налоговых органов, охарактеризованы права и обязанности участников налоговых отношений. Показаны формы и методы организации налогового контроля, рассмотрены налоговые нарушения и ответственность за их совершение. В рамках части второй Налогового кодекса Российской Федерации представлена методика расчета федеральных, региональных и местных налогов.

Учебное пособие «Налоги и налогообложение» позволит студенту:

уметь:

- ориентироваться в действующем налоговом законодательстве Российской Федерации;
- понимать сущность и порядок расчетов налогов.

знать:

- Налоговый кодекс Российской Федерации;
- нормативные акты, регулирующие отношения организации и государства в области налогообложения;
- экономическую сущность налогов;
- принципы построения и элементы налоговой системы;
- виды налогов в Российской Федерации и порядок их расчетов.

Учебное пособие поможет студентам быстро и качественно подготовиться к практическим заданиям и к экзамену в рамках Федерального государственного образовательного стандарта (третьего поколения) среднего профессионального стандарта.

РАЗДЕЛ I. Основы законодательства РФ о налогах и сборах

Тема 1. Основы налогообложения

План лекции:

1. Возникновение и развитие налогообложения, основные этапы эволюционного развития налоговых отношений
2. История налогообложения в России.
3. Экономическая сущность налогообложения.
4. Налогообложение и бюджетный процесс. Принципы, определяющие состав и структуру налогообложения.
5. Функции налогов.
6. Налоги – основной инструмент регулирования финансовых ресурсов государства. Налоговая политика.
7. Налоговое право и налоговое законодательство.

Вопрос 1. Возникновение и развитие налогообложения, основные этапы эволюционного развития налоговых отношений

Проблемы налогообложения постоянно занимали умы экономистов, философов, государственных деятелей самых разных эпох. Еще Ф. Аквинский (1225-1274гг.) определил налоги как дозволенную форму грабежа. Ш. Монтескье (1689-1755гг.) полагал, что ничто не требует столько мудрости и ума, как определение той части, которую у подданных забирают и той, которую оставляют им. Один из первых основоположников теории налогообложения А. Смит (1723-1790гг.) утверждал, что налоги для тех, кто их уплачивает – признак не рабства, а свободы.

Исторический путь развития налогообложения соизмерим с развитием самого человеческого общества. Начиная от нецивилизационных форм налогообложения (военные трофеи, труд рабов, жертвоприношения и т.д.) с постепенным развитием общества, разделением труда и образованием государственности совершенствуется и налогообложение.

По мере развития государства возникла «светская» десятина, которая, наряду с церковной десятиной, взималась в пользу влиятельных князей.

Такая практика существовала в течении многих столетий (от Древнего Египта до средневековой Европы)

Так, в Древней Греции в VII-VI вв. до н.э. представителями знати были введены налоги на доходы в размере 1/10 или 1/20 части доходов. Это позволяло концентрировать и расходовать средства на содержание наемных армий, строительство храмов, укреплений и т.д.

Достаточно стройная система обобществления средств в пользу государства наблюдается в Древнем Риме. Уже в VII веке здесь существовали 21 вид прямых налогов, широко практиковались чрезвычайные налоги на строительство флота, содержание воинских контингентов и т.д.

В целом историю развития налогообложения принято разделять на три этапа.

Первый этап характерен для хозяйственной системы древнего мира и средних веков. Отличительной чертой налогообложения этого периода является случайный характер (по мере необходимости) и натуральная форма изъятия.

Второй этап охватывает XVII-XVIII века. Разделение труда и укрепление товарно-денежных отношений, развитие и усиление государственности коренным образом меняет и налогообложение, которое теперь приобретает исключительно денежную форму. Формирование государственного аппарата и расширение его функций, соответственно расширяют и укрепляют систему налогообложения.

Дальнейшее стремительное развитие общества в начале XIX века, развитие науки, культуры, совершенствование производства, не могли не отразиться на налогообложении. Этот период становится началом *третьего этапа*, для которого характерно уменьшение числа налогов, усиление влияния государства на их установление.

Сущность налогообложения на всех этапах его эволюционного развития сводится к безвозмездному изъятию средств с целью формирования финансовых ресурсов государства.

Вопрос 2. История налогообложения в России

Развитие налогообложения в Древней Руси. Финансовая система Древней Руси начала складываться в конце IX в., в период объединения древнерусских племен и земель. Основной формой налогообложения того периода выступали поборы в княжескую казну, которые именовались *данью*. Первоначально дань носила нерегулярный характер в виде контрибуции с побежденных народов. В последствии она приобрела форму прямого систематического налога, который уплачивался деньгами, продуктами питания или различными изделиями. Кроме того, в пользу князя взимались торговые, судные и другие пошлины, а также штрафы: судебные – виры; дорожные, переправочные и перевозные – мыты (торговые пошлины и сборы).

С укреплением власти князя (государственности) дань приобрела форму подати, оброка, урока (повинности), дара, поклона, корма, побора.

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

Начиная с XI века в Русском государстве начала складываться система налогообложения, объектом обложения в которой выступает дом, т.е. само хозяйство, а начиная с XII в. – система посошного обложения. За единицу обложения принимается соха, двор, тягло. Соха включала в себя земельный участок определенной площади (в зависимости от качества земли).

В XIII в. после завоевания Руси Золотой Ордой иноземная дань – «ордынский выход» явилась формой регулярной эксплуатации русских земель. Её взимание началось после переписи населения, проведенной в 1257-1259 гг. монгольскими «числинниками» под руководством Китая, родственника великого хана.

После свержения монголо – татарского ига налоговая система была реформирована Иваном III, который ввел первые прямые и косвенные налоги. Основным прямым налогом выступал подушный налог. Особое значение стали приобретать целевые налоговые сборы, которые способствовали процессу станов-

ления централизованного государства и поступали непосредственно в казну Московского князя: таможенный, соляной, кабацкий и др. Туда же стала поступать и посошная подать. Параллельно, в целях решения местных хозяйственных задач, с местного населения собирались денежные и натуральные сборы: конское пятно (за клеймение лошадей), тамга (за торговлю товарами), весче (за взвешивание), гостиное (за пользование торговым помещением), померное (за измерение) и др. В период царствования Ивана III были заложены основы налоговой отчетности. К этому времени относится и введение первой налоговой декларации – сошного письма.

Налогообложение в России 16-19 вв. В середине XVI века Иван Грозный провел земельную реформу и ввел земское управление, упразднил царских наместников и заменил наместнические сборы налогом «посошный откуп», часть которого поступала в государеву казну, а часть шла на содержание земских старост, земских управ (изб), проведение местных мероприятий.

В XVII в. в России была введена ямская и стрелецкая подати, различные сборы, регалии (почтовая, винная, соляная, монетная, звериная), займы и повинности по ремонту дорог и мостов, поставке подвод и приему на постой представителей власти. С городских жителей взимались оброки и сборы (с лавок, кузниц, мастерских, мельниц и т.д.).

Во время царствования Алексея Михайловича, в 1655 г., был создан специальный орган – счетная палата, в компетенцию которой входил контроль за фискальной деятельностью приказов, исполнением доходной части российского бюджета.

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

Эпоха реформ Петра I (1672 – 1725) характеризовалась постоянной нехваткой финансовых ресурсов на ведение войн и строительство новых городов и крепостей. К уже традиционным налогам добавлялись все новые и новые, вплоть до знаменитого налога на бороды. Были введены гербовый сбор, подушный сбор с извозчиков, налоги с постоялых дворов и т.д. Даже с цер-

ковных верований взимался соответствующий налог. При Петре I расцвела откупная система исполнения податных обязательств, например доходы от рыбного промысла были отданы на откуп А.Д. Меншикову.

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

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

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

Начало XIX в. характеризуется развитием российской финансовой науки. Так, в 1810 г. Государственным советом России была утверждена программа финансовых преобразований. Создателем «плана финансов» выступил выдающийся русский экономист и государственный деятель М.М. Сперанский. Многие принципы налогообложения и идеи организации государственных доходов и расходов по этой программе актуальны и по сей день.

В середине XIX века законодательно были оформлены земские повинности и земские сборы. Земские повинности устанавливались либо государством, либо губернскими и уездными земствами. Земские повинности взимались независимо от уровня зажиточности плательщика и использовались на содержание школ, больниц, охранных структур и т.д.

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

Вторым по значению налогом выступал оброк – плата казенных крестьян за пользование землей. Особую роль начали играть социальные налоги: сборы за проезд по шоссейным дорогам,

налог на доходы с ценных бумаг, квартирный налог, паспортный сбор, сбор за перевозку грузов по железной дороге и т.д.

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

Становление российской налоговой системы продолжалось до революционных событий 1917 г.

Система налогообложения в России в первые годы после Октябрьской революции. Первые советские налоги не имели большого фискального значения и носили ярко выраженный характер классовой борьбы. В период с октября 1917 г. по ноябрь 1918 г. в России была введена контрибуция на имущие слои населения, главным образом, на купцов и спекулянтов, проводилась конфискация объектов недвижимости и имущества дворян, устанавливались различные сборы с предприятий и граждан. С ноября 1918 г. по март 1921 г. в рамках экономической политики «военного коммунизма» была введена продовольственная разверстка, согласно которой крестьяне были обязаны все излишки продовольствия сдавать государству безвозмездно или за очень низкую плату (в обмен на товары). С 1921 г. Россия перешла к НЭПу, и продразверстка была заменена продовольственным налогом, был введен налог на предприятия и строения, налог на торговлю.

К концу 1920-х годов в СССР сложилась сложная и громоздкая система бюджетных взаимоотношений. Действовало 86 налогов и платежей.

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

валового национального продукта, производимого на основе государственной монополии.

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

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

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

Развитие налогообложения в современной России. Августовские события 1991 г. ускорили процесс распада СССР и становление Российского государства. В течение короткого времени была осуществлена широкомасштабная комплексная реформа, подготовлены и приняты основополагающие налоговые законы: «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», «О налоге на прибыль предприятий и организаций», «О налоге на добавленную стоимость», «О подоходном налоге с физических лиц», «О государственной налоговой службе РСФСР», который затем был переименован в Закон РФ «О налоговых органах Российской Федерации». Однако быстро меняющееся правовое пространство, отсутствие опыта построения налоговых систем, приспособленных к функционированию в условиях рыночной экономики, явились причиной того, что вновь созданной российской налоговой системе были присущи серьезные недостатки. Тем не менее, в первые годы своего существования российская налоговая система в целом неплохо выполняла свою роль, обеспечивая в условиях высокой инфляции и глубоких изменений в экономике поступление в бюджеты всех уровней необходимых финансовых ресурсов.

Важным шагом явилось вступление в действие с января 1999 г. первой (общей) части Налогового кодекса, четко определившей права и обязанности участников налоговых правоотно-

шений и установившей закрытые перечни федеральных, региональных и местных налогов. Более серьезные изменения в налоговую систему и экономическую жизнь вошли с введением в 2001 году в действие второй части Кодекса, в которой на первом этапе были охвачены пять важнейших налогов – налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций и единый социальный налог.

В настоящее время вторая часть Налогового кодекса дополнена Главой 25.1. «Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов», Главой 26 «Налог на добычу полезных ископаемых», Разделом VIII.1. «Специальные налоговые режимы», Главой 28. «Транспортный налог», Главой 29. «Налог на игорный бизнес» и Главой 30. «Налог на имущество организаций», Разделом X. «Местные налоги». Данный процесс дополнений и изменений продолжается по сей день.

Вопрос 3. Экономическая сущность налогообложения

Государственная власть любого государства, в том числе России, на протяжении всей истории своего существования нуждалась, нуждается и будет нуждаться в дешевых средствах, необходимых для выполнения присущих ей функций перед обществом. Одним из таких дешевых средств являются налоги.

Налоги, являясь экономической категорией, имеют глубоко исторический характер. Они менялись вместе с развитием государства.

Налоги выступают источником формирования доходов бюджета государства, поэтому они неразрывно связаны с функционированием самого государства. Посредством налогов государство изымает и присваивает себе часть произведенного национального дохода, и поэтому налоги и налоговая система напрямую зависят от уровня развития государственного механизма.

Экономическая сущность налогов была впервые исследована в работах английского экономиста Д. Рикардо: «Налоги составляют ту долю продукта и труда страны, которая поступает в распоряжение правительства, они всегда уплачиваются в конечном счете из капитала или из дохода страны».

Налоговым кодексом РФ определено, что *налог* - обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Сбор – обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в их интересах государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Отметим, что налоги и сборы в пользу государства собирают не только налоговые органы, но и таможенные органы, уполномоченные внебюджетные фонды, а также Федеральная служба по экологическому, технологическому и атомному надзору (плата за негативное воздействие на окружающую среду).

Т.о., налог – философская и историческая категория, отражающая все изменения реальной действительности, изменяющаяся в разные, применяемые в отдельные исторические периоды времени формы и не теряющая своего сущностного содержания экономическая категория, опосредующая процесс перераспределения стоимости преимущественно в денежной форме.

Экономическая природа налогов раскрывается в том, что налоги выступают косвенным регулятором развития экономики; являются инструментом структурного, антиинфляционного регулирования; это обязательный атрибут участников деловых отношений; это основной источник формирования государственных доходов; один из способов регулирования дефицита госбюджета; это одно из действенных средств достижения приемлемого социального равенства и справедливости в условиях рынка, распределения и перераспределения доходов различных социальных слоев населения; это один из инструментов воздействия на инвестиционную активность хозяйствующих субъектов.

Совокупность предусмотренных законодательством налогов и обязательных платежей, взимаемых в государстве, а также принципов, форм и методов их установления, изменения, отмены, уплаты, взимания и контроля образует налоговую систему,

которая призвана всемерно стимулировать развитие малого бизнеса, предпринимательства, отражать экономические интересы регионов и государства; она должна быть сопоставима с налоговыми системами стран с развитой рыночной экономикой.

*Вопрос 4. Налогообложение и бюджетный процесс.
Принципы, определяющие состав и структуру налогообложения*

Являясь основным и безусловным источником формирования государственного бюджета, налоги представляют собой и основной финансовый источник экономической самостоятельности государства.

Рассматривая взаимосвязь налогообложения и бюджетного процесса, необходимо, прежде всего учитывать соотношение доходной и расходной частей бюджета.

При формировании бюджета приоритет должен сохраняться за расходами, которые рассматриваются как общественно необходимые, исходя из общепринятых международных норм расходов на душу населения, международных стандартов и т.д.

На базе суммарного объема государственных расходов определяется потребность доходов для их покрытия.

Еще в конце XIX века немецкий экономист Адольф Вагнер теоретически доказал и определил в качестве важнейшей закономерности общественного развития постоянное увеличение государственных расходов, что в свою очередь обуславливает закономерность усиления налогообложения.

В современной мировой практике формирования налоговых отношений условно различаются три подсистемы принципов – экономические, юридические, организационные.

Экономические принципы – это базисные положения, определяющие целесообразность и оценивающие налоги как экономическую категорию. Впервые они были сформулированы шотландским экономистом А. Смитом в 1776 году в работе «Исследования о природе и причинах богатства народов». В эту категорию А. Смит включил пять принципов, которые получили название «Декларация прав налогоплательщика».

Это:

- принцип хозяйственной независимости и свободы налогоплательщика, основанных на праве частной собственности;
- принцип справедливости, означающий равные возможности граждан платить налоги, соразмерно своим доходам;
- принцип определенности, предполагающий, что сумма, способ и время платежа должны быть заранее известны налогоплательщику;
- принцип удобства, согласно которому налог должен взиматься в наиболее удобное для налогоплательщика время;
- принцип экономии, в соответствии, с которым издержки по взиманию налогов должны быть меньше налоговых поступлений.

Юридические принципы заключают в себе законодательно обоснованное регулирование порядка изъятия налогов и правовой справедливости отношений налогоплательщиков и государства.

Организационные принципы охватывают вопросы организации перераспределения налоговых платежей, дифференцированный подход к различным категориям налогоплательщиков, предоставление налоговых льгот, справедливый подхода к применению налоговых санкций.

Все названные принципы не являются взаимоисключающими и в равной степени используются при формировании структуры налогообложения.

Вопрос 5. Функции налогов

Основными функциями налогов являются: фискальная, распределительная, регулирующая и контрольная.

Через *фискальную функцию* реализуется основное предназначение налогов – формирование финансовых ресурсов государства, выполнение доходной части бюджета страны.

Распределительная функция проявляется в распределении налоговых платежей между юридическими и физическими лицами, сферами и отраслями экономики, государством в целом и его территориальными образованиями.

Регулирующая функция проявляется в дифференцировании условий налогообложения. Особо важное значение она при-

обретает в процессе воздействия государства на экономические и социальные процессы.

В целях более полного определения этой функции принято выделять стимулирующую, дестимулирующую и воспроизводственную подфункции.

Цель стимулирующей подфункции – создание более благоприятных условий для приоритетных отраслей. Достижение этой цели осуществляется посредством использования различного рода налоговых льгот.

Дестимулирующая подфункция, наоборот, направлена на сдерживание развития социально - и общественно вредных отраслей путем усиления налогового режима.

Подфункция воспроизводственного назначения способствует аккумуляции средств в целях направления их на цели, связанные с восстановлением природных ресурсов, повышением плодородия почвы, обеспечением экологической безопасности.

Контрольная функция обеспечивает соблюдение стоимостных пропорций в процессе образования и расходования доходов различных субъектов экономики. Благодаря ей оценивается эффективность каждого налогового канала, выявляется необходимость внесённых изменений в налоговую систему и налоговую политику.

Вопрос 6. Налоги – основной инструмент регулирования финансовых ресурсов государства. Налоговая политика

Являясь основным инструментом формирования и регулирования бюджетных отношений, налоги могут выполнять как позитивную, так и негативную роль.

Позитивная роль налогов может быть в том случае, если уровень изымаемых налогов, формирующих бюджет, не ущемляют интересы налогоплательщиков, создают благоприятные условия для развития производства.

Поэтому основной задачей законодателей в сфере налогообложения является установление такого режима, который не подавлял бы экономическую активность налогоплательщика и в то же время обеспечивал бы необходимый уровень налоговых поступлений в бюджет.

В этой связи, для оценки уровня соотношений совокупного национального дохода и взимаемой части его в виде налогов используется такая экономическая категория (показатель) как «налоговое бремя» (налоговый гнёт).

Налоговое бремя определяется как отношение общей суммы налоговых сборов к определяющему фактору (совокупному национальному продукту или совокупному национальному доходу).

Применительно к конкретному налогоплательщику уровень налогового бремени определяется как отношение суммы налоговых платежей к валовой выручке от продажи продукции (работ и услуг), включая и прочую реализацию.

Пределная точка налогового бремени учеными не установлена. Однако ученый мир единодушно считает, что чем ниже уровень налогового бремени, тем стремительнее и динамичнее развивается экономика государства. Чем меньше налоговая нагрузка на предприятие, тем больше возможности для его развития.

Зависимость между усилением налогового бремени и суммой поступающих в казну налогов в начале второй половины 20-го века вывел профессор А. Лаффер, построивший свою знаменитую «кривую Лаффера» и доказавший, что увеличение налоговых ставок только до определённого «предела» способствует росту налоговых поступлений. При достижении его, налоговые поступления начинают замедляться, а при повышении – начинается снижение доходов бюджета и даже резкое падение. Более того, в таких случаях происходит и увод экономики в тень.

Именно Лаффер доказал, что если изъятие дохода у налогоплательщика превышает 30-40%, то сокращается возможность сбережения средств, прекращаются инвестиции, ликвидируются стимулы предпринимательской инициативы и расширения производства.

В целях формирования социальной политики государства важнейшую роль играют такие показатели как налоговое бремя на население, на его отдельные социальные группы, а также налоговое бремя отдельного работника.

Уровень налогового бремени на население определяется по формуле:

$Br = H : Ч_H / Д : Ч_H$, где

Br – уровень налогового бремени,

H – все уплачиваемые населением налоги, включая косвенные,

$Ч_H$ – численность населения страны,

Д – сумма полученных населением доходов.

В процессе государственного регулирования используются финансовые механизмы, которые воплощаются в финансовой и налоговой политике.

Налоговая политика представляет собой систему мер, осуществляемых государством по целенаправленному использованию налогового механизма в интересах развития производства, решения экономических и социальных задач, формирования централизованных фондов финансовых ресурсов.

Проводимые экономические и налоговые реформы призваны стимулировать формирование эффективного рыночного механизма, что и является главным направлением налоговой политики на современном этапе.

Для успешной реализации вопросов, стоящих перед налоговой политикой, следует использовать интеграционные качества, определяющие эффективность налоговой системы через социальные, инвестиционные и инновационные рычаги.

В своей основе налоговая политика имеет два направления:

- с расчетом на перспективу (налоговая стратегия);
- обеспечение текущего момента (налоговая тактика).

Стратегия и тактика неразделимы, если государство стремится к согласованию общественных, корпоративных и личных экономических интересов.

Вопрос 7. Налоговое право и налоговое законодательство

Важнейшим условием при проведении налоговой политики и решении экономических задач с помощью налогового механизма является соблюдение правовых норм в процессе формирования налоговых отношений.

Налоговая норма предусматривает основания возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений. Без правовой нормы обязанность уплаты налога не может считаться законно установленной и не влечет для участников налоговых отношений никаких юридических последствий.

Нормы налогового права определяют поведение субъектов в области управления государственными финансами.

Основным содержанием налоговых правоотношений является обязанность налогоплательщика внести в бюджет или внебюджетные государственные фонды денежные суммы в соответствии с законодательством и право государственных органов требовать от налогоплательщиков исполнения налоговых обязанностей.

Основными принципами налогового права являются:

- принцип налогового бремени, предполагающий обязанность уплаты налогов и равенство всех плательщиков перед налоговым законом;
- принцип законодательного установления налогов, закрепленный Конституцией России;
- конституционная защита от незаконных налогов и сборов; законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют;
- приоритет налогового закона над неналоговыми законодательствами;
- принцип сочетания интересов государства, субъектов Федерации, органов местного самоуправления и налогоплательщика в правовом регулировании налоговых отношений и при применении налогового права.

Источниками налогового права являются нормативные правовые акты законодательных органов государства, устанавливающие нормы права в сфере налоговой политики.

Основным источником налогового права является налоговое законодательство, которое включает: налоговый кодекс, федеральные законы о налогах и сборах, иные нормативно – правовые акты, принятые в соответствии с налоговым кодексом.

Составной частью законодательства, регулирующей правовые налоговые отношения являются нормы международного права и международные договоры России.

Вопросы для самоконтроля:

1. Расскажите историю развития налогообложения.
2. Каковы основные эволюционные этапы развития налогообложения в России?
3. В чем заключается экономическая сущность налогообложения?
4. Каковы основные принципы, используемые при формировании налоговых отношениях?
5. Функции налогов, их значение и способы проявления.
6. Почему налоги – основной инструмент финансового регулирования экономики государства?
7. Какие рычаги использует государство в целях формирования эффективной налоговой политики?
8. Способы анализа распределения налогового бремени.
9. Налоговое законодательство – основа правовых отношений в сфере налогообложения.

Тема 2. Государственное регулирование налоговых правоотношений

План лекции:

1. Понятие налоговой системы. Принципы формирования налоговой системы РФ.
2. Классификация налогов и сборов в РФ.
3. Налоговое законодательство РФ. Компетенция органов власти в сфере налогообложения в РФ.
4. Основы налогового производства. Бюджетно-налоговое планирование, прогнозирование, анализ и контроль.
5. Структура органов управления налоговой системы РФ.
6. Издание государством нормативных актов по вопросам налогообложения.
7. Права и обязанности субъектов налоговых правоотношений.

*Вопрос 1. Понятие налоговой системы.
Принципы формирования налоговой системы РФ*

Под *налоговой системой* следует понимать совокупность действующих на конкретном этапе развития норм и правил, определяющих правомочия и систему ответственности сторон, участвующих в налоговых правоотношениях.

К таким условиям в РФ на современном этапе относятся:

1. виды налогов и сборов, взимаемых в РФ;
2. основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
3. принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов РФ и местных налогов и сборов;
4. права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;
5. формы и методы налогового контроля и ответственность за совершение налоговых правонарушений;
6. порядок обжалования актов налоговых органов и действий их должностных лиц;

Действующая в настоящее время налоговая система РФ базируется на следующих *принципах*:

1. Признание всеобщности и равенства налогообложения.
2. При установлении учитываются фактическая способность налогоплательщика к уплате налогов.
3. Налоги и сборы не могут носить дискриминационный характер и применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев.
4. Не допускается дифференцирование налоговых ставок и льгот в зависимости от форм собственности, гражданства налогоплательщиков или места происхождения капитала.
5. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.
6. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.
7. Недопустимо установление налогов и сборов, нарушающих экономическое пространство РФ и ограничивающее

свободное перемещение в пределах территории РФ товаров (работ и услуг) или финансовых ресурсов.

8. Федеральные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются НК РФ; налоги и сборы субъектов федерации, местные налоги и сборы - устанавливаются соответственно законами субъектов федерации и нормативно-правовыми актами представительных органов местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

9. Не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, непредусмотренные НК РФ.

10. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Законодательные акты должны быть сформулированы так, чтобы каждый знал: какие налоги, когда и в каком порядке их следует платить.

11. Все не устраненные сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (презумпция правоты налогоплательщика).

Обязательным условием формирования налоговой системы и установления налогов является определение элементов налогообложения, которые, взаимодействуя между собой формируют механизм налогообложения по каждому конкретному налогу.

Элементы налогообложения включают:

✓ субъект налога - налогоплательщик, т.е. лицо (юридическое или физическое), на которое по законодательству возложена обязанность платить налог;

✓ объект налогообложения – это предмет, подлежащий налогообложению;

✓ единица обложения – это количественная мера измерения объекта обложения;

✓ налоговая база – это конкретный показатель, от которого производится исчисление налога. В отличие от объекта налогообложения облагаемая база определяется расчетным путем с учетом предусмотренных льгот, вычетов, других изменений, вытекающих из законодательства;

✓ налоговый период – период времени, по окончании которого производится исчисление налога;

✓ налоговая ставка или норма налогообложения – это величина налога к единице налоговой базы. Ставки делятся на

твердые (установленные в абсолютной сумме к единице налогообложения), процентные (или адвалорные)- устанавливаемые в процентах к единице налогообложения. По методике исчисления ставки могут быть пропорциональные (одинаковый процент к облагаемой базе), прогрессивные (с увеличением облагаемой базы увеличиваются и ставки), регрессивные (уменьшаются по мере роста облагаемой базы);

- ✓ налоговая льгота - полное или частичное освобождение от налогов путём снижения ставки, уменьшения облагаемой базы, полного освобождения от налога;

- ✓ налоговый оклад - сумма платежа, полученная как произведение облагаемой базы и ставки;

- ✓ источники уплаты налога (прибыль, себестоимость, заработная плата, финансовый результат, цена товара);

- ✓ распределение аналога по уровням бюджета (федеральный, региональный, местный).

Вопрос 2. Классификация налогов и сборов в РФ

Классификация налогов – это система их подразделения на группы по определенным признакам.

1. По иерархии уровня власти или принадлежности к уровню управления и власти налоги в РФ подразделяются на **федеральные, региональные и местные**. В основу классификации признака положена иерархия уровня власти, издающей закон о налогообложении и устанавливающей налоговые ставки, порядок исчисления и уплаты налогов.

2. По полноте прав использования налоговых сумм налоги можно подразделить на **закрепленные** и **регулирующие**. В основе такой классификации лежит признак, отражающий полноту прав на использование налоговых сумм. Закрепленный налог представляет собой налог, который полностью в твердо фиксированной доле (в процентах) на постоянной или долговременной основе поступает в соответствующий бюджет, за которым он закреплен. Регулирующий налог – это налог, используемый для регулирования поступлений в нижестоящие бюджеты в виде процентных отчислений от налогов по ставкам, утвержденным в

установленном порядке на определенный период времени или на налоговый период.

3. По субъекту уплаты налога они подразделяются на налоги, взимаемые с **физических** или **юридических лиц**. В основу классификации положен признак налогоплательщика как физического лица или организации (юридического лица).

4. По способу изъятия налога или дохода у налогоплательщика налоги подразделяются на **прямые** и **скрытые (косвенные)**. В основу классификации положен принцип переложимости налога непосредственно на товар (услуги, продукты и т. д.). Прямые налоги взимаются непосредственно с доходов или собственности (имущества) налогоплательщика, например подоходный налог с физического лица, налог на прибыль с организации, налог на имущество, леса, земли, рудники и т. д. Скрытые (косвенные) налоги взимаются принудительно в виде надбавок к цене товара, с оборота реализации товаров (работ, услуг), т. е. взимаются в процессе потребления товаров (работ, услуг). К таким видам налогов относят акцизы, налог на добавленную стоимость, таможенные пошлины и др.

6. По методу обложения (от ставки) налоги подразделяют на **прогрессивные, регрессивные, пропорциональные, линейные, дифференциальные, ступенчатые** и **твердые**. В основе классификации лежит признак взимания определенного процента налоговой ставки.

7. По назначению налоги подразделяют на **общие** и **специальные** (целевые). Общие налоги обезличиваются и поступают в единый бюджет соответствующего территориального образования (федеральный, территориальный, местный). Целевые же налоги имеют целевое, вполне определенное назначение и обычно формируют внебюджетные фонды (пенсионный, медицинский, страховой и т. д.).

Вопрос 3. Налоговое законодательство РФ. Компетенция органов власти в сфере налогообложения в РФ

Законодательство о налогах и сборах в Российской Федерации представляет собой совокупность актов законодательства,

регламентирующих порядок и правила установления, введения и взимания налогов и сборов на территории РФ.

Законодательство о налогах и сборах в РФ подразделяется на Федеральное законодательство, законодательство субъектов РФ о налогах и сборах (региональное) и нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах.

Законодательство РФ состоит из Налогового кодекса РФ и принятых в соответствии с ним Федеральных законов о налогах и сборах.

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

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

Налоговый кодекс РФ устанавливает систему налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации.

Законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ, а также отношения, возникающие в процессе налогового контроля.

Нормативные правовые акты о налогах и сборах подразделяются на:

- акты органов исполнительной власти;
- акты исполнительных органов местного самоуправления;
- акты органов государственных внебюджетных фондов.

Вопрос 4. Основы налогового производства.

Бюджетно-налоговое планирование, прогнозирование, анализ и контроль

Многообразие приёмов и способов налогообложения, сложность правовых и законодательных актов формирования налоговых отношений обусловили выделение их в особую эко-

номическую подсистему, получившую название «Налоговое производство».

Налоговое производство охватывает все отношения, связанные с исчислением и уплатой налогов, а также все вопросы, связанные с организацией эффективного управления налогообложением от формирования элементов до полного исполнения обязательств по налоговым платежам и контролю.

Управление налогообложением находится в прямой зависимости от стоящих перед ним задач. Важнейшим условием здесь является система отношений по поводу организации поступления денежного потока от субъектов налогообложения в бюджеты разных уровней, т.е. организация *налогового менеджмента*.

Основными составляющими налогового менеджмента являются налоговое планирование и прогнозирование, анализ и контроль налоговых поступлений.

Задача планирования и прогнозирования состоит в оценке возможности формирования бюджетных поступлений на базе оптимальных возможностей расчётов и поступлений налоговых платежей в казну государства.

В процессе налогового планирования и прогнозирования применяются общеизвестные методы, в том числе балансовый, метод экспертных оценок, корреляции, ранжирования, построения хронологических рядов, факторного анализа.

Важным фактором в налоговом планировании является необходимость учёта степени риска, заранее предполагающей резерв отклонений в пределах 2 – 3-х пунктов фактических объёмов налоговых поступлений на случай непредсказуемости отдельных факторов.

С учетом этих отклонений принимается нижний уровень налоговых заданий в качестве финансового закона (Закона о бюджете).

Не менее важным условием является определение инфляционной составляющей, как при планировании, так и в процессе прогнозирования исполнения бюджета и его перспективы в стратегическом смысле. Возможности реального исполнения бюджета определяются на основе всестороннего анализа налоговых поступлений по всем направлениям (по видам налогов, по

отраслям хозяйствования, регионам, категориям налогоплательщиков и т.д.).

Главной задачей налогового контроля является обеспечение экономической безопасности государства. Решение этой задачи зависит, прежде всего, от прогноза, предупреждения и пресечения налоговых правонарушений, восстановления и поступления платежей в полном объёме.

Вопрос 5. Структура органов управления налоговой системой Российской Федерации

Налоговые органы РФ составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей. В эту систему входят:

1. Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов и его территориальные органы (ст. 30 НК РФ); Налоговые органы осуществляют свои функции и взаимодействуют с Федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами посредством реализации полномочий, предусмотренных НК РФ и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

2. Таможенные органы, которые пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу РФ.

3. Заметное место в области налогов и сборов занимает министерство финансов РФ и его структурные подразделения в регионах РФ. В их обязанности входят письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, утверждение форм расчётов по налогам и форм налоговых деклараций.

4. По запросу налоговых органов при осуществлении налогового контроля могут принимать участие органы внутренних дел (ст. 36 НК РФ).

Вопрос 6. Издание государством нормативных актов по вопросам налогообложения

Правительство РФ, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики в сфере налогов и сборов и в области таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов РФ, исполнительные органы местного самоуправления в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

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

Акты законодательства о налогах и сборах могут вступать в силу со дня их официального опубликования, если прямо предусматривают это.

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

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

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

Вопрос 7. Права и обязанности субъектов налоговых правоотношений

Налогоплательщик обязан:

- уплачивать законно установленные налоги;
- встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ;
- вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете";
- представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;
- выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;
- нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели – помимо вышеназванных обязанностей должны письменно сообщать в налоговый орган по месту учета:

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

Налогоплательщик имеет право:

- получать от налоговых органов по месту учета бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и об иных актах, содержащих нормы законодательства о налогах и сборах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;
- получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;
- использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;
- получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК РФ;
- на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;
- представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя;
- представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;

- присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;
- требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;
- не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам;
- обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц;
- требовать соблюдения налоговой тайны;
- требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

Налоговые органы вправе:

- требовать от налогоплательщика или налогового агента документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов;
- проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ;
- производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;
- вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;
- приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в банках и налагать

арест на имущество налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в порядке, предусмотренном НК РФ;

- осматривать (обследовать) любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества;

- взыскивать недоимки по налогам и сборам, а также взыскивать пени в порядке, установленном НК РФ;

- контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам;

- заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

- предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски:

- о взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах;

- о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;

- о ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации;

- о досрочном расторжении договора о налоговом кредите и договора об инвестиционном налоговом кредите.

Вопросы для самоконтроля:

1. Сущность налоговой системы.
2. Принципы построения налоговой системы в РФ
3. Назовите элементы налога.
4. Расскажите основные классификации налогов в России.
5. Налоговое законодательство РФ.
6. Значение налогового производства и налогового менеджмента для экономики.

7. Какова структура органов управления налоговой системой Российской Федерации?
8. Правила издания налоговых актов по вопросам налогообложения
9. Права и обязанности налогоплательщиков
10. Права и обязанности налоговых структур.

Тема 3. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов в соответствии с нормами налогового законодательства

План лекции:

1. Возникновение и прекращение налогового обязательства плательщика перед государством.
2. Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов в соответствии с нормами налогового законодательства.
3. Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм обязательных платежей в бюджет.
4. Обжалование актов налоговых органов и действия или бездействия их должностных лиц.

Вопрос 1. Возникновение, изменение и прекращение налогового обязательства плательщика перед государством

Налоговая обязанность представляет одну из важнейших категорий налогового права. Налоговый кодекс РФ рассматривает налоговую обязанность в качестве модели, некоего образца правомерного поведения лиц, обязанных уплачивать и сборы.

Налоговая обязанность в широком аспекте включает комплекс мер должного поведения налогоплательщика, определенных ст. 23 НК РФ.

Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным нормативным правовым актом о налогах и сборах. Данное положение имеет два значения.

Во-первых, по отношению к исполнению налоговой обязанности закрепляет принцип дозволенного поведения. Налого-

вый кодекс РФ закрепляет расширительный подход к рамкам поведения налогоплательщика, согласно которому законными считаются только действия, прямо предписанные законодательством о налогах и сборах.

Во-вторых, обеспечивает налогоплательщику гарантии соблюдения его прав со стороны налоговых органов, поскольку основания возникновения, изменения и прекращения налоговых обязанностей выступают объектом налогового контроля. Следовательно, налоговые органы могут контролировать какие-либо действия только в пределах дозволенного налоговым законодательством.

Исполнение налоговой обязанности четко определено временными рамками. Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Изменение срока уплаты налога допускается только по правилам, установленным НК РФ.

Срок уплаты налога является одним из обязательных элементов закона о налоге и должен быть определен по каждому налогу или сбору. Вместе с тем в определенных случаях налоговые органы имеют право изменять сроки уплаты налогов, но только в порядке, предусмотренном НК РФ. Например, при создании, ликвидации или реорганизации организации в отношении тех налогов, по которым налоговый период составляет календарный месяц или квартал, возможно изменение сроков уплаты налогов по согласованию с налоговым органом.

Согласно п. 2 ст. 45 НК РФ основанием для прекращения налоговой обязанности является наступление одного из следующих обстоятельств:

- уплата налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;

- возникновение обстоятельств, с которыми налоговое законодательство связывает прекращение обязанности по уплате данного налога или сбора;

- смерть налогоплательщика или признание его умершим в установленном порядке. Задолженность по поимущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества;

- ликвидация организации налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами).

Кроме названных обстоятельств самостоятельными юридическими фактами, на основании которых прекращается налоговая обязанность, являются: списание безнадежных долгов по налогам и сборам в порядке; уплата налога за налогоплательщика его поручителем.

Вопрос 2. Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов в соответствии с нормами налогового законодательства

Основные способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов:

1. Залог имущества.
2. Поручительство.
3. Пеня.
4. Приостановление операций по счетам налогоплательщика или налогового агента в кредитной организации.
5. Арест имущества.

Налоговый кодекс РФ использует как *гражданско-правовые способы* обеспечения исполнения обязательств (залог, пени, поручительство), так и *специфические способы* обеспечения, характерные для властных отношений, которыми являются налоговые отношения (приостановление операций по счетам в кредитных организациях и арест на имущество налогоплательщика).

В случае изменения срока исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов (при отсрочке, рассрочке, налоговом кредите или инвестиционном налоговом кредите) **залогом** обеспечивается обязанность по уплате налогов и сборов.

Отношения по залогу в налоговых отношениях регламентируются нормами ГК РФ. Залог оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть как сам налогоплательщик или плательщик сбора, так и третье лицо.

Предметом залога может быть имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству РФ, если иное не установлено НК РФ. Предметом

залога может быть всякое имущество, в том числе вещи и имущественные требования (права), за исключением имущества, изъято из оборота; требований, неразрывно связанных с личностью кредитора. Последующий залог в налоговых правоотношениях не применяется.

Предметом залога по договору между налоговым органом и залогодателем не может быть предмет залога по другому договору.

Договор о залоге должен быть заключен в письменной форме. Совершение каких-либо сделок в отношении заложенного имущества может осуществляться по согласованию с залогодержателем.

Договор об ипотеке (залоге недвижимости) должен быть нотариально удостоверен и зарегистрирован в порядке, установленном для регистрации сделок с соответствующим имуществом.

Несоблюдение формы договора влечет его недействительность.

Залог земельных участков предприятий, зданий, сооружений, квартир и другого недвижимого имущества (ипотека) регулируется законом об ипотеке.

Одним из гражданско-правовых способов обеспечения исполнения обязательств является **поручительство**.

Поручительство оформляется договором между налоговым органом и поручителем. В силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит налоги в установленный срок, причитающихся сумм налога и соответствующих пеней.

Договор поручительства должен быть заключен в письменной форме, и несоблюдение данной формы влечет недействительность договора. Договор поручительства подлежит регистрации в налоговом органе по месту учета налогоплательщика или иного обязанного лица в течение трех рабочих дней со дня заключения договора.

Поручителем вправе выступать юридическое или физическое лицо. По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей.

При неисполнении налогоплательщиком налоговой обязанности по уплате налога, обеспеченных поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя производится налоговым органом в судебном порядке.

По исполнении поручителем своих обязанностей в соответствии с договором к нему переходит право требовать от налогоплательщика уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика.

Пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налога или сбора в более поздние, по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах, сроки.

Сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, а также мер ответственности за нарушение налогового законодательства.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах дня уплаты.

Не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налогоплательщика.

Подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки), налогового кредита, инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате.

Пеня за каждый день просрочки определяется в % от неуплаченной суммы налога.

Пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога или после уплаты таких сумм в полном объеме.

Пени могут быть взысканы принудительно за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика. Принудительное взыскание пеней с организаций производится в бесспорном порядке, а с физических лиц – в судебном порядке.

Приостановление операций по счетам в банке применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке принимается руководителем налогового органа, направившим требования об уплате налога. В этом случае решение о приостановлении операций может быть принято только одновременно с вынесением решения о взыскании налога.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации или индивидуального предпринимателя по их счетам в банке может также приниматься руководителем налогового органа в случае непредставления этими налогоплательщиками налоговой декларации в течение двух недель по истечении установленного срока, а также в случае отказа от предоставления.

В этом случае приостановлении операций отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления этими налогоплательщиками налоговой декларации.

Решение о приостановлении операций направляется налоговым органом банку с одновременным уведомлением налогоплательщика-организации и передается под расписку.

Банк не несет ответственности за убытки, понесенные налогоплательщиком-организацией в результате приостановления его операций в банке по решению налогового органа.

При наличии решения о приостановлении операций по счетам организации банк не вправе открывать этой организации новые счета.

Приостановление операций по счетам отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня,

следующего за днем представления налоговому органу документов, подтверждающих выполнения указанным лицом решения о взыскании налога.

Арестом имущества признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика в отношении его имущества.

Арест имущества может быть полным или частичным.

Полным арестом имущества признается такое ограничение прав налогоплательщика в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Частичным арестом признается такое ограничение прав налогоплательщика в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляется с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Решение о наложении ареста на имущество принимается руководителем налогового или таможенного органа в форме соответствующего постановления.

Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения по уплате налога.

Арест производится с участием понятых. Указанным лицам разъясняются их права и обязанности. Перед арестом имущества должностные лица, производящие арест, обязаны предъявить налогоплательщику решение о наложении ареста, санкцию прокурора и документы, удостоверяющие их полномочия.

Вопрос 3. Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм обязательных платежей в бюджет

1. Сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика поэтому или иным налогам, погашения недоимки либо возврату налогоплательщику.

2. Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогопла-

тельщика без начисления процентов на эту сумму, если иное не установлено настоящей статьей. Таможенные органы обязаны в десятидневный срок сообщить в налоговый орган по месту учета налогоплательщика о всех излишне уплаченных суммах налогов, которые были зачтены в счет предстоящих налогов или были возвращены таможенными органами.

3. Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога не позднее одного месяца со дня обнаружения такого факта.

4. Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика по решению налогового органа. Такое решение выносится в течение пяти дней после получения заявления при условии, что эта сумма направляется в тот же бюджет (внебюджетный фонд), в который была направлена излишне уплаченная сумма налога.

5. По заявлению налогоплательщика и по решению налогового органа сумма излишне уплаченного налога может быть направлена на исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов, на уплату пеней, погашение недоимки, если эта сумма направляется в тот же бюджет (внебюджетный фонд), в который была направлена излишне уплаченная сумма налога. Налоговые органы вправе самостоятельно произвести зачет в случае, если имеется недоимка по другим налогам.

6. Налоговый орган обязан проинформировать налогоплательщика о вынесенном решении, о зачете сумм излишне уплаченного налога не позднее двух недель со дня подачи заявления о зачете.

7. Заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

8. Возврат суммы излишне уплаченного налога производится за счет средств бюджета (внебюджетного фонда), в который произошла переплата, в течение одного месяца со дня подачи заявления о возврате.

9. Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога производится в валюте Российской Федерации. В случае, если

уплата налога производилась в иностранной валюте, то суммы излишне уплаченного налога принимаются к зачету или подлежат возврату в валюте РФ по курсу ЦБ РФ на день, когда произошла излишняя уплата налога.

Возврат излишне взысканного налога, сбора, а также пени

1. Сумма излишне взысканного налога подлежит возврату налогоплательщику. В случае наличия у налогоплательщика недоимки по уплате налогов и сборов или задолженности по пеням, причитающимся тому же бюджету (внебюджетному фонду), возврат налогоплательщику излишне взысканной суммы производится только после зачета в счет погашения недоимки (задолженности).

2. Решение о возврате суммы излишне взысканного налога принимается налоговым органом на основании письменного заявления налогоплательщика, с которого взыскан этот налог, в течение двух недель со дня регистрации указанного заявления, а судом - в порядке искового судопроизводства.

3. Налоговый орган, установив факт излишнего взыскания налога, обязан сообщить об этом налогоплательщику не позднее одного месяца со дня установления этого факта.

4. Сумма излишне взысканного налога возвращается с начисленными на нее процентами за счет общих поступлений в бюджет (внебюджетный фонд), в который были зачислены суммы излишне взысканного налога.

5. Сумма излишне взысканного налога и начисленные на эту сумму проценты подлежат возврату налоговым органом не позднее одного месяца со дня принятия решения налоговым органом, а в случае вынесения судом решения о возврате излишне взысканных сумм - в течение одного месяца после вынесения такого решения.

6. Возврат суммы излишне взысканного налога, а также начисленных процентов производится в валюте РФ.

7. Правила возврата применяются также в отношении сборов и пеней и распространяются на налоговых агентов и плательщиков сборов.

8. Правила возврата применяются также при возврате излишне взысканной суммы налога и сбора в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Вопрос 4. Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц

Каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если по мнению этого лица такие акты, действия или бездействие нарушают его права.

Акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд.

Судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством.

Судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, производится путем подачи искового заявления в суд общей юрисдикции в соответствии с законодательством об обжаловании в суд неправомερных действий государственных органов и должностных лиц.

В случае обжалования актов налоговых органов, действий их должностных лиц в суд по заявлению налогоплательщика исполнение обжалуемых актов, совершение обжалуемых действий могут быть приостановлены судом в порядке, установленном соответствующим процессуальным законодательством РФ.

В случае обжалования актов налоговых органов, действий их должностных лиц в вышестоящий налоговый орган по заявлению налогоплательщика исполнение обжалуемых актов, со-

вершение обжалуемых действий могут быть приостановлены по решению вышестоящего налогового органа.

Жалоба на акт налогового органа, действия или бездействие его должностного лица подается соответственно в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого органа.

Жалоба в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) подается, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом, в течение трех месяцев со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав. К жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы.

В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен соответственно вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом.

Апелляционная жалоба на решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подается до момента вступления в силу обжалуемого решения.

Жалоба на вступившее в законную силу решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, подается в течение одного года с момента вынесения обжалуемого решения.

Жалоба подается в письменной форме соответствующему налоговому органу или должностному лицу.

Апелляционная жалоба на соответствующее решение налогового органа подается в вынесший это решение налоговый орган, который обязан в течение трех дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

Лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, до принятия решения

по этой жалобе может ее отозвать на основании письменного заявления.

Отзыв жалобы лишает подавшее ее лицо права на подачу повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу.

Повторная подача жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу производится по следующим правилам:

1. Жалоба рассматривается вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом).

2. По итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе:

- 1) оставить жалобу без удовлетворения;
- 2) отменить акт налогового органа;
- 3) отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- 4) изменить решение или вынести новое решение.

По итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе вынести решение по существу.

По итогам рассмотрения апелляционной жалобы на решение вышестоящий налоговый орган вправе:

- 1) оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу - без удовлетворения;
- 2) отменить или изменить решение налогового органа полностью или в части и принять по делу новое решение;
- 3) отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу.

Решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение одного месяца со дня ее получения. Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы, у нижестоящих налоговых органов, но не более чем на 15 дней. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Вопросы для самоконтроля:

1. Какие способы могут применять налоговые органы для обеспечения исполнения налоговых обязательств?
2. За что и в каком размере начисляется пеня?
3. Какое имущество может быть предметом залога?
4. Чем регламентируются отношения по залогоу?
5. Кто может выступать в качестве залогодателя?
6. Как оформляется договор поручительства?
7. Кем принимается решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке?"
8. Что признается арестом имущества?
9. Каков порядок производства ареста имущества налогоплательщика?

Тема 4. Налоговый контроль

План лекции:

1. Сущность налогового контроля.
2. Учет налогоплательщиков в налоговых органах.
3. Налоговые проверки.
4. Выездные проверки. Камеральные проверки.

Вопрос 1. Сущность налогового контроля

Налоговый контроль характеризуется следующими *признаками*:

- Налоговый контроль является разновидностью государственного контроля.
- Налоговый контроль выступает видом финансового контроля.
- Налоговый контроль относится к специализированным видам государственного контроля, т.е. налоговый контроль осуществляют только те органы, которые специально уполномочены на это.

Налоговый контроль состоит из следующих *элементов*:

- что проверяют, обозначает субъект контроля;
- кого проверяют – объект контроля;
- что проверяется – предмет контроля;

- для чего проверяется – цель контроля;
- как проверяется – методы контроля

Субъектами налогового контроля выступают органы налоговой службы государства, которые пользуются исключительным правом на проведение налоговых проверок.

Объектами налогового контроля являются лица, на которые налоговым законодательством возложены юридические обязанности.

Предметом налогового контроля выступает исполнение проверяемым лицом обязанностей, возложенных на него налоговым законодательством.

Целью налогового контроля является:

- выявление фактов нарушения налогового законодательства или некачественного исполнения участником налогового правоотношения своих обязанностей;
- выявление виновных и привлечение их к установленной юридической ответственности;
- устранение нарушений налогового законодательства;
- защита материальных интересов государства в виде принятия мер по взысканию недоимки;
- предупреждение нарушений налогового законодательства.

Налоговый контроль можно классифицировать по различным основаниям:

1. По форме своего осуществления налоговый контроль подразделяется на:

1. Непосредственный контроль.
2. Опосредованный контроль.

Непосредственный налоговый контроль характеризуется тем, что проверка ведется на самом объекте контроля и проверяющие изучают и анализируют первичную документацию, относящуюся к налоговому учету.

Опосредованный налоговый контроль характеризуется тем, что субъект контроля и объект контроля не вступают в непосредственный контакт, т.е. проверка носит заочный характер и проверяющие лица имеют дело с отчетной документацией.

2. По времени своего осуществления налоговый контроль подразделяется на:

1. Предварительный.

2. Текущий.

3. Последующий.

Предварительный налоговый контроль осуществляется до совершения какого-либо финансового мероприятия. В ходе этого контроля выясняется вопрос, будет ли предполагаемое действие законным. Задача предварительного налогового контроля состоит в том, чтобы не допустить нарушений налоговой дисциплины.

Текущий налоговый контроль осуществляется в процессе производства какого-либо финансового мероприятия. В ходе его выясняется вопрос, является ли производимая операция законной. Задача текущего контроля состоит в том, чтобы пресечь нарушение налоговой дисциплины.

Последующий налоговый контроль осуществляется после истечения срока, предоставленного для исполнения той или иной налоговой обязанности. В ходе его выясняется вопрос, была ли эта обязанность выполнена.

3. Налоговый контроль может носить внутренний или внешний характер.

1. *Внутренний контроль* – это когда субъект и объект контроля являются звеньями одной организационной системы. (Вышестоящая организация проверяет свои структурные подразделения).

2. *Внешний контроль* - осуществляется в отношении организационно неподчиненных субъектов.

Вопрос 2. Учет налогоплательщиков в налоговых органах

Регистрационный учет налогоплательщиков в органах налоговой службы является основой налогового контроля, так как в результате регистрационного учета органы налоговой службы получают сведения о количестве налогоплательщиков, их местонахождении.

Налоговый Кодекс достаточно подробно регламентирует основания, место, сроки и порядок постановки на регистрационный учет налогоплательщиков в налоговом органе. При этом регистрационный учет предусматривает:

- государственную регистрацию;
- регистрационный учет.

Государственная регистрация налогоплательщиков – присвоение регистрационного номера и внесение сведений о налогоплательщике в Государственный реестр налогоплательщиков.

Государственная регистрация налогоплательщиков производится при первичной постановке их на регистрационный учет, при этом налогоплательщику выдается документ о присвоении регистрационного номера, являющегося бланком строгой отчетности, и вносятся сведения о нем в Государственный реестр налогоплательщиков. В результате регистрации налогоплательщику присваивается уполномоченным государственным органом единый по всей территории регистрационный номер налогоплательщика – *ИНН* с выдачей ему свидетельства установленного образца.

Регистрационный учет – постановка на учет в соответствующем налоговом органе налогоплательщика, в результате которого фиксируется местонахождение налогоплательщика, принадлежность ему объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением, а также регистрация текущих изменений учетных характеристик налогоплательщика.

Таким образом, регистрационный учет налогоплательщиков осуществляется по местонахождению, месту жительства налогоплательщика, по месту осуществления деятельности, а также по местонахождению объектов налогообложения.

Для регистрации налогоплательщик подает заявление в установленные Налоговым Кодексом сроки. Регистрационный учет производится без изменения ранее присвоенного *ИНН*. Налоговый орган осуществляет постановку на регистрационный учет в течение двух рабочих дней с момента получения заявления.

В Налоговом Кодексе установлена обязанность налогоплательщика по указанию своего *ИНН* во всех представляемых налогоплательщиком документах налоговой отчетности (расчетах, текущих платежей, декларациях, заявлениях, и т.д.). Вместе с тем налоговый орган также контролирует открытие налогоплательщику (кроме физических лиц-нерезидентов и иностранных банков – корреспондентов) банковских счетов с учетом *ИНН*. При этом банк и организации, осуществляющие отдельные виды банковских операций не должны проводить операции по банковским счетам без проставления *ИНН* в платежных до-

кументах, за исключением векселя и платежных документов, на основании которых производятся прием и выдача банком наличных денег с банковских счетов физических лиц-нерезидентов.

Для осуществления контроля над налогоплательщиками НК РФ предусмотрел взаимодействие органов налоговой службы со следующими уполномоченными органами:

- осуществляющими государственную регистрацию, перерегистрацию и ликвидацию юридических лиц;
- статистики;
- осуществляющими учет и (или) регистрацию объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением;
- выдающими лицензии, свидетельства или иные документы разрешительного и регистрационного характера;
- осуществляющими регистрацию физических лиц по месту жительства
- осуществляющими регистрацию актов гражданского состояния;
- осуществляющими совершение нотариальных действий;
- опеки и попечительства;

Вопрос 3. Налоговые проверки

Налоговая проверка является основным способом контроля государства за деятельностью налогоплательщиков. Участниками налоговых проверок являются должностные лица органов налоговой службы, указанные в предписании, и налогоплательщик.

Налоговой проверке подлежат все налогоплательщики, без каких-либо исключений, так как данный вид контроля осуществляется со стороны государства в целях определения правильности исчисленной самим налогоплательщиком сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Налоговым кодексом четко установлено, что органы налоговой службы могут начислить или пересмотреть начисленную сумму налогов и других обязательных платежей в бюджет в течение 3 лет после окончания налогового периода. Таким образом, налоговой проверкой могут быть охвачены не более трех

календарных (с 1 января по 31 декабря) года деятельности налогоплательщика.

При проведении налоговых проверок органом налоговой службы необходимо соблюдать следующие условия:

- периодичность проверок;
- сроки проведения;
- оформление в установленном порядке предписания;
- не нарушение сроков проверки, указанных в предписании;
- вручение акта налоговой проверки;
- вручение уведомления о начисленной сумме налогов и других обязательных платежей в бюджет, пени и штрафов (в случае выявления нарушений);
- вручение уведомления об устранении нарушений налогового законодательства (в случае выявления нарушений) и т.д.

Налоговым кодексом строго определены виды налоговых проверок, к которым относятся:

- камеральная налоговая проверка
- выездная налоговая проверка

Вопрос 4. Камеральные проверки. Выездные проверки

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющих у налогового органа.

Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющих у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля,

об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

При проведении камеральной налоговой проверки на основе уточненной налоговой декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом), налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика представить в течение пяти дней необходимые пояснения, обосновывающие изменение соответствующих показателей налоговой декларации (расчета).

При проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации (расчета), в которой заявлена сумма полученного в соответствующем отчетном (налоговом) периоде убытка, налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика представить в течение пяти дней необходимые пояснения, обосновывающие размер полученного убытка.

Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения относительно выявленных ошибок в налоговой декларации (расчете), противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, изменения соответствующих показателей в представленной уточненной налоговой декларации (расчете), в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, а также размера полученного убытка, вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет).

Лицо, проводящее камеральную налоговую проверку, обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в порядке.

При проведении камеральных налоговых проверок налоговые органы вправе также истребовать у налогоплательщиков,

использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие право этих налогоплательщиков на эти налоговые льготы.

Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов.

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

В случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица.

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

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

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам.

Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев.

В рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика.

Налоговый орган вправе проводить самостоятельную выездную налоговую проверку филиалов и представительств по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и (или) местных налогов.

Налоговый орган, проводящий самостоятельную выездную проверку филиалов и представительств, не вправе проводить в отношении филиала или представительства две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

При проведении самостоятельной выездной налоговой проверки филиалов и представительств налогоплательщика срок проверки не может превышать один месяц.

Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки для:

- 1) истребования документов (информации);

2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;

3) проведения экспертиз;

4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Повторной выездной налоговой проверкой налогоплательщика признается выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период.

При проведении повторной выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки.

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации - налогоплательщика, может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. При этом проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения

При наличии у осуществляющих выездную налоговую проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов.

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в

которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю.

Вопросы для самоконтроля:

1. Сущность налогового контроля.
2. Учет налогоплательщиков в налоговых органах.
Идентификационный номер налогоплательщика.
3. Сущность и правила проведения камеральной налоговой проверки.
4. Сущность и правила проведения выездной проверки.

Тема 5. Порядок принудительного исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

План лекции:

1. Налоговая ответственность. Налоговое правонарушение.
2. Порядок применения мер государственно-принудительного воздействия к налогоплательщикам, нарушившим нормы налогового законодательства.

Вопрос 1. Налоговая ответственность. Налоговое правонарушение

Налоговая ответственность - применение органами налогового администрирования налоговых санкций в отношении лица, совершившего налоговое правонарушение, в соответствии с порядком предусмотренным законодательством о налогах и сборах. Налоговая ответственность является разновидностью финансовой ответственности.

Налоговое правонарушение – это виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, за которое НК РФ установлена ответственность.

К ответственности за налоговые правонарушения могут быть привлечены как организации, так и физические лица (с 16-го возраста).

Общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения:

- никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ;

- ответственность за налоговое правонарушение, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного УК РФ;

НК РФ различает *степень виновности* налогоплательщиков за совершение налоговых правонарушений. Так, противоправное деяние может быть совершено умышленно или по неосторожности.

- Налоговое правонарушение признается *совершенным умышленно*, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействий), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействий).

- Налоговое правонарушение признается *совершенным по неосторожности*, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействий) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействий), хотя должно и могло это осознавать.

Налоговой санкцией является мера ответственности за совершение налогового правонарушения. Налоговые санкции установлены в виде денежных взысканий (штрафов).

Если налогоплательщик совершил два или более налоговых правонарушения, то налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение.

Налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции подается:

В арбитражный суд – при взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя;

В суд общей юрисдикции – при взыскании налоговой санкции с физического лица не являющегося индивидуальным предпринимателем;

Помимо форм вины существуют обстоятельства, *исключающие вину* лица в совершении налогового правонарушения.

Обстоятельства, *исключающие вину* лица в совершении налогового правонарушения:

- вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;

- если лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния;

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

- отсутствие события налогового правонарушения;

- отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;

- совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста;

- истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (3 календарных года).

Обстоятельства, смягчающие ответственность:

- совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения;

- в силу материальной, служебной или иной зависимости;

В НК РФ определено, что наличие хотя бы одного обстоятельства, смягчающего ответственность, влечет снижение размера налоговой санкции не менее чем в два раза.

Также в НК РФ прописаны *отягчающие обстоятельства*, при наличии которых ответственность за налоговое правонарушение должна быть увеличена. Плательщик считается привлеченным к налоговой ответственности в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции. Совершение в этот промежуток времени аналогичного правонарушения будет являться отягчающим обстоятельством и основанием для увеличения штрафа на 100%.

Виды правонарушений:

1. Нарушение налогоплательщиком срока постановки на учет в налоговом органе при отсутствии признаков налогового правонарушения влечет взыскание штрафа в размере – 5000 руб.

2. Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе влечет взыскание штрафа в размере 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 000 рублей.

3. Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе более трех месяцев влечет взыскание штрафа в размере 20% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней.

4. Нарушение налогоплательщиком установленного настоящим Кодексом срока предоставления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке влечет взыскание штрафа в размере 5 000 рублей.

5. Непредоставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета, при отсутствии признаков налогового правонарушения влечет взыскание штрафа в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее предоставления, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 рублей.

6. Непредоставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах срока представления такой декларации влечет взыскание штрафа в размере 30% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, и 10% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц, начиная со 181-го дня.

7. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влекут взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченных сумм налога.

8. Неправомерное перечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей перечислению.

Вопрос 2. Порядок применения мер государственно-принудительного воздействия к налогоплательщикам, нарушившим нормы налогового законодательства

Различают три вида деяний, которые образуют состав уголовного преступления в сфере налогов и сборов:

- Уклонение от уплаты налогов и сборов;
- Неисполнение обязанностей налогового агента;
- Соккрытие денег и имущества организации или предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание налогов и сборов.

Уклонение от уплаты налогов или сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых является обязательным, либо путем представления заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, наказывается:

- штрафом в размере от 100000 до 300000 рублей;
- или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет;
- либо арестом на срок от четырех до шести месяцев;
- либо лишением свободы на срок до одного года.

При этом *крупным размером* признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 600000 рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1800000 рублей.

То же деяние, совершенное в особо крупном размере, наказывается:

- штрафом в размере от 200000 до 500000 рублей;
- или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет;
- либо лишением свободы на срок до трех лет.

Особо крупным размером признается сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 3000000 рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20%, подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 9000000 рублей.

Лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное статьей 198 УК РФ, освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа.

Также рассматривает *уклонение от уплаты налогов или сборов* путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых является обязательным, либо путем представления заведомо ложных сведений, но касемо организаций. Такое деяние, совершенное в крупном размере, наказывается:

- штрафом в размере от 100000 до 300000 рублей;
- или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет;
- либо арестом на срок от четырех до шести месяцев;
- либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

То же деяние, совершенное группой лиц по предварительному сговору в особо крупном размере наказывается:

- штрафом в размере от 200000 до 500000 рублей
- или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет
- либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Устанавливает ответственность налогового агента за неисполнение им в личных интересах обязанностей по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов в соответствующий бюджет.

Такое правонарушение, совершенное в *крупном размере*, наказывается:

- штрафом в размере от 100000 до 300000 рублей;

- или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет;
- либо арестом на срок от четырех до шести месяцев;
- либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

То же деяние, совершенное в *особо крупном размере*, наказывается:

- штрафом в размере от 200000 до 500000 рублей;
- или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от двух до пяти лет;
- либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2000000 рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 6000000 рублей;

Особо крупным размером признается сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 10000000 рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 30000000 рублей;

Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, наказывается:

- штрафом в размере от 200000 до 500000 рублей;
- или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет;
- либо лишением свободы на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Факт неуплаты налогов в размерах менее крупного, даже при полном формальном наличии состава уголовного преступле-

ния, преступлением не является. Согласно п. 2 ст. 14 УК РФ, не является преступлением действие, либо бездействие, хотя формально и содержащее признаки какого-либо деяния, предусмотренного Уголовным кодексом, но в силу малозначительности не представляющее общественной опасности. Однако, поскольку за неуплату налогов, кроме уголовной предусмотрена ответственность по налоговому законодательству и Административному кодексу, отсутствие в действиях по неуплате налогов состава уголовного преступления не означает, что налоги и штрафы платить не придется. Уплата начисленных налогов и кроме того штрафов и пени в любом случае обязательна, но в рассматриваемой ситуации без привлечения к уголовной ответственности.

Вопросы для самоконтроля:

1. Налоговая ответственность и налоговые правонарушения.
2. Виды налоговых правонарушений и налоговые санкции за их совершение.
3. Порядок применения мер государственно-принудительного воздействия к налогоплательщикам, нарушившим нормы налогового законодательства

Раздел 2. Система налогов и сборов Российской Федерации

Тема 6. Экономическая сущность налогов, взимаемых в РФ. Федеральные налоги и сборы

План лекции:

10. Налог на добавленную стоимость.
11. Налог на прибыль организаций.
12. Налог на доходы физических лиц.
13. Отчисления на социальные нужды и страхование.
14. Сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов.
15. Водный налог.
16. Государственная пошлина.
17. Налог на добычу полезных ископаемых.
18. Акцизы.

19. Экологические сборы и платежи.
20. Таможенные пошлины и сборы.

Вопрос 1. Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость является косвенным, федеральным налогом.

Правовые основы формирования и уплаты этого налога определены главой 21 Налогового кодекса РФ, основные положения которой постоянно уточняются и корректируются исходя из общей экономической ситуации в стране.

Плательщиками НДС выступают организации, индивидуальные предприниматели, лица, признаваемые плательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

В качестве *облагаемой базы* выступают обороты от реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ, как собственного производства, так и приобретенные на стороне.

В облагаемый оборот включаются:

- реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, включая реализацию предметов залога и по соглашению о предоставлении отступного или новации, передача имущественных прав, выполненных работ и услуг на безвозмездной основе;
- передача на территории РФ товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе и через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организации;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

Не являются облагаемым оборотом операции, связанные с обращением российской и иностранной валют, кредитные операции, операции по передаче имущества бюджетных организаций и, наоборот, бюджетным организациям, услуг детских учреждений, образования, других операций, установленных законодательством.

Не уплачивают НДС (кроме операций, связанных с импортом) организации, облагаемые налогами в условиях специальных режимов налогообложения (Единый сельскохозяйствен-

ный налог, Единый налог при упрощенной системе налогообложения, Единый налог на вмененный доход). Не подлежат налогообложению НДС банковские операции и операции, связанные со страхованием и перестрахованием, экспортные операции и другие операции, обусловленные законом.

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей.

При исчислении НДС применяются ценовые условия, предусмотренные для формирования выручки при расчете налога на прибыль.

Налоговые ставки предусмотрены: стандартные (18%), льготные (10%), расчетные (определяемые как частное от деления стоимости с учетом НДС на 118 (110), умноженное соответственно на 18 (10) и нулевые.

Налогообложение по 0% осуществляется при продаже товаров (работ, услуг) в экспортном режиме.

По ставке 10% облагаются обороты по реализации продовольственных товаров и товаров для детей, установленных перечнем правительства (ст.164 НК РФ). К ним относятся скот и птица в живом виде, мясо и мясопродукты (кроме деликатесных), молоко и молокопродукты (кроме мороженого, выработанного на плодово-ягодной основе), яйца и яйцепродукты, сахар, масло растительное, маргарин, соль, зерно, комбикорм и кормовые смеси и продукты их переработки, хлеб хлебобулочные изделия, крупы, мука, макаронные изделия, рыба (за исключением ценных пород), море- и рыбопродукты (за исключением деликатесных), продукты детского и диабетического питания, товары для детей (за исключением изделий из натуральной кожи и меха, спортивной обуви). По льготной ставке облагаются и обороты по продаже периодических изданий за исключением изданий рекламного и эротического характера, а также лекарственных средств.

По всем остальным товарам (работам, услугам) принимается налоговая ставка 18%.

Налоговым периодом является месяц. Однако, налогоплательщикам и налоговым агентам, имеющим ежемесячную выручку от реализации в течение квартала, не превышающую два миллиона рублей, налоговый период устанавливается как квартал.

Основными *первичными документами*, отражающими начисление НДС, являются счета-фактуры, акты выполненных работ, счета на оказанные услуги.

При определении суммы НДС, подлежащей взносу в бюджет (или возмещению из бюджета) сумма начисленного налога уменьшается на *налоговые вычеты*, которым подлежит:

- суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ или при ввозе товаров в таможенном режиме;

- суммы НДС, уплаченные покупателями – налоговыми агентами;

- суммы НДС, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров (работ, услуг) в случае возврата этих товаров продавцу или отказа от этих работ и услуг;

- суммы НДС, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм авансовых платежей или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) в случае расторжения договора и возврата средств покупателю;

- суммы НДС, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства;

- суммы НДС, начисленные налогоплательщиками при выполнении строительно-монтажных работ для собственного производства, стоимость которых включается в расходы (в том числе через амортизационные отчисления) при начислении налога на прибыль организации;

- суммы НДС, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду, наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организации;

- суммы НДС, исчисленные и уплаченные налогоплательщиком с сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг).

Вычетам подлежат только суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, после принятия на учет товаров (работ, услуг).

Вычет сумм налога, предъявленных при приобретении основных средств и нематериальных активов производится только после принятия на учет данных основных средств и нематериальных активов.

В отдельных случаях суммы НДС, уплаченные при покупке товаров (оплате работ и услуг), включая основные средства и нематериальные активы, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг).

Такой порядок осуществляется:

- при приобретении товаров (работ, услуг), используемых для операций по производству и реализации товаров (работ, услуг), освобожденных от налогообложения (не подлежащих налогообложению);

- при приобретении товаров (работ, услуг), используемых для операций по производству и реализации товаров, подлежащих продаже не на территории РФ;

- при приобретении товаров (работ, услуг) лицами, не являющимися плательщиками НДС или освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС;

- при приобретении товаров (работ, услуг) для производства и продажи товаров, операции по реализации которых не признаются продажей.

Если приобретаемые товары и услуги используются налогоплательщиками в производстве как облагаемых, так и необлагаемых товаров (работ, услуг) следует вести отдельный учет на условиях, определенных законодательством. При этом распре-

деление суммы уплаченного налога производится пропорционально объему продукции облагаемой и необлагаемой НДС.

При выставлении счета покупателю товаров, работ, услуг налогоплательщик обязан предъявить к оплате и соответствующую сумму налога на добавленную стоимость (НДС).

На каждой стадии производства НДС равен разнице между налогом, начисленным в бюджет при продаже продукции, товаров, услуг и налогом по оприходованным товарам, услугам, материалам. Сумма НДС, уплачиваемая в бюджет, определяется по формуле (1):

$$\text{НДС}_б = \text{НДС}_{\text{нач.}} - \text{НДС}_{\text{выч.}}, (1)$$

где $\text{НДС}_б$ - сумма НДС, уплачиваемая в бюджет, руб.;

$\text{НДС}_{\text{нач.}}$ - сумма НДС, начисленная по налоговой базе за налоговый период, руб.;

$\text{НДС}_{\text{выч.}}$ - сумма *налоговых вычетов* за налоговый период, руб.;

$\text{НДС}_{\text{нач.}}$ - НДС при продаже товаров, руб.;

$\text{НДС}_{\text{к вычету}}$ - НДС при покупках, руб.

$$\text{НДС}_{\text{нач.}} = \text{НБ} \times \text{Ст} / 100, (2)$$

где $\text{НДС}_{\text{нач.}}$ - сумма НДС, начисленная по налоговой базе за налоговый период, руб.;

НБ - налоговая база, руб.;

Ст - налоговая ставка, %

При расчете суммы НДС, уплачиваемой в бюджет, возможны три случая:

- если разница ($\text{НДС}_{\text{нач.}} - \text{НДС}_{\text{выч.}}$) равна нулю, то долг организации бюджету равен нулю;

- если разница ($\text{НДС}_{\text{нач.}} - \text{НДС}_{\text{выч.}}$) больше нуля, то *долг организации* бюджету будет равен полученной положительной разнице;

- если ($\text{НДС}_{\text{нач.}} - \text{НДС}_{\text{выч.}}$) меньше нуля, то *долг бюджета* организации равен полученной отрицательной разнице

При расчете суммы НДС применяются два принципа:

при составлении калькуляции, сметы (*цена + НДС*).

Например:

услуга	4 000
+ НДС 18 %	720 (НДС = 4000 x 18%)
Всего	4 720;

при расчете с бюджетом (*выручка - НДС*, т.е. в том числе НДС). Например:

услуга	4 000
в том числе НДС (18 %)	720 (НДС = 4720 x 18 / 118)
выручка (118 %)	4 720

Сумма НДС по реализуемым товарам (работам, услугам) должна быть выделена отдельной строкой:

- *в расчетных документах* (поручениях, требованиях, реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, приходных кассовых ордерах);

- *в первичных учетных документах* (счетах, счетах - фактурах, накладных, актах выполненных работ и др.). *Счет - фактура* - счет, выписываемый продавцом на имя покупателя после приемки товара покупателем, оказания услуг. Содержит сведения о проданном товаре и его стоимости. *Счет* - документ, в котором отражается движение денежных средств от одного лица к другому, между юридическими и физическими лицами.

При отгрузке продукции, товаров, услуг, выполнении работ, не облагаемых налогом, перечисленные выше документы, выписываются без выделения НДС и на них делается надпись «Без налога (НДС)».

Плательщики НДС при совершении операций по реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав, как облагаемых НДС, так и не облагаемых НДС, составляют:

- журналы учета *выставленных и полученных счетов - фактур*;

- счета - фактуры;
- книги покупок;
- книги продаж.

К счетам - фактурам предъявляются большие требования, так как *счет - фактура* является документом, служащим для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав *сумм НДС к вычету* в порядке,

предусмотренном НК РФ. По *счетам - фактурам*, составленным и выставленным с нарушением порядка, установленного ст. 169 НК РФ, НДС предъявленный покупателю продавцом, не принимается к вычету или возмещению. В счет - фактуре не допускаются подчистки и помарки. Исправления заверяются подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты исправления. *Счет - фактура* составляется на русском языке с использованием компьютера или пишущей машинки, но может быть заполнен и от руки. Обязательно должны быть заполнены все реквизиты поставщика и покупателя.

Счет фактура должна быть подписана руководителем и главным бухгалтером поставщика, должна стоять печать.

При продаже товаров, услуг продавец выписывает следующие документы:

- *накладную* на товары или материалы или *акт* на услуги, работы;

- *счет - фактуру*.

Существуют *два варианта* работы с покупателями:

- *по предоплате* (сначала деньги, потом товар). Сначала предоставляется покупателю счет на предоплату. При поступлении денежных средств на расчетный счет выписывается счет - фактура на аванс. Она будет иметь тот же номер, что и при отгрузке, только с индексом «а». При отгрузке товаров, услуг выписывается накладная (или акт) и счет - фактура на сумму отгруженного товара или оказанной услуги;

- *без предоплаты* (сначала товар, потом деньги). При отгрузке товаров, услуг продавец выписывает накладную, акт и счет - фактуру. А затем получает денежные средства за отгруженные товары или оказанные услуги

Работа со счетами- фактурами у продавца товаров, работ услуг проводится следующим образом:

- поставщик товаров, работ, услуг выписывает на имя покупателя счет - фактуру в двух экземплярах не позднее пяти дней отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг). Первый экземпляр (оригинал) - предоставляется покупателю, второй экземпляр счет - фактуры остается у поставщика.

Организация расчетов при продажах следующая:

На первом этапе обработки первичной документации по продажам необходимо просто подшить все счета - фактуры с накладными или актами в журнал учета выданных счетов - фактур. Каждому счету - фактуре присваивается исходящий номер. Продавцы ведут учет счетов - фактур в хронологическом порядке. Все выставленные за месяц счета - фактуры заносятся в «Журнал учета выданных счетов - фактур». Подводится итог за месяц. Выдаваемые счета - фактуры хранятся в журналах учета счетов - фактур в течение полных пяти лет с даты их получения (выдачи).

На втором этапе формируется книга продаж (т. е. информация со счета - фактуры отражается в книге продаж в соответствии с правилами включения НДС в налоговую базу).

Книга продаж предназначена для регистрации счетов - фактур, составляемых продавцом, в целях определения суммы НДС по реализованным товарам (выполненным работам, оказанным услугам). Учет счетов - фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке по мере реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Учет продаж с авансами. а) при получении аванса выписанный счет - фактура с индексом «а» заносится в журнал учета счетов - фактур продаж и в книгу продаж; б) при отгрузке товаров услуг счет - фактура с тем же номером, но без индекса «а» также заносится в журнал и книгу продаж. Одновременно проводится зачет аванса (сумма зачтенного аванса заносится или в книгу продаж со знаком «минус», или в книгу покупок со знаком «плюс»).

При получении аванса налогоплательщик обязан:

- исчислить с суммы аванса НДС по формуле (3):

$$\text{Сумма НДС с аванса} = \text{Сумма полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок} \times 18 / 118 \text{ либо } 10 / 110 \quad (3)$$

- выписать на сумму аванса счет - фактуру в одном экземпляре и зарегистрировать его в книге продаж.

При отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг), в счет которых ранее была выполнена предоплата, налогоплательщик:

- начисляет НДС со стоимости отгруженных товаров;

- выписывает в двух экземплярах счет - фактуру, который регистрируется в книге продаж;
- ранее выписанный на сумму предоплаты счет - фактуру регистрирует в книге покупок;
- принимает к вычету НДС, начисленный с суммы предоплаты (частичной оплаты) полученной в счет предстоящей поставки товаров.

Книга продаж должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы и скреплены печатью. Контроль за правильностью ведения книги осуществляется руководителем организации (уполномоченным им лицом). *Книга продаж* хранится у поставщика в течение пяти полных лет с даты последней записи.

При покупке товаров, материалов, услуг поступают следующие документы: *накладные* на товары или материалы; *акты* на услуги; *счета - фактуры*. *Работа со счетами-фактурами у покупателя* товаров (работ услуг) проводится следующим образом:

- при получении товаров (работ, услуг) счет - фактура подписывается покупателем или его уполномоченным представителем;

покупатели товаров (работ, услуг) ведут журнал учета получаемых от поставщиков счетов - фактур и книгу учета покупок. Полученные счета - фактуры подшиваются и хранятся в журнале учета в течение полных пяти лет с даты их получения. Счета - фактуры в журнале учета должны быть подшиты и пронумерованы.

Книга покупок предназначена для регистрации счетов - фактур, представляемых поставщиками, в целях определения суммы НДС, подлежащей включению в состав налоговых вычетов в порядке, установленном НК РФ.

Суммы НДС по приобретенным (возмещенным) и оплаченным товарам (работам, услугам) включаются в состав *налоговых вычетов у покупателя* только при наличии *счетов - фактур*, подтверждающих стоимость приобретенных товаров, и соответствующих записей в *книге покупок*.

Счета - фактуры, предъявляемые продавцами, подлежат регистрации в книге покупок у покупателя по мере оприходования приобретенных товаров (работ, услуг).

При уплате поставщику *аванса* или предоплаты под поставку товаров (работ, услуг) покупатель получает счет - фактуру от продавца и производит записи по этим операциям в книге покупок.

По счетам - фактурам по *безвозмездно полученному имуществу* запись в книгу покупок не производится и НДС к зачету не принимается.

При ввозе импортных товаров основанием для записи в книге покупок является таможенная декларация и платежные документы, подтверждающие уплату НДС на таможне. Счет - фактура в этом случае не выписывается, а в журнал учета полученных счетов - фактур вкладываются копии таможенных деклараций и платежных документов.

При получении отчетных документов по *авансовому отчету по командировке* в журнал учета полученных счетов фактур подшивается копия авансового отчета с копий проездных документов (при условии выделения в них НДС), квитанции и счета - фактуры гостиниц и эти документы регистрируются в книге покупок.

Счета - фактуры, составленные налогоплательщиками по *строительно-монтажным работам*, выполненным хозяйственным способом, регистрируются в книге покупок в том же налоговом периоде, в котором НДС был начислен.

Счета - фактуры, выписанные и зарегистрированные продавцами в книге продаж при получении авансов или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), регистрируются ими в книге покупок при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) в счет полученных авансов или иных платежей с указанием соответствующей суммы НДС.

В случае использования в *непроизводственной сфере товара*, по которому в установленном порядке произведен зачет (возмещение) суммы НДС, в книге покупок делается запись, корректирующая эту сумму налога, с соответствующим уменьшением суммы налога, принимаемой в состав налоговых вычетов в текущем отчетном периоде.

Книга покупок должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы и скреплены печатью. Контроль за правильно-

стью ведения книги осуществляется руководителем организации или уполномоченным им лицом.

Книга покупок хранится у покупателя в течение пяти полных лет с даты последней записи.

Организация расчетов при покупках следующая:

На первом этапе обработки первичной документации по покупкам необходимо просто подшить все счета - фактуры с накладными или актами в *журнал учета полученных счетов - фактур*. Каждому счету - фактуре присваивается входящий номер. Покупатели ведут учет счет - фактур по мере их поступления от продавцов. Все поступившие за месяц счета - фактуры заносятся в *«Журнал учета полученных счетов - фактур»*. Подводится итог за месяц.

На втором этапе формируется *«Книга покупок»*. В нее заносятся все оприходованные в текущем месяце счета - фактуры.

Кроме того, должны быть соблюдены следующие условия:

товар, услуга оприходованы (есть акт, накладная);

имеется в наличии правильно оприходованный счет - фактура;

расходы носят чисто производственный характер.

Счет - фактуры, полученные от продавцов, подлежат регистрации в книге покупок *по мере возникновения права* на налоговые вычеты в порядке, установленном ст. 172 НК РФ.

Организации и индивидуальные предприниматели, которые не являются плательщиками НДС, не составляют *счета - фактуры* и не ведут *книги покупок и книги продаж* (УСНО; ЕНВД; ЕСХН). Не составляют счета - фактуры организации розничной торговли, общественного питания, а также организации, оказывающие платные услуги, работы населению без использования ККМ, с применением в соответствии с законом действующих бланков строгой отчетности.

По данным расчета ежеквартально заполняется налоговая декларация по НДС. С 1 января 2015 года утверждена новая форма налоговой декларации. Срок подачи декларации по НДС – 25-е число месяца, который следует за отчетным кварталом. Все декларации по НДС налогоплательщики подают в электронном виде. В 2015 году подавать декларации по НДС на бумажном носителе

вправе налоговые агенты, не являющиеся плательщиками НДС (или освобождены от обязанностей уплачивать данный налог).

Вопросы для самопроверки:

1. Что признается объектом налогообложения НДС?
2. Каков срок уплаты НДС?
3. Какие документы представляются в налоговый орган для подтверждения права на освобождение от исполнения обязанности по уплате НДС?
4. Какой порядок определения налоговой базы по НДС налоговым агентом?
5. Какие установлены налоговые вычеты по НДС?
6. Каковы основные правила расчета НДС?
7. В каком формате и по какой форме налогоплательщики обязаны представить в налоговые органы декларацию по НДС?

Вопрос 2. Налог на прибыль организаций

Налог на прибыль является федеральным прямым налогом. Порядок и условия формирования этого налога определены в соответствии с главой 25 НК РФ. Являясь регулирующим, налог на прибыль играет важную роль в формировании доходов бюджетов российских регионов, в распоряжении которых остается 18% начисленной суммы этого налога.

Плательщиками налога на прибыль являются предприятия и организации - юридические лица РФ, иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в России через постоянные представительства, а также получающие доходы от источников в РФ.

Не являются плательщиками налога на прибыль предприятия, занимающиеся игорным бизнесом, предприятия, уплачивающие налоги на условиях специальных режимов налогообложения (Единый сельскохозяйственный налог, Единый налог в условиях УСН и Единый налог на вмененный доход).

Объектом налогообложения является полученная налогоплательщиками прибыль. При этом для целей налогообложения по

налогу на прибыль организаций предусмотрен отдельный (самостоятельный) порядок определения прибыли как объекта налогообложения для каждой из категорий налогоплательщиков:

- для российских организаций;
- иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства;
- иных иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ не через постоянные представительства.

К доходам в целях налогообложения прибыли относятся:

1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (категория доходов от реализации), 2) внереализационные доходы.

Доходом от реализации признается выручка от продажи товаров (работ и услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

При этом, определение выручки от реализации ориентировано на приближение цен к рыночным. Выручка учитывается по моменту отгрузки (метод начисления). Однако организации имеют право на определение выручки по кассовому методу (по мере получения средств), если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки без учета налогов (НДС, акцизов) не превысила 1 млн. рублей за каждый квартал.

Внереализационными доходами налогоплательщика признаются:

- доходы от долевого участия в других организациях;
- доходы в виде курсовой разницы валютных средств и ценных бумаг;
- доходы, полученные в виде штрафов, пеней, иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;
- от сдачи имущества в аренду;
- доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада и т.д.;
- доходы в виде восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов, на условиях согласно законодательству;
- доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав за исключением случа-

ев. определенных статьей 251 НКРФ (имущество, имущественные права, работы или услуги, полученные в порядке предварительной оплаты; имущество или имущественные права, полученные в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств; имущество или имущественные права, полученные в порядке вноса участниками хозяйственного общества в уставный капитал; основные средства и нематериальные активы, полученные безвозмездно в соответствии международными договорами РФ; другие операции по безвозмездному получению имущества, установленные законодательством);

- доходы прошлых лет, выявленные в налоговом периоде;
- доходы в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе и по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением курса к рублю РФ, установленного Банком России;

- излишки, выявленные в процессе инвентаризации, доходы прошлых лет, выявленные в отчетном году, другие доходы, не связанные с производством и реализацией продукции, предусмотренные законодательством.

Расходами в целях налогообложения прибыли признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты налогоплательщиков.

В зависимости от характера, условий осуществления и направления деятельности налогоплательщика расходы подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией и внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией включают в себя:

- расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);

- расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном состоянии;

- расходы на освоение природных ресурсов;
- расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- расходы на обязательное и добровольное страхование;
- прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

Основной группой являются расходы, связанные с производством и реализацией. Они в свою очередь подразделяются на: 1) материальные расходы 2) расходы на оплату труда; 3) суммы начисленной амортизации; 4) прочие расходы.

Важнейшим условием ведения учета материальных затрат в целях налогообложения является выбор методов оценки сырья и материалов, закрепляемый учетной политикой организации (оценка по стоимости единицы запасов, по средней стоимости, по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО) и по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО), а также отнесение затрат на себестоимость продукции (работ, услуг) исходя из нормативных показателей, определяющихся технологией производства и общепринятыми норм, устанавливаемыми законодательством).

В расходы на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и коллективными договорами.

В эту категорию расходов входит доплата до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленная законодательством РФ, а также суммы платежей работодателей по договорам обязательного страхования, договорам добровольного страхования, заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ.

Совокупная сумма платежей работодателей по договорам долгосрочного страхования жизни работников, пенсионного страхования и негосударственного пенсионного обеспечения

работников учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов на оплату труда в размере, не превышающем 3 % от расходов на оплату труда.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, заключенным исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты застрахованным работником трудоспособности при исполнении трудовых обязанностей, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 10 тысяч рублей в год на одного застрахованного работника.

В расходы по оплате труда включаются и доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством РФ, а также расходы в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков и ежегодные вознаграждения за выслугу лет.

Начисление амортизации производится по десяти амортизационным группам с учетом норм, установленных законодательством с использованием линейного и нелинейного методов.

В отношении основных средств, используемых в условиях агрессивной среды и повышенной сменности, допускается использование коэффициента 2, а амортизируемых основных фондов, являющихся предметом аренды (лизинга), допускается применение коэффициента 3.

Расходы на ремонт основных средств рассматриваются как прочие расходы и признаются в целях налогообложения в том отчетном периоде, когда они были осуществлены. Для обеспечения равномерного включения расходов на ремонт основных средств по налоговым периодам налогоплательщик вправе создавать резервы под предстоящие ремонты исходя из нормативов, устанавливаемых предприятием самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения.

Регламентирование расходов на освоение природных ресурсов, на научные исследования и опытно – конструкторские разработки осуществляется в соответствии со статьями 261 и 262 НК РФ. Использование этих условий в целях налогообложе-

ния является обязательным для всех организаций, осуществляющих такие разработки.

В расходы по страхованию включаются произведенные затраты по всем видам обязательного страхования, а также страховые взносы по добровольному страхованию: средств транспорта; грузов; основных средств производственного назначения; нематериальных активов; объектов незавершенного капитального строительства; рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ; товарно-материальных запасов; урожая сельскохозяйственных культур и животных; иного имущества, используемого налогоплательщиком для получения дохода; ответственности за причинение вреда.

Расходы по обязательным видам страхования включаются в прочие расходы в пределах установленных законодательством тарифов, по добровольным видам страхования – в размере фактических затрат.

Ряд условий определен законом при отнесении на себестоимость продукции (работ, услуг) и по другим видам прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Например, компенсация расходов по использованию личных транспортных средств в служебных целях осуществляется в пределах норм, установленных Правительством РФ. В соответствии с действующими нормами принимаются в целях налогообложения командировочные расходы.

Представительские расходы включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4 % от расходов на оплату труда в налоговом периоде. Расходы на рекламные мероприятия не могут превышать одного процента выручки от реализации товаров.

Законодательно регламентируется перечень внереализационных расходов, признаваемых при формировании налога на прибыль, а также предельный их уровень, принимаемый в целях налогообложения прибыли (ст. 265-267 НК РФ).

Так, расходы по долговым обязательствам (уплачиваемые проценты) признаются в целях налогообложения, если сумма их существенно не отклоняется (не более 20%) от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязатель-

ствам, выданным в том же отчетном периоде на сопоставимых условиях.

При отсутствии таких условий признаваемым расходом является применение ставки рефинансирования Центрального банка России, увеличенной в 1,1 раза – при оформлении долгового обязательства в рублях, и равной 15 процентам – по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Если налогоплательщик имеет долговые обязательства перед иностранной организацией, то предельная сумма расходов по уплате процентов рассчитывается с учетом коэффициента капитализации, определяемого на условиях статьи 269 НК РФ.

Законодательно определен и порядок формирования резервов по «сомнительным долгам» и «гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию», признаваемых расходами в целях налогообложения прибыли.

При этом по сомнительной задолженности резерв определяется:

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней – в размере полной суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности;
- по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) – в размере 50 процентов от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности;
- по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней резерв не создается.

Размер резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию не может превышать предельного усредненного размера, определяемого как процентная доля фактически осуществляемых налогоплательщиком расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации товаров, реализованных на условиях гарантии, за предыдущие три года.

Если фактические расходы окажутся ниже, то сумма резерва подлежит корректировке.

Налогоплательщики, понесшие убыток в предыдущем налоговом периоде, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного убытка или на его часть с учетом следующих особенностей:

- убыток от реализации земельного участка может быть направлен на уменьшение облагаемой прибыли в размере, не превышающем 30 процентов исчисленной налоговой базы;

- убыток от деятельности обслуживающих производств (при условии соблюдения законодательства по формированию доходов и расходов этих видов деятельности) может быть перенесен на последующие 10 лет и должен покрываться прибылью, получаемой от этих видов деятельности;

- перенос убытков от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке, может быть перенесен на будущее только при условии, что погашаться он будет прибылью, полученной только при реализации ценных бумаг данной категории;

убытки по операциям с финансовыми инструментами могут быть перенесены на уменьшение налоговой базы последующих налоговых периодов по аналогичным операциям.

Перенос убытка может осуществляться в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором он получен.

Ставка налога на прибыль единая для всех типов организаций и составляет 20 %, из которых 2 процента направляется в федеральный бюджет и 18 процентов – в бюджет субъектов Российской Федерации. При этом ставка 17,5 % по законодательству субъектов РФ может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков до 13,5 %.

Налоговые ставки на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, установлены в размере:

1) 20% - со всех доходов, за исключением доходов от использования, содержания и сдачи в аренду подвижных транспортных средств, дивидендов и банковских процентов;

2) 10% - от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов, других подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок.

К налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, применяются следующие ставки:

1. 9% - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций Российскими организациями и физическими лицами - налоговыми резидентами РФ;

2. 15 % - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также российскими организациями от иностранных организаций.

По доходам центрального Банка России, получаемым от деятельности, связанной с выполнением им публично-правовых функций по регулированию банковской системы России, также установлена ставка 0 процентов. Остальные его доходы облагаются налоговыми ставками в общем режиме.

Налоговым периодом по налогу на прибыль является год. Отчетным периодом признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Для налогоплательщиков, осуществляющих платежи по фактической прибыли, отчетным является каждый месяц года.

Авансовые платежи вносятся ежемесячно. Сумма ежемесячного авансового платежа в первом квартале определяется исходя из 1/3 части облагаемой суммы, сложившейся в последнем квартале предыдущего года и действующей налоговой ставки. В последующие месяцы – исходы из результатов предыдущего отчетного периода.

Организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в среднем трех миллионов рублей за каждый квартал, а также бюджетные учреждения, иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство, некоммерческие организации, не имеющие доходов от реализации, инвесторы соглашений о Разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных соглашений, выгодоприобретатели по договорам доверительного управления уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.

Авансовые платежи вносятся в срок не позднее 28 числа каждого месяца. Налогоплательщики, уплачивающие ежемесячные платежи по фактическим данным, вносят их не позднее 28 числа месяца, следующего за отчетным.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по истечении каждого отчетного периода (квартала) не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговая декларация по итогам налогового периода представляется налогоплательщиком не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Вопросы для самопроверки:

1. Содержание налога на прибыль организаций и его роль в налоговой системе РФ.
2. Плательщики налога на прибыль организаций и объект налогообложения.
3. Каков порядок определения доходов и их классификация для целей налогообложения прибыли?
4. Расходы организации и их классификация для целей налогообложения прибыли.
5. Каков порядок определения налогооблагаемой прибыли?
6. Ставки налога на прибыль и ее распределение в бюджеты.
7. Каков порядок и сроки уплаты налога на прибыль в бюджет?

Вопрос 3. Налог на доходы физических лиц

Одним из наиболее значимых налогов на доходы является налог на доходы физических лиц. Этот налог имеет одну из самых давних историй. В процессе эволюции он изменял свою форму и виды изъятия, однако сущность его остается неизменной – это налог на доходы граждан, получаемые ими по самым различным видам источников.

В нашей стране этот налог является федеральным. Нормативно - правовой базой его уплаты являются положения, определенные главой 23 НК РФ. Налог относится к категории прямых.

Плательщиками его являются исключительно физические лица как резиденты (проживающие на территории России не менее 183 дней в календарном году), так и нерезиденты (граждане, проживающие на российской территории менее 183 дней в году).

Объектом налогообложения являются:

- для резидентов – доходы, полученные как в России, так и за ее пределами;

- для нерезидентов – доходы, полученные от источников в Российской Федерации.

Доходами являются различные выплаты физическим лицам в виде дивидендов и процентов по ценным бумагам, страховые выплаты, доходы от использования авторских прав, от сдачи имущества в аренду, от реализации недвижимого имущества, вознаграждения за выполнение трудовых обязательств, выполненные работы и оказанные услуги, доходы от использования транспортных средств, другие доходы, полученные в результате выполнения каких – либо действий.

При определении *налоговой базы* учитываются все доходы, получаемые налогоплательщиками, как в денежной, так и в натуральной формах, а также в виде материальной выгоды.

Доходы в натуральной форме оцениваются в стоимостном выражении исходя из рыночных цен (с учетом НДС, акцизов, других косвенных налогов).

К материальным выгодам относятся:

- выгоды, полученные на экономии по процентам, за пользование заемными средствами от организаций и индивидуальных предпринимателей по ставкам ниже $\frac{3}{4}$ действующей ставки рефинансирования Центрального Банка – по рублевым заемным средствам и 9 процентов – по валютным заемным средствам;

- выгоды от приобретения материальных ценностей, работ или услуг у организаций или взаимозависимых лиц по ценам ниже рыночных;

- выгоды от приобретения ценных бумаг, приобретаемых по стоимости ниже рыночной цены с учетом предельной границы ее колебания;

- выгоды по страховым выплатам, осуществляемым на основании договоров добровольного страхования, если они рассчитаны с учетом ставки, превышающей ставку рефинансирования Центрального Банка.

Налоговые ставки

13%: заработная плата; премии; обычные призы и подарки от компаний; доходы от продажи личного имущества; выигрыши в лотереях; доходы от предпринимательской деятельности; доходы от сдачи имущества в аренду и т.д.

35% в отношении следующих доходов: стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения 4 000 рублей; проценты по вкладам в банках, материальная выгода по заемным средствам.

30%: в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации (кроме дивидендов)

9%: дивиденды, получаемые резидентами РФ

15%: дивиденды, получаемые нерезидентами РФ

Доходы могут быть получены гражданами не только в денежной, но и в *натуральной форме*. К доходам в натуральной форме, в частности, относятся:

1. оплата труда в натуральной форме;
2. оплата (полностью или частично) за сотрудника благ в его пользу (например, оплата питания, обучения, занятий спортом, аренды жилья) Стоимость материальных благ включается в налогооблагаемый доход конкретных сотрудников, если можно определить их точный размер.
3. оплата работодателем расходов на добровольное медицинское страхование родственников сотрудника;
4. оплата работодателем расходов по содержанию детей сотрудника в детских дошкольных учреждениях;
5. оплата затрат на доставку работника к месту работы и обратно (за исключением случаев, когда место работы расположено за городской чертой, куда не ходит общественный транспорт);
6. оплата работодателем стоимости проездных и единых билетов на общественный транспорт (за исключением случаев, когда работа сотрудника носит разъездной характер, например курьерская работа.
7. подарки в натуральной форме, сделанные налогоплательщику юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями (превышающие в общей сумме 4000 руб. в год).

Сумма доходов, полученных в натуральной форме, определяется исходя из рыночных цен на дату их фактического получения, т.е. на день передачи физическому лицу соответствующего имущества или на день оплаты благ и услуг в его пользу.

Удержание налога с доходов в натуральной форме производится за счет денежных выплат гражданину, если таковые имеются. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% от суммы денежной выплаты.

Если денежных выплат нет и удержание налога невозможно, то кампания – налоговый агент должна сообщить об этом в письменной форме в свою налоговую инспекцию не позднее одного месяца с даты выплаты дохода в натуральной форме.

При определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение следующих *стандартных налоговых вычетов*:

1) в размере **3000** рублей за каждый месяц налогового периода распространяется на следующие категории налогоплательщиков:

1. Чернобыльцы – ликвидаторы последствий Чернобыльской катастрофы, люди, получившие вследствие этой трагедии инвалидность, лучевую болезнь, а также все лица, которые имеют отношение к этой техногенной катастрофе.

2. Лиц, непосредственно участвовавших в ликвидации радиационных аварий, происшедших на ядерных установках надводных и подводных кораблей и на других военных объектах и зарегистрированных в установленном порядке Министерством обороны РФ;

3. Лиц, непосредственно участвовавших в подземных испытаниях ядерного оружия, проведении и обеспечении работ по сбору и захоронению радиоактивных веществ;

4. Инвалидов Великой Отечественной войны;

2) налоговый вычет в размере **500** рублей за каждый месяц налогового периода распространяется на следующие категории налогоплательщиков:

1. Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней;

2. участников Великой Отечественной войны, проходившие службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав армии, и бывших партизан;

3. лиц, находившихся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны с 8 сентября 1941 года по 27 января 1944 года независимо от срока пребывания;

4. инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп;

5. лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационной нагрузкой.

6. медицинский персонал, врачей и других работников лечебных учреждений, получившие сверхнормативные дозы радиационного облучения в результате катастрофы на ЧАЭС.

7. лица, отдавшие костный мозг для спасения жизни людей;

8. родители и супруги военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии, увечья, полученными ими при защите СССР, РФ или погибших при исполнении служебных обязанностей. Указанный вычет предоставляется супругам погибших военнослужащих и государственных служащих, если они не вступили в повторный брак;

9. граждан, уволенных с военной службы или призывавшихся на военные сборы, выполнявших интернациональный долг в странах, в которых велись боевые действия;

3) налоговый вычет в размере **1400** рублей за каждый месяц налогового периода распространяется на каждого 1и 2- го ребенка, на третьего и каждого последующего - 4000 рублей,

на каждого ребенка - инвалида в возрасте до 18 лет, а также учащегося очной формы обучения до 24 лет, являющегося инвалидом I или II группы – 12 000 рублей.

- на опекуна, попечителя, приемного родителя, супруга (супругу) приемного родителя, на обеспечении которых находится ребенок, в следующих размерах:

1 400 рублей – на первого ребенка;

1 400 рублей – на второго ребенка;

3 000 рублей – на третьего и каждого последующего ребенка;

3 000 рублей – на каждого ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет, а также на каждого ребенка – учащегося очной формы

обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, являющегося инвалидом I или II группы.

Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 280 000 рублей, налоговый вычет не применяется.

Налоговый вычет расходов на содержание ребенка (детей), установленный настоящим подпунктом, 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 у родителей и (или) супругов, опекунов или попечителей.

Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям налоговый вычет производится в двойном размере. Предоставление указанного вычета вдовам (вдовцам), одиноким родителям прекращается с месяца, следующего за вступлением их в брак.

Каждый гражданин имеет право получить *социальные вычеты* в сумме:

- дохода, перечисленного на благотворительные цели, но фактические доходы на благотворительность не должны превышать 25 % от всех общих доходов, полученных за этот период;

- уплаты за обучение в отчетном налоговом периоде. Фактические расходы, потраченные за обучение в отчетном периоде не могут превышать 120 тыс. руб. (за обучение налогоплательщика), 50 тыс. руб. (за обучение ребенка);

- уплаты лечения в отчетном налоговом периоде;

- уплаты дополнительных пенсионных взносов в отчетном налоговом периоде.

При этом максимальная сумма социального вычета 120 000 руб.

На *имущественные вычеты* по НДФЛ в отчетном периоде имеют право все физические лица:

- продавшие жилые дома или квартиры, которыми они владели на правах собственности менее трех лет, имущественный вычет при этом составляет 1 млн. руб. Если дом или квартира была в собственности три года и более – уплачивать НДФЛ при ее продаже не нужно;

- продавшие иное имущество, которое было в их личной собственности менее трех лет, вычет составляет в этом случае 125 тыс. руб. Аналогично с жилым имуществом, в том случае, когда человек владел недвижимостью более трех лет, у него отсутствует обязанность по уплате НДФЛ с полученной от продажи суммы;

- приобретающие в РФ жилище (дом или квартиру) в собственность, израсходовавшие средства на новое строительство жилья; размер вычета в этом случае не может превышать 2 000 000 руб.;

- приобретающие жилье в кредит (займ) в размере расходов на оплату процентов, но не более 3 000 000 рублей. Данным налоговым вычетом возможно воспользоваться и в части расходов по кредиту на строительство жилья, покупку земельного участка под такое строительство.

На *профессиональные налоговые вычеты* по НДФЛ могут рассчитывать физические лица, имеющие статус индивидуальных предпринимателей. Этой же льготой могут воспользоваться нотариусы и адвокаты, ведущие частную практику, лица, получившие доход согласно гражданско-правовых договоров, лица, получившие авторское вознаграждение. Все они имеют право уменьшить базу налогообложения на сумму подтвержденных документально расходов.

Однако, если доходы документально подтвердить по тем или иным причинам невозможно, НК РФ предусматривает также возможность получения налогового вычета:

- индивидуальными предпринимателями в размере 20% от полученного дохода;

- лицами, получающими вознаграждения по авторским договорам за создание, исполнение произведений науки, литературы и искусства и прочим налогоплательщикам, указанным в п. 2 ст. 221 НК РФ, – в размере утвержденного норматива расходов.

Налоговым периодом является календарный год.

Российские организации, индивидуальные предприниматели, которые выплачивают физическим лицам доходы, являются налоговыми агентами.

Налоговые агенты обязаны начислить, удержать у физического лица и перечислить в бюджет сумму налога на доходы физических лиц.

Сумма налога на доходы физических лиц, облагаемые по ставке 13 %, исчисляются налоговым агентом нарастающим итогом с начала налогового периода (года) по итогам каждого месяца - формула (4).

$$Н_{\text{дох } i_k} = Н_{\text{дох } i_t} - Н_{\text{дох } i_{t-1}}, (4)$$

где $Н_{\text{дох } i_k}$ - налог на доходы i -го физического лица за k - й месяц, руб.;

$Н_{\text{дох } i}$ - налог на доходы i -го физического лица за t - й период (с начала года до текущего месяца), руб.;

$Н_{\text{дох } i_{t-1}}$ - налог на доходы i -го физического лица, начисленный нарастающим итогом за предыдущий период (с начала года до предыдущего месяца), руб.

Налоговый агент производит исчисление и удержание налога на доходы физических лиц с заработной платы один раз в месяц при окончательном расчете дохода сотрудника по итогам каждого месяца, за который ему был начислен доход.

Сумма налога по доходам физического лица, облагаемого по ставкам 9, 15, 30, 35 %, исчисляются налоговым агентом отдельно по каждой сумме.

Исчисление сумм налога производится налоговым агентом без учета доходов, полученным физическим лицом от других налоговых агентов, и сумм налога, удержанных другими налоговыми агентами.

Налоговый агент обязан удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Удержание сумм налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых физическому лицу, но при этом удержанная сумма налога не может превышать 50 % суммы выплаты.

Налоговый агент обязан перечислить сумму удержанного с физических лиц налога не позднее дня фактического получе-

ния денег в банке для выплаты дохода либо дня перечисления денег на счета физического лица.

Уплата налога за счет средств налогового агента не допускается.

Не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, предприятия и организации (налоговые агенты) представляют в налоговый орган отчет о начислении и уплате налога.

Индивидуальные предприниматели и другие лица, занимающиеся частной практикой, исчисляют налог самостоятельно и не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляют в налоговый орган налоговую декларацию.

Вопросы для самопроверки:

1. В чем заключается экономическая сущность НДФЛ?
2. Что представляет собой налоговый вычет?
3. Какими бывают налоговые вычеты?
4. По каким ставкам облагаются доходы физических лиц?

Вопрос 4. Отчисления на социальные нужды и страхование

Обязательные страховые взносы начисляются в три внебюджетных фонда: Пенсионный (ПФР), Медицинский (ФФОМС) и Фонд социального страхования (ФСС).

Суть обязательного страхования в следующем. Плательщик делает регулярные платежи, а фонд при наступлении страхового случая производит установленные законом выплаты. Например, при достижении человеком пенсионного возраста ПФР начисляет ему пенсию, в случае болезни ФСС выплачивает пособие по больничному листу и проч.

Существует четыре вида страховых взносов.

1. Первый вид – пенсионные взносы (взносы в ПФР). Они делятся на две части: взносы на страховую часть пенсии и взносы на накопительную часть пенсии.

2. Второй вид – медицинские взносы (взносы в ФФОМС).

3. Третий вид – взносы в ФСС на обязательное соцстрахование на случай временной нетрудоспособности и в связи с ма-

теринством. За счет этих взносов Фонд соцстраха выплачивает пособия по больничным листам и декретные пособия.

4. Четвертый вид – взносы в ФСС по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. Неофициальное их название – взносы «на травматизм».

Регулируются Федеральным законом от 24.07.09 № 212 (далее – Закон № 212-ФЗ). Начисление и уплата взносов «на травматизм» регулируется Федеральным законом от 24.07.98 № 125-ФЗ (далее – Закон № 125-ФЗ).

Платят взносы:

- организации, которые начисляют зарплату сотрудникам и (или) выплачивают вознаграждение подрядчикам – физическим лицам;

- индивидуальные предприниматели, которые начисляют зарплату наемным работникам и (или) выплачивают вознаграждение подрядчикам – физическим лицам;

- физические лица без статуса ИП, которые начисляют зарплату наемным работникам и (или) выплачивают вознаграждение подрядчикам – физическим лицам;

- индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой (адвокаты, нотариусы и проч.); то есть те, кто трудится «на себя», а не на работодателя.

Доходы, начисленные работникам организации в виде выплат и вознаграждений в рамках трудовых отношений и по гражданско-правовым договорам, облагаются взносами во внебюджетные фонды.

При этом имеются в виду гражданско-правовые договоры, заключенные с физическими лицами, которые не являются индивидуальными предпринимателями. Это могут быть договоры на выполнение работ, оказание услуг, а также лицензионные договоры, договоры авторского заказа и прочие, связанные с интеллектуальной собственностью.

К выплатам и вознаграждениям, *облагаемым взносами*, в частности, относятся:

- заработная плата;

- надбавки и доплаты (например, за выслугу лет, стаж работы, совмещение профессий, работу в ночное время и т. д.);

- выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда (например, за работу в пустынных и безводных местностях, высокогорных районах);

- премии и вознаграждения;

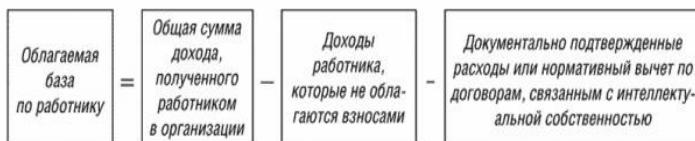
- оплата (полная или частичная) организацией за своего работника товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав);

- выплаты и вознаграждения в виде товаров (работ, услуг).

Взносами облагается общая сумма дохода, которую работник получил от организации, уменьшенная на сумму тех доходов, которые взносами не облагаются.

Доход по договорам, связанным с интеллектуальной собственностью (договоры авторского заказа, издательский лицензионный договор, прочие), может быть уменьшен на документально подтвержденные расходы.

Если расходы не подтверждены документально, то доход можно уменьшить на сумму нормативного вычета. Полученная величина облагаемого взносами дохода работника является базой для исчисления взносов по конкретному работнику:



Доходы, не облагаемые взносами:

1. Государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с федеральным законодательством, законами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, в частности:

- пособие по временной нетрудоспособности;

- пособие в связи с трудовым увечьем и профессиональным заболеванием;

- пособие по беременности и родам;

- ежемесячное пособие по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет;

- пособие по безработице;

- единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;

- единовременное пособие при рождении ребенка;

- социальное пособие на погребение и др.

2. Все виды компенсационных выплат, установленных федеральным законодательством, законами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления в пределах норм, связанных:

- с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья (кроме морального вреда);

- с бесплатным предоставлением жилых помещений, оплатой жилого помещения и коммунальных услуг (работникам образования, военнослужащим, судьям, работникам прокуратуры, работникам-вахтовикам), питания и продуктов (на работах с вредными условиями труда), топлива или соответствующего денежного возмещения (работникам угольной промышленности).

- с оплатой стоимости, выдачей или выплатой денег взамен полагающегося натурального довольствия (бесплатное питание членам экипажей судов в пределах норм;

- с оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, которые получают спортсмены и работники физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях, и спортивные судьи во время участия в спортивных соревнованиях;

- с увольнением работников (например, компенсацию руководителю организации в случае прекращения с ним трудового договора, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск.

- с возмещением расходов на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников.

- с расходами физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по гражданско-правовым договорам (например, возмещение стоимости проезда, оплата проживания исполнителю – при необходимости и документальном подтверждении);

- с трудоустройством работников, уволенных в связи с сокращением численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации (выплаты согласно статье 178 Трудового кодекса: выходное пособие, средний месячный заработок за два месяца периода трудоустройства, средний месячный заработок за третий месяц со дня увольнения, если в двухнедельный срок после увольнения работник обратился в службу занятости и не был ей трудоустроен в течение этих месяцев;

- с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, в том числе в связи с переездом на работу в другую местность. Исключение: денежные выплаты за работу с тяжелыми, вредными и (или) опасными условиями труда, кроме компенсационных выплат «за молоко»; выплаты в иностранной валюте взамен суточных членам экипажей судов заграничного плавания и выплаты в иностранной валюте личному составу экипажей российских воздушных судов на международных рейсах; компенсационная выплата за неиспользованный отпуск, выплачиваемая взамен части основного отпуска, превышающей 28 календарных дней.

3. Материальная помощь:

- физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ.

- работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи - супругов, родителей, детей, усыновителей и усыновленных;

- работникам при рождении (усыновлении/удочерении) ребенка – в течение первого года после рождения (усыновления/удочерения), но не более 50 000 рублей на каждого ребенка.

4. Доходы членов семейных (родовых) общин коренных малочисленных народов Севера от реализации предметов традиционных промыслов.

5. Страховые платежи (взносы) по договорам:

- на обязательное страхование работников в порядке, установленном законодательством РФ;

- добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц;

- на оказание медицинских услуг работникам, заключаемым на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности;

- добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица;

- негосударственного пенсионного обеспечения.

6. Суммы взносов работодателей, уплаченные работодателем в пользу работника на накопительную часть его трудовой пенсии. Ограничение - не более 12 000 рублей в год в расчете на одного работника.

7. Суммы взносов работодателей, уплачиваемые в соответствии с законодательством РФ о дополнительном социальном обеспечении (дающие право на ежемесячную доплату к пенсии) отдельных категорий работников:

в угольной промышленности (непосредственно занятых полный рабочий день на подземных и открытых горных работах по добыче угля и сланца и на строительстве шахт, горнорабочих очистных забоев, проходчиков, забойщиков на отбойных молотках, машинистов горных выемочных машин);

членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации.

8. Стоимость проезда сотрудников, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, к месту проведения отпуска и обратно: бюджетники - в соответствии с законодательством РФ, не относящихся к бюджетной сфере – на основании трудовых и (или) коллективных договоров. Кроме того, для работников бюджетной сферы не облагается взносами стоимость проезда неработающих членов их семей (мужа, жены, несовершеннолетних детей, фактически проживающих с работником), а также оплата стоимости провоза багажа весом до 30 килограммов на человека к месту отдыха и обратно.

9. Суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, комиссиями референдума, а также из средств избирательных фондов кандидатов на выборные государственные должности.

10. Стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам в соответствии с законодательством РФ, если она выдается им во временное пользование, ее стоимость числится на балансе организации, выдается для использования только на работе при выполнении трудовых функций и сдается работниками при увольнении (то есть право собственности на одежду остается у компании).

11. Стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством РФ отдельным категориям работников: судьям - оплата стоимости проезда к месту отдыха и обратно; студентам, обучающимся по заочной форме в государственных аккредитованных вузах, – оплата проезда один раз в учебном году к месту выполнения лабораторных работ, сдачи зачетов и экзаменов, подготовки и защиты дипломного проекта (работы).

12. Суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не более 4000 рублей на одного работника за расчетный период.

13. Суммы платы за обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, в том числе за профессиональную подготовку и переподготовку работников (как правило, по инициативе работодателя).

14. Суммы, выплачиваемые работникам на возмещение затрат по уплате процентов по заемным средствам, полученным ими на приобретение и (или) строительство жилого помещения (без ограничений по сумме).

15. Суммы денежного довольствия и иных выплат, получаемые в соответствии с законодательством РФ:

военнослужащими;

лицами рядового и начальствующего состава органов внутренних дел РФ, федеральной противопожарной службы;

лицами начальствующего состава федеральной фельдъегерской связи;

сотрудниками уголовно-исполнительной системы, таможенных органов и органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ.

16. Суммы выплат и иных вознаграждений по договорам в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих на территории РФ. Есть исключение: если они работают по бессрочным трудовым договорам или срочным трудовым договорам сроком не менее шести месяцев (за исключением высококвалифицированных специалистов), их доходы подлежат обложению обязательными взносами в ПФР.

17. Выплаты при командировках как в пределах, так и за пределами территории России:

- суточные (в размере, установленном в коллективном договоре);
- фактически произведенные и документально подтвержденные расходы на проезд до места назначения и обратно;
- сборы за услуги аэропортов (кроме услуг VIP-залов);
- комиссионные сборы;
- расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения, пересадок;
- расходы на провоз багажа;
- расходы по найму жилого помещения;
- расходы на оплату услуг связи;
- сборы за оформление и регистрацию служебного загранпаспорта;
- визовые сборы;
- расходы при обменных операциях с наличной иностранной валютой.

18. Выплаты прокурорам, следователям, судьям федеральных судов и мировым судьям в части взносов, подлежащих уплате в ПФР.

19. Выплаты в пользу обучающихся в образовательных учреждениях среднего профессионального, высшего профессионального образования по очной форме обучения за деятельность, осуществляемую в студенческом отряде по трудовым или гражданско-правовым договорам, в части взносов, подлежащих уплате в ПФР.

20. Вознаграждения по гражданско-правовым договорам, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественных прав), а также передача имущества (имущественных прав) в пользование.

Организации и ИП отдельно рассчитывают *базу* для каждого сотрудника и для каждого подрядчика. *Облагаемая база* рассчитывается нарастающим итогом с начала расчетного периода, который соответствует одному календарному году. Другими словами, базу определяют в течение периода с 1 января по 31 декабря текущего года, затем расчет облагаемой базы начинается с нуля. Базу определяют по истечении каждого месяца после начисления зарплаты.

Облагаемая база по медицинским взносам, а также взносам на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством не должна превышать предельную величину. Ее значение утверждено законом и ежегодно индексируется постановлением Правительства РФ. Так предельная величина базы для начисления страховых взносов в Фонд Соцстраха (ФСС) в 2015 году составит 670 тысяч рублей в год. База для начисления страховых взносов в Пенсионный Фонд (ПФР) в 2015 году составит 711 тысяч рублей.

База по взносам «на травматизм» также не лимитируется, причем пониженный тариф здесь не предусмотрен.

Страховые тарифы

Для большинства плательщиков в период с 2014 по 2016 год действуют тарифы взносов, указанные в таблице 1.

Таблица 1. Страховые тарифы во внебюджетные фонды

База для начисления страховых взносов	Пенсионный фонд РФ	Фонд социального страхования РФ	Федеральный фонд обязательного медицинского страхования
В пределах установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов	22%	2,9%	5,1%
Свыше установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов	10%	0%	0%

Для некоторых категорий плательщиков установлены пониженные тарифы. Так, «упрощенщики», которые занимаются определенными видами деятельности (производство пищевых продуктов, текстильное производство и пр.), в 2014-2018 годах платят только взносы в ПФР по ставке 20 процентов. По взносам в ФФОМС и ФСС по страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством установлены нулевые тарифы.

Для отдельных категорий работников введены повышенные тарифы по взносам в ПФР. Например, в 2015 году в отношении доходов сотрудников, занятых на подземных работах, в горячих цехах и на работах с вредными условиями труда, нужно применять тариф, увеличенный на 6 процентов. Причем повышенная ставка применяется даже к доходам, превышающим предельную величину.

Тарифы по взносам «на травматизм» зависят от класса профессионального риска, присвоенного организации или предприятию. Например, для оптовых торговцев пищевыми продуктами установлен первый класс риска и соответствующий ему страховой тариф 0,2%.

ИП в обязательном порядке платят пенсионные и медицинские взносы в фиксированном размере, который не зависит от доходов предпринимателя.

Для глав крестьянских (фермерских) хозяйств размер платежа в ПФР не зависит от величины доходов. Платеж равен МРОТ, умноженному на тариф и умноженному на 12 месяцев. Данная величина умножается на количество всех членов хозяйства, включая его главу.

Значение платежа в ПФР, установленное на 2015 год, составляет: для ИП и прочих «индивидуалов» (за исключением глав крестьянских хозяйств), 18 610,80 руб. плюс 1% от доходов свыше 300 000 руб. Для глав крестьянских (фермерских) хозяйств значение платежа в ПФР равно 18 610,80 руб. вне зависимости от величины доходов.

Фиксированные платежи в медицинский фонд для всех, включая глав крестьянских хозяйств, рассчитываются по следующей формуле: минимальный размер оплаты труда на начало

года, за который платятся взносы, умноженный на тариф взносов в ФОМС и умноженный на 12 месяцев.

Значение фиксированного платежа в ФФОМС, установленное на 2015 год, составляет 3 650,58 руб.

Если календарный год отработан не полностью, размер фиксированных платежей пересчитывается исходя из фактически отработанного времени.

Взносы в ФСС по страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством уплачиваются только на добровольной основе. Это значит, что ИП по собственному выбору может отказаться от данного вида страхования и не платить взносы. Но при желании он вправе застраховаться, и тогда ему придется перечислять фиксированные платежи в ФСС. В 2015 году их величина равна 2075,82 руб. Взносы по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний «за себя» не платятся.

Если деятельность временно приостановлена из-за отпуска по уходу за ребенком до 1,5 лет, за инвалидом или пожилым человеком, из-за военной службы по призыву или из-за пребывания за границей супругом военнослужащим или дипломатом, то фиксированные платежи за время приостановки не платятся.

Ежемесячные обязательные платежи по пенсионным, медицинским взносам, а также взносам по страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством перечисляются не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который начислен платеж. Так, ежемесячный платеж за август необходимо перечислить не позднее 15 сентября, платеж за сентябрь — не позднее 15 октября и т. д.

Взносы «на травматизм» с зарплаты персонала перечисляются в срок, установленный для получения зарплаты за истекший месяц. Если уплата взносов «на травматизм» предусмотрена гражданско-правовым договором, то деньги в ФСС переводятся в сроки, указанные в договоре.

Платежи необходимо перечислять отдельно в каждый из фондов. При этом на два платежа в ФСС – «на травматизм» и по страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством – нужно оформить две самостоятельные платежки. Работодатели должны перечислять всю сумму взносов

одной платежкой с указанием КБК, предназначенного для учета взносов на страховую часть пенсии. Получив взносы, работники ПФР самостоятельно распределяют их на страховую и накопительную части.

ИП перечисляют пенсионные взносы в следующие сроки. Взносы в размере однократного МРОТ, умноженного на 12 и умноженного на соответствующий тариф, нужно заплатить до 31 декабря текущего года. Взносы, исчисленные с суммы, превышающей 300 000 руб., нужно перечислить не позднее 1 апреля следующего года.

Медицинские взносы ИП перечисляют не позднее 31 декабря текущего года. А те из них, кто добровольно застраховался на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, в срок не позднее 31 декабря текущего года делают перечисления в ФСС.

Вопросы для самоконтроля:

1. Экономическое содержание отчислений во внебюджетные фонды.
2. Законодательная база по отчислениям.
3. Кто является плательщиком отчислений по фондам?
4. Какие выплаты являются объектом обложения?
5. Как формируется налоговая база по отчислениям?
6. Доходы, которые не являются объектом обложения.
7. Ставки налога.
8. Налоговые льготы.
9. Как уплачивают страховые взносы ИП?

Вопрос 5. Сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов

Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу объектов животного мира на территории Российской Федерации.

Плательщиками сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов признаются организации и физические

лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Объектами обложения признаются:

объекты животного мира в соответствии с перечнем, установленным НК РФ, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании разрешения на добычу объектов животного мира, выдаваемого в соответствии с законодательством Российской Федерации;

объекты водных биологических ресурсов в соответствии с перечнем, установленным НК РФ, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, выдаваемого в соответствии с законодательством Российской Федерации, в том числе объекты водных биологических ресурсов, подлежащие изъятию из среды их обитания в качестве разрешенного прилова.

Не признаются объектами обложения объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов, пользование которыми осуществляется для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации (поперечно, утверждаемому Правительством Российской Федерации) и лицами, не относящимися к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающими в местах их традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности, для которых охота и рыболовство являются основой существования.

Ставки сбора за пользование объектами животного мира установлены за одно животное конкретного вида (медведь, овцебык, гибрид зубра с бизоном или домашним скотом, лось, олень, барсук, куница, бобр и др.) и за одну пернатую дичь (фазан, тетерев, водяной пастушок и т.д.).

Ставки сбора за пользование объектами животного мира рассчитаны исходя из потребности в финансовых средствах на

охрану, защиту и воспроизводство охотничьих животных, действующих в настоящее время цен на товары и услуги.

При изъятии молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных ставки сбора за пользование объектами животного мира устанавливаются в размере 50% ставок.

Ставки сбора за каждый объект животного мира устанавливаются в размере *0 рублей* в случаях, если пользование такими объектами животного мира осуществляется в целях:

- охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов животного мира, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов животного мира, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти;

- изучения запасов, а также в научных целях в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов определяются за 1 тонну ОВБР по перечню, опубликованному в НК РФ. Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов устанавливаются в *размере 0 рублей* в случаях, если пользование такими объектами водных биологических ресурсов осуществляется при:

- рыболовстве в целях воспроизводства и акклиматизации водных биологических ресурсов;

- рыболовстве в научно-исследовательских и контрольных целях.

Порядок и сроки уплаты сборов следующий:

По ОЖМ: Плательщики обязаны уплатить сумму сбора при получении лицензии или разрешения.

По ОВБР: Сумма сбора уплачивается в виде разового и регулярного взносов. Разовый взнос – 10% от суммы сбора и уплачивается при получении лицензии или разрешения. Оставшаяся сумма сбора уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия лицензии ежемесячно не позднее 20-го числа.

ФЛ уплачивают по месту нахождения органа, выдавшего лицензию или разрешение. Организации и ИП уплачивают сбор по месту своего учета.

Сумма сбора за пользование ОЖМ в полном объеме поступает в бюджет субъекта РФ, за ВБР – в федеральный бюджет.

Вопросы для самопроверки:

1. Кто является плательщиком сборов за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов?
2. Как определяется налоговая база при расчета сборов за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов?

Вопрос 6. Водный налог

Водный налог является одним из ресурсных налогов и преследует, в основном, решение двух важнейших задач. Во-первых, он нацелен на рациональное и эффективное использование водных ресурсов страны, во-вторых – имеет строго целевое назначение. Не менее половины собираемых сумм этого налога направляется на мероприятия по восстановлению и охране водных объектов.

Плательщики водного налога – организации и физические лица, осуществляющие специальное или особое водопользование в соответствии с законодательством РФ.

Объектом налогообложения являются: забор воды из водных объектов; использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях; использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики, использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях.

Не признаются объектами обложения пользование водными объектами для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий, забор воды для санитарных, экологических и судоводных попусков (сброса воды), забор воды и акватории водных объектов для рыболовства и воспроизводства биологических ресурсов, размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, воднотранспортного и канализационного назначения, использование водных объектов для орошения земель сельскохозяйствен-

ного назначения, для обеспечения нужд обороны и безопасности государства, другие виды пользования водными объектами, предусмотренные налоговым законодательством.

Налоговая база определяется отдельно в отношении каждого водного объекта применительно к налоговой ставке. Обложению подлежит объем забранной воды за налоговый период. При использовании акватории водных объектов (за исключением лесосплава) база определяется как площадь предоставленного пространства. При использовании водных объектов для целей лесосплава налоговая база определяется как произведение объема сплавляемой древесины (тыс. м³) и расстояния сплава, выраженного в км, деленного на 100.

Налоговый период-квартал.

Налоговые ставки установлены в законодательном порядке по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам (ст. 333-12 НК РФ) в рублях за 1 тыс. куб. м воды.

При использовании акватории – в тыс. руб. за 1 кв. м.

При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики – в рублях за 1 тыс. кВт ч электроэнергии, для целей лесосплава – в рублях за 1 тыс. м³ сплавляемой древесины на каждые 100 км сплава.

Исчисление налога производится налогоплательщиками самостоятельно и уплачивается в срок не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом по месту нахождения объекта налогообложения.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения объекта налогообложения в срок, установленный для уплаты налога.

Вопросы для самопроверки:

1. Какова экономическая обоснованность введения водного налога?
2. Кто является плательщиком водного налога?
3. Какие организации освобождены от уплаты водного налога?
4. Что является объектом обложения водным налогом?
5. Какова налоговая база по водному налогу?
6. Каков порядок начисления и уплаты водного налога?

Вопрос 7. Государственная пошлина

Государственная пошлина – это сбор с юридических и физических лиц, взимаемый уполномоченными государственными органами или должностными лицами за совершение юридически значимых действий, в т.ч. и выдачу документов, их копий и дубликатов.

Налоговым кодексом предусмотрено более ста видов юридически значимых действий, облагаемых государственной пошлиной, в т.ч.:

- исковые и иные заявления и жалобы, подаваемые в суды общей юрисдикции, мировым судьям, в арбитражные суды, конституционный суд РФ и конституционные суды субъектов РФ и выдача соответствующих документов этими органами;
- совершение нотариальных действий нотариусами государственных нотариальных контор или уполномоченными должностными лицами органов исполнительной власти и органов местного самоуправления;
- государственная регистрация актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, осуществляемые уполномоченными на то органами;
- государственная регистрация юридических лиц, включая и изменения, вносимые в учредительные документы;
- государственная регистрация индивидуальных предпринимателей, средств массовой информации, регистрация прав и ограничений на недвижимое имущество, договоров ипотеки и других аналогичных операций;
- совершение действий, связанных с приобретением гражданства РФ или выходом из него, въездом в РФ и выездом из нее.

На все виды юридических действий установлены максимальные и минимальные ставки государственных пошлин исходя из значимости, стоимости объектов, условий и форм исполнения облагаемых действий.

Например, за регистрацию и расторжение брака 200 руб., установление отцовства – 100 руб., перемена имени – 500 руб. и т.д.

Условия и особенности установления государственных пошлин по отдельным юридическим действиям установлены статьями 333, 333 НК РФ.

Льготы по уплате государственных пошлин определены также налоговым кодексом в зависимости от форм, характера действий и категорий юридических и физических лиц. При этом льготы устанавливаются только Федеральным законодательством.

Государственная пошлина может уплачиваться как в наличной так и в безналичной форме.

Порядок уплаты пошлины также зависит от характера совершаемых юридически значимых действий.

По делам, рассматриваемым в судах всех категорий, оплата пошлины производится до подачи заявлений, жалоб, запросов и т.д.

По операциям, осуществляемым нотариальными учреждениями, пошлина уплачивается до совершения нотариальных действий.

По иным юридически значимым действиям пошлина уплачивается до подачи заявления или иных документов, подтверждающих юридические действия.

Плательщики пошлины могут получить отсрочку или рассрочку уплаты государственной пошлины, при этом на суммы отсроченных или рассроченных платежей проценты не начисляются.

Вопросы для самопроверки:

1. Кто является плательщиком государственной пошлины?
2. Что является объектом обложения госпошлиной?
3. Назовите основную категорию льготников при уплате госпошлины.

Вопрос 8. Налог на добычу полезных ископаемых

Этот налог введен в целях совершенствования и упрощения системы налогообложения пользования природными ресурсами, расширения практики применения рентных принципов налогообложения в этой сфере.

Плательщиками налога на добычу полезных ископаемых являются организации и индивидуальные предприниматели, ко-

которые в соответствии с законодательством РФ признаны пользователями недр.

Объектом обложения налогом являются полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ или из недр за ее пределами, но находящиеся под юрисдикцией России, а также извлеченные из отходов или потерь добывающего производства при наличии лицензии на извлечение.

Видами добытого полезного ископаемого являются все виды каменного угля и антрацит, углеводородное сырье (нефть, газ и т.д.) товарные руды черных, цветных и редких металлов, горно-химическое и горнорудное неметаллическое сырье, торф, другие ископаемые, перечень которых определен налоговым законодательством РФ (ст. 337 НК РФ).

Вместе с тем, законодательно установлен и перечень полезных ископаемых, добыча которых налогом не облагается. В частности, добытые или собранные минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы, ископаемые, добытые на охраняемых геологических объектах, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное значение.

Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого как стоимость добытых полезных ископаемых кроме нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья, стоимость которых определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Оценка стоимости добытых полезных ископаемых определяется одним из следующих способов:

1. Исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета государственных субсидий (цены ориентированы на сложившиеся, на рынке).

2. Исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого.

3. Исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

При этом расчетная стоимость добытого полезного ископаемого определяется на основании данных налогового учета, а признание доходов и расходов осуществляется на условиях, предусмотренных для определения налоговой базы при расчете налога на прибыль.

Налоговым периодом признается календарный месяц.

Налоговые ставки установлены к единице налогообложения законодательно (ст. 342 НК РФ) по каждому виду полезных ископаемых.

Нулевая ставка также установлена законодательно в отношении нормативных потерь полезных ископаемых, попутного газа, подземных вод, извлечение которых связано с разработкой других видов полезных ископаемых при разработке, полезных ископаемых при разработке некондиционных или ранее списанных запасов, а также полезных ископаемых, остающихся в скрытных породах, отвалах или отходах.

Кроме того, нулевая ставка применяется при добыче минеральных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в лечебных и курортных целях, а также подземных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в сельскохозяйственных целях.

В остальных случаях налогообложение осуществляется по налоговой ставке:

- 3,8 процента при добыче калийной соли;
- 4,0 процента при добыче торфа, угля каменного, бурого, антрацита, а также горючих сланцев, апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд;
- 4,8 процента при добыче кондиционных руд черных металлов;
- 5,5 процента при добыче сырья радиоактивных металлов, горно-химического неметаллического сырья, неметаллического сырья, используемого в строительной индустрии, соли природ-

ной и чисто хлористого натрия, подземных промышленных и термальных вод, нефелинов и бокситов;

- 6,0 процента при добыче горнорудного неметаллического сырья, битуминозных пород, концентратов и других полупродуктов, содержащих золото, иных полезных ископаемых, не включенных в другие группировки;

- 6,5 процента при добыче концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы (за исключением золота), кондиционного продукта пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья;

- 7,5 процента при добыче минеральных вод;

- 8,0 процента при добыче кондиционных руд цветных металлов (кроме нефелинов и бокситов), редких металлов, многокомпонентных комплексных руд, а также их полезных компонентов (за исключением драгоценных металлов), природных алмазов и других драгоценных и полудрагоценных камней;

- 419 рублей за 1 тонну добытой нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной. Указанная ставка умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (Кц) и на коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка недр (Кв). Коэффициенты определяются самими налогоплательщиками, используя установленные формулы расчета.

Коэффициент динамики мировых цен определяется:

$$K_{ц} = (ц - 9) \times \frac{P}{261}, \text{ где}$$

Кц – коэффициент динамики;

ц – цена нефти за баррель в долларах США;

P – курс доллара к рублю, установленный Банком России.

Кц округляется до четвертого знака в соответствии с действующим порядком округления.

Коэффициент, характеризующий степень выработки запасов определяется в следующем порядке. В случае, если исходя из прямого метода расчетов на конкретном участке недр больше

или равна 0,8 и меньше или равна 1, коэффициент выработки рассчитывается по формуле:

$$K_v = 3,8 - 3,5 \times \frac{W}{v}, \text{ где}$$

W – сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр по данным государственного баланса запасов полезных ископаемых утвержденного в году, предшествующем году налогового периода;

v – начальные извлекаемые запасы нефти, утвержденные в установленном порядке с учетом прироста и списания запасов нефти (за исключением потерь при добыче) и определяемые как сумма запасов категорий А,В, С₁ и С₂ по конкретному участку недр в соответствии с данными государственного баланса запасов на 1 января 2006 года.

В случае, если степень выработки с учетом прямого метода учета количества добытой нефти на данном участке недр превышает 1, коэффициент (K_v) применяется равным 0,3, в иных случаях коэффициент применяется равным 1. Степень выработанности запасов определяется налогоплательщиками самостоятельно. K_v округляется до четвертого знака в соответствии с действующим порядком округления.

Сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода по каждому добытому полезному ископаемому отдельно и уплачивается в бюджет не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация представляется в налоговые органы по месту нахождения налогоплательщика не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Вопросы для самопроверки:

1. Каково назначение налога на добычу полезных ископаемых?
2. Сколько существует способов определения налогооблагаемой базы по НДС? Опишите их.
3. Назовите сроки платежей по НДС.

Вопрос 9. Акцизы

Акцизы – старейшая форма косвенного налогообложения, во все времена занимающие значительную долю в составе налоговых поступлений в бюджет.

Цель акциза – изъятие в бюджет сверхприбыли, получаемой от реализации высокорентабельной продукции. При этом высокая рентабельность подакцизных товаров в меньшей степени зависит от производства, а диктуется особенностями потребления.

Акцизы – федеральный налог, источником его уплаты является цена товара. Налогоплательщиками акцизов – организации, индивидуальные предприниматели, лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Виды продукции (товаров), облагаемых акцизами, определяются в законодательном порядке.

В России в настоящее время подакцизными товарами являются: спирт этиловый из всех видов сырья (за исключением коньячного), спиртосодержащая продукция с объемной долей этилового спирта более 9%, алкогольная продукция, пиво, табачные изделия, автомобили легковые, мотоциклы, автобензин, дизельное топливо, моторные масла, прямогонный бензин (ст. 181 НК РФ).

Организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством нефтепродуктов, оптовой, оптоворозничной и розничной их реализацией, должны иметь свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами.

Объектом налогообложения признаются следующие операции:

- реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров, включая передачу прав собственности на возмездной и безвозмездной основе, реализацию залога, предоставления отступного или новации.

- продажа лицами переданных им на основании приговоров и решений судов конфискованных и бесхозных подакцизных товаров, а также товаров, от которых произошел отказ в

пользу государства и которые подлежат обращению в государственную или муниципальную собственность;

- передача на территории РФ лицами произведенных ими из давальческого сырья подакцизных товаров собственнику сырья или другим лицам, включая получение таких товаров в счет оплаты услуг по их производству из давальческого сырья;

- передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров, за исключением прямогонного бензина, передаваемого для производства продуктов нефтехимии в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и передачи денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом;

- передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;

- передача на территории РФ организациями произведенных ими подакцизных товаров в уставный капитал организаций, паевые фонды кооперативов или в качестве вноса по договору простого товарищества, а также передача своему участнику при его выходе из организации или выделении участнику его доли, находящейся в общей собственности имущества, или разделе такого имущества;

- передача произведенных подакцизных товаров на переработку на дачвальческой основе;

- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ;

- получение денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;

- получение прямогонного бензина на его переработку организацией, имеющей соответствующее свидетельство.

В целях налогообложения к производству приравниваются розлив алкогольной продукции, а также любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации (за исключением организаций общества), в результате которого получается подакцизный товар.

При реорганизации предприятий и организаций права по уплате акциза переходят к их правопреемникам.

Вместе с тем, законодательством РФ установлен достаточно широкий перечень операций, не подлежащих налогообложению акцизами.

В частности, не подлежат налогообложению:

- операции по передаче подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства и реализации других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;

- не является объектом обложения акцизами продажа подакцизных товаров на экспорт с учетом потерь в пределах норм естественной убыли;

- первичная реализация (передача) конфискованных и бесхозных подакцизных товаров, товаров от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную или муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных и налоговых органов или уничтожение;

- не подлежит налогообложению ввоз на таможенную территорию РФ подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную или муниципальную собственность.

Налоговым периодом признается календарный месяц.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизных товаров и напрямую зависит от ставок налогообложения, применяемых по отношению к этим товарам. Законодательством определены особенности определения облагаемой базы как производимой, так и ввозимой продукции.

Если ставка определена как твердые (специфические) тарифы (в абсолютной сумме на единицу измерения) – облагаемой базой является объем реализуемых подакцизных товаров.

Если налоговая ставка установлена в процентах к стоимости товара (адвалорная), то налоговая база определяется в стоимостном выражении подакцизных товаров, исходя из цен, приближенных к рыночным.

По подакцизным товарам, ввозимым на таможенную границу РФ, в отношении которых установлены адвалорные ставки, налоговая база складывается из таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины.

Действующие налоговые ставки по подакцизным товарам определены федеральным законом от 26. 07. 2006 г. № 134 – ФЗ и представлены в таблице 2:

Таблица 2. Налоговые ставки по подакцизным товарам

Виды подакцизных товаров	с 1 января 2015	с 1 января 2016
Спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке	0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре
Спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке	0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре
Спиртосодержащая продукция (за исключением спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке)	500 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	550 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9 процентов (за исключением пива, вин, фруктовых вин, игристых вин (шампанских), винных напитков, изготавливаемых без добавления ректификованного этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) спиртованных виноградного или иного фруктового сула, и (или) винного дистиллята, и (или) фруктового дистиллята)	600 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	660 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре

Продолжение таблицы 2

Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9 процентов включительно (за исключением пива, напитков, изготавливаемых на основе пива, вин, фруктовых вин, игристых вин (шампанских), сидра, пуаре, медовухи, винных напитков, изготавливаемых без добавления ректификованного этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) спиртованных виноградного или иного фруктового сусле, и (или) винного дистиллята, и (или) фруктового дистиллята)	500 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	550 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре
Вина, фруктовые вина (за исключением игристых вин (шампанских), винные напитки, изготавливаемые без добавления ректификованного этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) спиртованных виноградного или иного фруктового сусле, и (или) винного дистиллята, и (или) фруктового дистиллята)	9 рублей за 1 литр	10 рублей за 1 литр
Сидр, пуаре, медовуха	9 рублей за 1 литр	10 рублей за 1 литр
Игристые вина (шампанские)	26 рублей за 1 литр	27 рублей за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта до 0,5 процента включительно	0 рублей за 1 литр	0 рублей за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5 процента и до 8,6 процента включительно, напитки, изготавливаемые на основе пива	20 рублей за 1 литр	21 рублей за 1 литр
Табак трубочный, курительный, жевательный, сосательный, насвай, нюхательный, кальянный (за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции)	1 800 рублей за 1 кг	2000 рублей за 1 кг
Сигары	128 рублей за 1 штуку	141 рублей за 1 штуку

Продолжение таблицы 2

Сигареты, папиросы	960 рублей за 1 000 штук + 9 процента расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 1 250 рублей за 1 000 штук	1 200 рублей за 1 000 штук + 9,5 процента расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 1 600 рублей за 1 000 штук
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.) включительно	0 рублей за 0,75 кВт (1 л.с.)	0 рублей за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.) включительно	37 рубля за 0,75 кВт (1 л.с.)	41 рубля 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.)	365 рублей за 0,75 кВт (1 л.с.)	402 рублей за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобильный бензин		
не соответствующий классу 3, или классу 4, или классу 5	13 332 рублей за 1 тонну	13 332 рубля за 1 тонну
класса 3	12 879 рублей за 1 тонну	12 879 рублей за 1 тонну
класса 4	10 858 рублей за 1 тонну	10 858 рублей за 1 тонну
класса 5	7 750 рублей за 1 тонну	9 500 рублей за 1 тонну
Дизельное топливо		
не соответствующий классу 3, или классу 4, или классу 5	7 735 рублей за 1 тонну	7 735 рублей за 1 тонну
класса 3	7 735 рублей за 1 тонну	7 735 рублей за 1 тонну
класса 4	5 970 рублей за 1 тонну	5 970 рублей за 1 тонну
класса 5	5 244 рубля за 1 тонну	5 970 рублей за 1 тонну
Моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	9 086 рублей за 1 тонну	9 577 рублей за 1 тонну
Прямогонный бензин	13 502 рубля за 1 тонну	14 665 рублей за 1 тонну
Топливо печное бытовое	7 735 рублей за 1 тонну	7 735 рублей за 1 тонну

Исчисление налога осуществляется путем умножения количества облагаемой продукции (в соответствующих физических единицах) на установленную ставку. По подакцизным товарам, облагаемым по смешанной ставке (сигареты) расчет производится с увеличением суммы акциза на процентное увеличение расчетной стоимости, исчисляемое исходя из максимальной розничной цены, но не менее начислений, определенных НК.

Сумма акциза по подакцизным товарам исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации подакцизных товаров, дата реализации которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу.

Дата реализации подакцизных товаров определяется как день их отгрузки (передачи), в том числе структурному подразделению организации, осуществляющему их розничную продажу.

Сумму начисляемых акцизов налогоплательщик имеет право уменьшить на установленные вычеты. Вычетам подлежат суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ.

Вычет уплаченных акцизов производится во всех случаях, когда подакцизные товары используются для производства подакцизных товаров, подлежащих дальнейшей реализации по всем каналам, предусмотренным законодательством.

Налоговые вычеты производятся на основании расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком подакцизных товаров, либо предъявленных налогоплательщиком собственнику давальческого сырья при его производстве, либо на основании таможенных деклараций или иных документов, подтверждающих ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ и уплату соответствующей суммы акциза.

Сумма превышения вычетов над суммой акциза подлежит зачету в счет текущих или предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по акцизу.

Уплата акциза при реализации налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров производится исходя

из фактической реализации их за истекший налоговый период равными долями не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным, и не позднее 15 числа второго месяца, следующего за отчетным.

Уплата акциза по прямогонному бензину и денатурированному этиловому спирту налогоплательщиками, имеющими свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом производится не позднее 25 числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения налоговую декларацию в срок не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики, совершающие операции с прямогонным бензином и денатурированным этиловым спиртом – не позднее 25 числа третьего месяца, следующего за отчетным.

Сроки представления декларации совпадают со сроками уплаты налогов.

Вопросы для самопроверки:

1. К каким налогам относятся акцизы?
2. Перечислите основные бухгалтерские проводки по учету акцизов.
3. Какие товары относятся к подакцизным?
4. Какие операции являются объектом налогообложения акцизом?
5. Как исчисляется сумма акциза налогоплательщиком?

Вопрос 10. Экологические сборы и платежи

Платеж за негативное воздействие на окружающую среду – это не налог, относить его следует к обязательным фискальным сборам. Так называемый экологический сбор выступает в форме компенсации ущерба, который наносится окружающей среде хозяйственной деятельностью юридических лиц. Обязанность по его уплате установлена федеральными законодательными актами

об охране окружающей среды. Перечисляется индивидуальными предпринимателями, предприятиями, организациями и учреждениями всех форм собственности в беспорядном порядке.

Плательщиками данного сбора являются те природопользователи, деятельность которых сопровождается:

сбросами загрязняющих веществ в водоемы (поверхностные или подземные) и на водосборные площади;

выбросами загрязняющих веществ в атмосферу;

загрязнением почв или недр;

размещением отходов производства и потребления;

загрязнением окружающей среды такими видами физических воздействий, как тепло, шум, электромагнитное и ионизирующее излучение.

К природопользователям относятся не только промышленные предприятия, но и организации, работающие во всех сферах экономики вне зависимости от применяемой системы налогообложения. Взносы за загрязнение обязаны осуществлять в том числе и предприниматели, работающие на арендованном оборудовании, которое является источником загрязнения.

Расчет компенсационной платы за загрязнение среды производится по двум видам нормативов в зависимости от уровня опасности для здоровья населения и природы:

в пределах технических нормативов – устанавливаются на федеральном уровне;

в пределах лимитов сверхдопустимой нормы – определяются региональными нормативными актами.

Нормативы устанавливаются в рублевом эквиваленте за одну тонну загрязняющих веществ, всего в перечне загрязняющих атмосферу более 210 видов веществ, водных объектов – около 200 видов.

Размер платежей рассчитывается природопользователями самостоятельно, из расчета объема загрязняющих веществ, выделяющихся в результате хозяйственной деятельности. Все организации получают разрешения на размещение отходов и объем выбросов загрязняющих веществ в соответствии с осуществляемой деятельностью и допустимыми нормами, а при превышении этих норм уплачивают экологические сборы сверх лимитов.

В соответствии с экологическими факторами: природно-климатическими условиями территорий, а также значимостью социально-культурных и природных объектов, расположенных на них, устанавливаются дополнительные повышающие коэффициенты. Максимальный размер данного коэффициента для особо охраняемых территорий равен двум.

Уплата фискального сбора должна производиться ежеквартально. Экологические платежи необходимо вносить не позднее 20-го числа следующего за отчетным периодом месяца. Расчет и уплата сбора проводится по формам, утвержденным Росприроднадзором.

НОРМАТИВЫ		
ПЛАТЫ ЗА ВЫБРОСЫ В АТМОСФЕРНЫЙ ВОЗДУХ		
ЗАГРЯЗНЯЮЩИХ ВЕЩЕСТВ СТАЦИОНАРНЫМИ ИСТОЧНИКАМИ		
(в ред. Постановлений Правительства РФ от 01.07.2005 N 410,		
от 08.01.2009 N 7, от 30.04.2013 N 393)		
Наименование загрязняющих веществ	Нормативы платы за выбросы 1 тонны загрязняющих веществ	
	в пределах установленных допустимых нормативов выбросов	в пределах установленных лимитов выбросов
1. Азота диоксид	52	260
2. Азота оксид	35	175
3. Акролеин	68	340
4. Акрилонитрил	68	340
5. Альдегид пропионовый	205	1025
6. Альдегид масляный	137	685
7. Алюминий оксид		

(в пересчете на алюминий)	205	1025
8. Аммиак	52	260
9. Амины алифатические	683	3415
10. Аммиачная селитра	7,5	37,5
11. Ангидрид малеиновый (пары, аэрозоль)	40	200
12. Ангидрид серный (серы триоксид), ангидрид сернистый (серы диоксид), кислота серная	21	105
14. Ангидрид уксусный	68	340
15. Ангидрид фталевый (пары, аэрозоль)	21	105
16. Ангидрид фосфорный	41	205
17. Анилин	68	340
18. Ацетон	6,2	31
19. Ацетальдегид (уксусный альдегид)	205	1025
20. Ацетофенон (метилфенилкетон)	683	3415
21. Барий и его соли (в пересчете на барий)	513	2565
22. Белок пыли белково- витаминого концентрата (БВК)	2049	10245
23. Бенз(а)пирен (3,4-бензпирен)	2049801	10249005
24. Бензин (нефтяной, малосернистый в пересчете на углерод)	1,2	6
25. Бензин сланцевый (в пересчете на углерод)	41	205
26. Бензол	21	105
27. 1,3-Бутадиен	2,5	12,5
28. Бутилацетат	21	105
29. Бутил хлористый	30	150
30. Бор аморфный	205	1025

31. Бром	52	260
32. Бензил хлористый (бензилхлорид)	41	205
33. Ванадия пятиоксид	1025	5125
34. Взвешенные твердые вещества (нетоксичные соединения, не содержащие полициклических ароматических углеводородов, металлов и их солей, диоксида кремния)	13,7	68,5
35. Винацетат	13,7	68,5
36. Винил хлористый	410	2050
37. Водород бромистый	21	105
38. Водород мышьяковистый (арсин)	1025	5125
39. Водород фосфористый (фосфорин)	2050	10250
40. Водород хлористый (соляная кислота)	11,2	56
41. Водород цианистый (водорода цианид, синильная кислота)	205	1025
42. Вольфрам, вольфрама карбид, силицид	21	105
43. Гексаметилендиамин	2050	10250
44. Гексан	0,05	0,25
45. Гексахлорциклогексан (гексахлоран)	68	340
46. Диоксан (диокись этилена)	30	150
47. Дифенилметандиизоцианат	2050	10250
48. Диметиламин	410	2050
49. 4,4-Диметилдиоксан-1,3	513	2565
50. О,О-Диметил-О- (4- нитрофенил) тиофосфат	257	1285
51. О,О-Диметил-О- (1-окси-		

2, 2, 2-трихлорэтил)		
фосфонат (хлорофос)	103	515
52. Диметилсульфид	26	130
53. Диметилформамид	68	340
54. Динил (смесь 25% дифенила и 75% дифенилоксида)	205	1025
55. Дихлорфторметан (фреон-12)	10	50
(п. 55 в ред. Постановления Правительства РФ от 01.07.2005 N 410)		
(см. текст в предыдущей редакции)		
56. Дибутилфталат	21	105
57. Дивинилбензол	513	2565
58. Диоктилфталат	103	515
59. Дихлорпропан	22	110
60. Диэтиламин	41	205
61. Дихлорэтан	5	25
62. Диэтилбензол	21	105
63. Диэтиловый эфир	7,4	37
64. Диэтилртуть (в пересчете на ртуть)	6833	34165
65. Железа оксиды (в пересчете на железо)	52	260
66. Железа трихлорид (в пересчете на железо)	513	2565
67. Железа сульфат (в пересчете на железо)	293	1465
68. Зола углей: подмосковного, печорского, кузнецкого, экибастузского, марки В1 бабаевского и тюльганского месторождений	7	35
69. Зола прочих углей	103	515
70. Зола сланцевая	21	105
71. Изопропиламин	205	1025
72. Изопрен	52	260
73. Изобутилен (2-метилпропен)	21	105

74. Изопропилбензол (кумол)	147	735
75. Кадмий оксид, кадмий сульфат (в пересчете на кадмий)	6833	34165
76. Кальция оксид	7,5	37,5
77. Канифоль (флюс канифольный активированный)	5	25
78. Калий гидросульфат, калий хлорид	21	105
79. Капролактам	35	175
80. Керосин	2,5	12,5
81. Кислота азотная	13,7	68,5
82. Кислота акриловая	52	260
83. Кислота валериановая	205	1025
84. Кислота капроновая	410	2050
85. Кислота масляная	205	1025
86. Кислота борная	103	515
87. Кислота ортофосфорная	103	515
88. Кислота пропионовая	137	685
89. Кислота себациновая	26	130
91. Кислота терефталевая	2050	10250
92. Кислота уксусная	35	175
93. м-Крезол	103	515
94. Кремний диоксид	21	105
95. Кобальт металлический	2050	10250
96. Кобальта оксид	2050	10250
97. Ксилол (смесь изомеров о-, м-, п-)	11,2	56
98. Ксилидины (диметиламинобензолы) (мета-, орто- и пара- изомеров)	171	855
99. Магний оксид	21	105
100. Марганец и его неорганические соединения (в пересчете на диоксид		

марганца)	2050	10250
101. Меди сульфат хлорид		
(в пересчете на медь)	2050	10250 и т.д.

Нормативы платы за размещение отходов производства и потребления

Вид отходов (по классам опасности для окружающей среды)	Единица измерения	Нормативы платы за размещение 1 единицы измерения отходов в пределах установленных лимитов размещения отходов, рублей
Отходы I класса опасности (чрезвычайно опасные)	тонна	1739,2
Отходы II класса опасности (высокоопасные)	тонна	745,4
Отходы III класса опасности (умеренно опасные)	тонна	497
Отходы IV класса опасности (малоопасные)	тонна	248,4
Отходы V класса опасности (практически неопасные)		
А. добывающей промышленности	тонна	0,4
Б. перерабатывающей промышленности	куб.метр	15

Вопросы для самопроверки:

1. Кто является плательщиком сборов за негативное воздействие на окружающую среду?
2. Как происходит расчет компенсационной платы за загрязнение среды?

Вопрос 11. Таможенные пошлины и сборы

Таможенные пошлины – вид косвенного налогообложения. Они играют важную роль как в формировании доходов государства, так и в регулировании внешнеэкономической деятельности.

Плательщики пошлины – участники внешнеэкономической деятельности.

Объектом обложения признаются товары, перемещаемые через таможенную границу России. Налоговой базой являются стоимость перемещаемых товаров через границу, либо натуральные показатели.

В зависимости от вида внешнеторговых операций устанавливаются ввозные и вывозные таможенные пошлины.

Основой для исчисления ввозной таможенной пошлины является таможенная стоимость товара, определяемая по одному из следующих методов:

Метод 1 – по цене сделки с ввозимыми товарами.

Метод 2 – по цене сделки с идентичными товарами.

Метод 3 – по цене сделки с однородными товарами.

Метод 4 – метод вычитания стоимости.

Метод 5 – метод сложения стоимости.

Метод 6 – резервный метод.

Основным методом является метод первый «по цене сделки с ввозимыми товарами», т. е. по цене согласно контракта. В случае, если основной метод не может быть использован, то применяется последовательно каждый из перечисленных методов. При этом каждый последующий может применяться только тогда, когда не может быть использован предыдущий.

Таможенные пошлины подразделяются на:

- адвалорные – исчисляемые в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров;

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

- смешанные (комбинированные) – сочетающие в себе оба вышеназванных вида таможенного обложения;

- альтернативные – когда для некоторых товаров действуют адвалорная и специфическая ставки и взимается наибольшая из них.

Сроком уплаты таможенных платежей является дата принятия налоговой декларации к таможенному оформлению, которая подается налогоплательщиками в сроки, не превышающие

15 дней с даты представления ими товаров и транспортных средств таможенному органу.

Вопросы для самоконтроля:

1. Кто является плательщиком таможенных сборов?
2. Что является объектом обложения таможенными сборами?

Тема 7. Экономическая сущность налогов, взимаемых в РФ. Региональные налоги и сборы

План лекции:

1. Транспортный налог.
2. Налог на имущество организации.
3. Налог на игорный бизнес.

Вопрос 1. Транспортный налог

Транспортный налог введен в действие с 1 января 2003 года на основе положений, определенных главой 28 НК РФ.

Кодексом определено, что законодательным органом власти субъектов Федерации предоставлено право определять ставки налога (в пределах, установленных кодексом), порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности, а также налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Плательщиками транспортного налога являются физические лица и организации, на которых в соответствии с российским законодательством зарегистрированы транспортные средства, являющиеся объектом налогообложения.

Объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, а также самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства за исключением:

- весельных и моторных лодок с двигателем мощностью не свыше 5 л.с.:

- автомобилей с мощностью до 100 л.с., полученных через органы социальной защиты, а также автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами;

- промысловые морские и речные суда, пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся на праве хозяйственного ведения или управления у организаций, основным видом деятельности, которых являются пассажирские и грузовые перевозки;

- тракторы, самоходные комбайны, специальные автомашины (молоковозы, спецмашины для перевозки птицы и скота, автомобили ветеринарной помощи и технического обслуживания), зарегистрированные на сельхозтоваропроизводителей и используемые на сельхозработах для производства сельскохозяйственной продукции;

- самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;

- транспортные средства, находящиеся в розыске, при документальном подтверждении угона.

Налоговая база определяется в зависимости от категории объекта налогообложения.

1. В отношении транспортных средств, имеющих двигатели (за исключением транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя) - как мощность двигателя в лошадиных силах.

2. В отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя – как суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы.

3. В отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость – как валовая вместимость в регистровых тоннах.

4. Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей – с единицы транспортного средства.

Налоговым периодом признается календарный год.

Налоговые ставки по видам транспортных средств установлены следующие (ст. 361 НК РФ).

Таблица 3. Ставки транспортного налога

№ п/п	Объект налогообложения	Налоговая ставка, в рублях
1.	Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): - до 100 л.с. включительно - свыше 100 л.с. до 150 л.с. включительно - свыше 150 л.с. до 200 л.с. включительно - свыше 200 л.с. до 250 л.с. включительно - свыше 250 л.с.	7 18 40 75 100
2.	Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): - до 20 л.с. включительно - свыше 20 л.с. до 35 л.с. включительно - свыше 35 л.с. до 50 л.с. включительно - свыше 50 л.с.	4 6 8 50
3.	Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): - до 200 л.с. включительно - свыше 200 л.с.	40 60
4.	Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): - до 100 л.с. включительно - от 100 л.с. до 150 л.с. включительно - от 150 л.с. до 200 л.с. включительно - от 200 л.с. до 250 л.с. включительно - свыше 250 л.с.	15 20 40 53 60
5.	Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы)	20
6.	Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): - до 50 л.с. включительно - свыше 50 л.с.	25 50
7.	Катера, моторные лодки и др. водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): - до 100 л.с. включительно - свыше 100 л.с.	40 80

Продолжение таблицы 3

8.	Яхты и др. парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): - до 100 л.с. включительно - свыше 100 л.с.	100 200
9.	Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): - до 100 л.с. включительно - свыше 100 л.с.	50 100
10.	Несамоходные суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистровой тонны валовой вместимости)	40
11.	Самолеты, вертолеты, др. воздушные суда, имеющие двигатели (с л.с.)	50
12.	Самолеты, имеющие реактивные двигатели (с каждого кг силы тяги)	40
13.	Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	500

Приведенные налоговые ставки для транспортных средств, имеющих двигатели, могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов федерации, но не более чем в 5 раз. Допускается дифференцирование налоговых ставок с учетом категории и сроков использования транспортных средств.

Налогоплательщики-организации по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Авансовые платежи осуществляются по итогам каждого отчетного периода не позднее последнего числа месяца следующего за отчетным периодом. Одновременно представляются в налоговые органы налоговый расчет по авансовым платежам по форме, утвержденной Министерством финансов РФ.

Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Налоговые платежи физическими лицами осуществляются на основании уведомлений налоговых органов.

Сведения о зарегистрированных транспортных средствах представляются налоговым органам органами, осуществляющими регистрацию транспортных средств в течение 10 дней после регистрации. Кроме того, сведения о транспортных средствах по состоянию на 31 декабря истекшего года представляются налоговым органам до 1 февраля текущего года.

Налоговые уведомления физическим лицам налоговыми органами вручаются не позднее 1 июня года - налогового периода.

Вопросы для самопроверки:

1. К каким налогам относится транспортный налог?
2. Кто признается налогоплательщиками транспортного налога в соответствии с Налоговым кодексом РФ?
3. Какие транспортные средства не признаются объектом налогообложения?
4. Как определяется налоговая база в отношении транспортного налога?

Вопрос 2. Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций на территории РФ установлен с 1 января 1992 года в качестве регионального налога Законом РФ от 13.12.1991 г. № 2030-1.

С введением главы 30 НК РФ «Налог на имущество организаций» положения по его формированию и уплате в бюджет изменены коренным образом.

Налог является региональным, поэтому условия его введения, порядок и сроки уплаты, а также форму отчетности по нему устанавливаются законодательными органами субъектов РФ.

Налог на имущество организаций относится к категории прямых налогов. Его плательщиками являются:

- Российские организации;
- Иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства, или имеющие в собственности недвижимое имущество на территории РФ, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ.

Объект налогообложения для российских организаций – движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве основных средств.

Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянные представительства, объектом обложения признается имущество, относящееся к основным средствам.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность без образования представительств, уплачивают налог по недвижимому имуществу, принадлежащему им на праве собственности.

Законодательством определены и объекты необлагаемые налогом. К ним относятся:

1) Земельные участки и иные объекты природопользования (водные и другие природные ресурсы).

2) Имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная или приравненная к ней служба и используемое ими для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в РФ.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость облагаемого имущества по его остаточной стоимости.

Налоговая база по объектам недвижимого имущества иностранных организаций, не работающих через постоянные представительства, а также объектам не относящимся к деятельности организаций в РФ через постоянные представительства, определяется как инвентаризационная стоимость указанных объектов по данным органов технической инвентаризации, представляемых ими налоговым органам РФ в течение 10 дней со дня оценки (переоценки) указанных объектов.

Облагаемая база налогоплательщиками определяется самостоятельно (по самостоятельным подразделениям расчеты составляются раздельно).

При этом среднегодовая стоимость, являющаяся объектом налогообложения, определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на первое число каждого месяца налогового (или отчетного) периода и первое число следующего за налоговым

(отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в квартале, увеличенное на единицу (т.е. на 4 месяца).

Налоговая база иностранных организаций, действующих без постоянного представительства принимается равной инвентаризационной стоимости каждого объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами являются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговые ставки устанавливаются законодательствами субъектов РФ и не могут превышать 2,2 %.

Сумма налога за налоговый период исчисляется как произведение налоговой базы и установленной ставки.

Сумма авансового платежа исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период. Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в порядке и сроки, установленные законами субъектов Федерации (как правило, не позднее 10 числа месяца, следующего за отчетным кварталом).

Налоговые расчеты по авансовым платежам налогоплательщики представляют не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода.

Декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Законодательством (ст. 381 НК РФ) предусмотрены льготы в виде освобождения от налогообложения организаций и учреждений уголовно-исполнительной системы, религиозных организаций, общероссийских общественных организаций инвалидов и организаций, уставный капитал которых состоит полностью из вкладов общественных организаций инвалидов и если численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а доля в фонде оплаты труда – не менее 25 %, организаций, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, объекты, признаваемые памятниками истории и культуры федерального значения, дру-

гих организаций, в отношении объектов которых законодательно предусмотрены льготы.

При этом льготы распространяются на имущество, используемое строго в вышеперечисленных целях.

Вопросы для самопроверки:

1. Какое имущество организации относят к основным средствам?
2. По какой формуле рассчитывают остаточную стоимость имущества?
3. Как определяется налоговая база налога на имущество?
4. Какими способами производится начисление амортизации объектов основных средств?

Вопрос 3. Налог на игорный бизнес

Налог на игорный бизнес выделен из налога на прибыль как самостоятельный вид налога в соответствии с законом РФ от 31 июля 1998 года.

Нормативное регулирование этого налога осуществляется в соответствии с главой 29 НК РФ.

Игорный бизнес – предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями или индивидуальными предпринимателями доходов из проведения азартных игр, пари и т.д., не являющихся реализацией товаров или работ и услуг.

Налог носит в основном фискальный характер, однако в нем заложены и элементы, направленные на сдерживание этого социально-вредного бизнеса.

Налогоплательщиками налога на игорный бизнес признаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в этой сфере. Объекты налогообложения – игорный стол; игровой автомат; касса тотализатора; касса букмекерской конторы. При этом каждый объект подлежит регистрации по месту нахождения этого объекта. Объект считается зарегистрированным с даты подачи налогоплательщиком заявления в налоговый орган о регистрации объекта. Аналогичные условия действуют и при выбытии объекта налогообложения.

Налоговая база определяется по каждому объекту отдельно как общее количество соответствующих объектов налогообложения.

Налоговым периодом признается календарный месяц.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Федерации в следующих пределах:

1. за один игровой стол – от 25000 до 125000 руб.;
2. за один игровой автомат – от 1500 до 7500 руб.;
3. за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы – от 25000 до 125000 руб.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно. В случае, если игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка увеличивается кратно количеству игровых полей.

Налоговая декларация за истекший налоговый период представляется в налоговый орган по месту регистрации объекта не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, с учетом изменения количества объектов за истекший налоговый период.

Уплата налога осуществляется налогоплательщиком по месту регистрации в налоговом органе объектов налогообложения не позднее срока, установленного для представления налоговой декларации.

При этом учитываются сроки установки объектов налогообложения. Объекты, установленные до 15 числа налогового периода, облагаются по полной ставке, после 15 числа – по 1/2 действующей ставки. При выбытии после 15 числа налогового периода – по полной ставке, до 15 числа – по 1/2 действующей ставки.

Вопросы для самоконтроля:

1. Могут ли организации, осуществляющие иные виды деятельности заниматься игорным бизнесом?
2. Как осуществляется организация учета в целях налогообложения при наличии игорного бизнеса и иных деятельности.
3. Условия установления и введения налога на игровой бизнес.
4. Требования, предъявляемые к регистрации и постановке на учет организаций игорного бизнеса.

Тема 8. Экономическая сущность налогов, взимаемых в РФ. Местные налоги и сборы

План лекции:

1. Земельный налог.
2. Местные имущественные налоги.

Вопрос 1. Земельный налог

Земельный налог - один из видов платежей за землю. Он взимается на территории РФ в соответствии с гл. 31 НК РФ. Цель введения платы за землю:

- стимулирование рационального использования охраны и освоения земель;
- повышение плодородия почв;
- выравнивание социально - экономических условий хозяйствования на землях равного качества;
- обеспечение развития инфраструктуры в населенных пунктах;
- формирование специальных фондов финансирования этих мероприятий.

Величина земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев и землепользователей.

Земельный налог является *местным*, относится к собственным доходам местных бюджетов, и доля его в источниках собственных налоговых поступлений составляет 12 - 20 %. Территориальные органы власти заинтересованы в увеличении собственных источников доходов, так как они позволяют активнее проявлять хозяйственную инициативу.

Налогоплательщики. Организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого дарения.

Объекты налогообложения: земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог.

Не признаются объектом налогообложения земельные участки:

- изъятые из оборота в соответствии с законодательством РФ;
- ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ;
- занятые особо ценными объектами культурного наследия народов РФ, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко - культурными заповедниками, объектами археологического наследия;
- предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;
- из состава лесного фонда;
- занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе фонда.

Налоговая база: кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налоговый период: календарный год. *Отчетные периоды* - 1-й квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года. Местные власти вправе не устанавливать отчетный период.

Налоговые ставки. Устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и не могут превышать:

• 0,3 % кадастровой стоимости в отношении земельных участков:

1. отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства;

2. занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно - коммунального комплекса или приобретенных для жилищного строительства;

3. предоставленных для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства;

- не более 1,5 % - для прочих земельных участков.

Ежегодно ставки земельного налога конкретизируются органами законодательной (представительной) власти.

Порядок и сроки уплаты налога. Налогоплательщики - организации исчисляют сумму налога самостоятельно. Налогоплательщики - физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, исчисляют сумму налога самостоятельно в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками - физическими лицами, исчисляется налоговыми органами. Представительный орган муниципального образования вправе предусмотреть уплату в течение налогового периода не более двух авансовых платежей по налогу для налогоплательщиков - физических лиц.

Налогоплательщики, в отношении которых отчетный период определен как квартал, исчисляют сумму авансовых платежей по налогу по истечении I, II, III квартала текущего налогового периода по формуле (5)

$$АП_3 = 1 / 4 \times КС_3 \times (С_3 / 100) \times К_{с\text{об}}, (5)$$

где $КС_3$ - кадастровая стоимость земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, руб.;

$С_3$ - ставка земельного налога, %;

$К_{с\text{об}}$ - коэффициент, устанавливающий срок права собственности постоянного (бессрочного) пользования) на земельный участок в течение налогового (отчетного) периода.

Коэффициент, устанавливающий срок права собственности постоянного (бессрочного) пользования) на земельный участок в течение налогового (отчетного) периода, рассчитывается по формуле (6).

$$К_{с\text{об}} = М_{с\text{об}} / М_к, (6)$$

где $М_{с\text{об}}$ - число полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании);

$М_к$ - число календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Если *возникновение прав* на земельный участок произошло *до 15-го числа* соответствующего месяца включительно, данный месяц *принимается* за полный месяц, если после 15 -го, то данный месяц не принимается за полный месяц.

Если *прекращение прав* на земельный участок произошло *до 15-го числа* соответствующего месяца включительно, данный месяц *не принимается* за полный месяц, если после 15 -го, то данный месяц принимается за полный месяц.

Сумма земельного налога (H_3) исчисляется по истечении налогового периода по формуле (7).

$$H_3 = K_{C_3} \times (C_3 / 100) \times K_{\text{соб}} - \Sigma \text{АП}_3, (7)$$

где H_3 - сумма земельного налога, руб.;

K_{C_3} - кадастровая стоимость земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, руб.;

C_3 - ставка земельного налога, %;

$K_{\text{соб}}$ - коэффициент, устанавливающий срок права собственности постоянного (бессрочного) пользования) на земельный участок в течение налогового (отчетного) периода

$\Sigma \text{АП}_3$ - сумма авансовых платежей по налогу на землю, уплаченных налогоплательщиком в течение налогового периода, руб.

По земельным участкам, приобретенным в собственность физическими и юридическими лицами для осуществления на них жилищного строительства (за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами), расчет суммы авансовых платежей по налогу и суммы налога производится с учетом *коэффициента 2* в течение трехлетнего срока проектирования и строительства вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В случае завершения такого жилищного строительства и государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения трехлетнего срока проектирования и строительства сумма налога, уплаченного в течение периода проектирования и строительства сверх суммы налога, исчисленной с учетом *коэффициента 1*, признается суммой излишне

уплаченного налога и подлежит зачету (возврату) налогоплательщику в общеустановленном порядке.

По земельным участкам, приобретенным в собственность физическими и юридическими лицами для осуществления на них жилищного строительства (за исключением индивидуально-жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами), расчет суммы авансовых платежей по налогу и суммы налога производится с учетом *коэффициента 4* в течение периода проектирования и строительства, превышающего трехлетний срок, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В отношении земельных участков, приобретенных в собственность физическими лицами для индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом *коэффициента 2* по истечении 10 лет с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра и органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, ежегодно до *1 февраля* года, являющегося налоговым периодом, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения, по состоянию на *1 января*, года, являющегося налоговым периодом.

На основании сведений Государственного земельного кадастра налогоплательщики - организации самостоятельно определяют налоговую базу по каждому земельному участку, принадлежащему им на праве собственности или на праве постоянного (бессрочного) пользования.

По результатам проведения государственной кадастровой оценки земель кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января календарного года подлежит доведению до сведения налогоплательщиков в порядке, определенном постановлением Правительства РФ от 07.02. 2008 № 52.

Согласно данному постановлению территориальные органы Федерального кадастра объектов недвижимости (Роснедви-

жимость) бесплатно представляют плательщикам земельного налога сведения о кадастровой стоимости земельных участков в виде кадастрового номера объекта недвижимости и его кадастровой стоимости для целей налогообложения по письменному заявлению налогоплательщика.

По земельным участкам, образованным в течение налогового периода, кадастровая стоимость определяется на дату постановки данного земельного участка на кадастровый учет.

Налоговая база для физических лиц определяется налоговыми органами на основании сведений о земельных участках, поступающих в налоговые органы.

Вопросы для самопроверки:

1. К какому уровню налогов относится земельный налог?
2. Что является объектом налогообложения земельным налогом?
3. Какие земли нельзя отнести к объектам налогообложения земельным налогом?
4. Какие ставки установлены для земельного налога?
5. Перечислите налогоплательщиков земельного налога?
6. Что относится к налоговой базе по определению суммы земельного налога?

Вопрос 2. Местные имущественные налоги (налог на имущество физических лиц)

Плательщиками налога являются граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства, имеющие на территории РФ в собственности жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и другие строения, помещения и сооружения.

Объектом обложения является перечисленное имущество, находящееся в собственности физических лиц.

С 2015 года вводится исчисление налога на имущество физических исходя из кадастровой, а не инвентаризационной стоимости имущества.

Все субъекты Российской Федерации должны будут перейти на взимание налога с кадастровой стоимости до 1 января 2020 года.

Федеральным законодательством установлены обязательные для применения на всей территории РФ льготы, к ним в частности относится освобождение от уплаты налога:

- Героев Советского Союза и Героев РФ, лиц, награжденных Орденом Славы трех степеней, участников Великой Отечественной войны и других боевых действий по защите СССР;
- инвалидов I и II групп и инвалидов детства;
- граждан, подвергшихся техногенным катастрофам и ядерным испытаниям, членов семей военнослужащих, потерявших кормильца, других категорий граждан, определенных налоговым законодательством.

Вместе с тем, органы государственной законодательной власти субъектов РФ и местного самоуправления имеют право уменьшать размеры ставок и устанавливать дополнительные льготы. Право на льготы должны подтверждаться документально.

В отношении жилых домов (в том числе недостроенных), жилых помещений, гаражей, хозяйственных строений площадью не более 50 кв. метров ставка налога составит 0,1 %. При этом местные власти получают право уменьшать ее до нуля или увеличивать, но не более чем в 3 раза.

В отношении объектов стоимостью более 300 миллионов рублей и нежилых помещений установлена ставка налога в размере 2 %.

Допускается дифференциация налоговых ставок в зависимости от кадастровой стоимости объекта, его вида, местонахождения.

Изменения сохраняют все льготы по налогу на имущество, однако льготы предлагается предоставлять по одному объекту недвижимости в каждой категории (квартира, дом, машиноместо). Налогоплательщик, имеющий два и более объекта одной категории, должен выбрать, по какому объекту получать льготу, в случае если выбор не будет сделан, налоговая служба сама выберет имущество, по которому будет предоставляться максимальная льгота.

Помимо льгот предусматриваются вычеты (не облагаемые налогом метры). В отношении квартиры вычет составляет 20 кв. м, комнаты – 10 кв. м, жилого дома – 50 кв. м. Местным властям дано право увеличивать размеры указанных вычетов.

Чтобы не допустить резкого повышения налоговой нагрузки на граждан, в течение первых 4 лет взимания налога по новым правилам его сумму будут исчислять с применением понижающих коэффициентов.

Законом предусмотрены изменения в порядке взимания земельного налога. Освобождены от налогообложения участки, входящие в состав общего имущества многоквартирного дома.

Регулируется порядок исчисления налога в случае изменения кадастровой стоимости земельного участка в течение налогового периода.

Начисление налога на имущество физических лиц осуществляется налоговыми органами по месту нахождения объектов налогообложения.

Имущество облагается, налогом независимо от того эксплуатируется оно или нет.

Извещение на уплату налога вручается налогоплательщикам не позднее 1 августа. Уплата производится равными долями в два срока: не позднее 15 сентября и 15 ноября.

Пересмотр неправильно исчисленных налогов за прошлые годы производится не более, чем за три предыдущих года в порядке, действовавшем в этот период.

Вопросы для самопроверки:

1. Охарактеризуйте основные элементы налога на имущество физических лиц.
2. Какие изменения произошли по налогу с 1 января 2015 года?
3. Перечислите категории льготников по налогу.

Тема 9. Специальные налоговые режимы

План лекции:

5. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (Единый сельскохозяйственный налог).
6. Упрощенная система налогообложения.
7. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.
8. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Вопрос 1. Единый сельскохозяйственный налог

Условия «Системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН)» определены главой 26-1 Налогового кодекса РФ. Эта система является специальным налоговым режимом и принимается налогоплательщиками на добровольной основе.

Уплата единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) *заменяет* уплату налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость (за исключением ввоза по импорту), налога на доходы физических лиц (в отношении индивидуальных предпринимателей), налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности).

Иные налоги и сборы налогоплательщиками, перешедшими на уплату ЕСХН, уплачиваются в общеустановленном порядке.

Кроме того, организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога не освобождаются от обязанностей налоговых агентов по налогу на доходы физических лиц.

Налогоплательщиками ЕСХН признаются организации, индивидуальные предприниматели и крестьянские (фермерские) хозяйства, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями.

Кроме того, *плательщиками* этого налога *могут быть* сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые, торговые, снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие), действующие на основе Федерального закона «О сельскохозяйственной кооперации», а также градо и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, численность работающих в которых с учетом их семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта.

Обязательным условием для признания налогоплательщиком ЕСХН является то, что доходы от продажи сельскохозяйственной продукции (включая и ее переработку) в общем объеме доходов от реализации таких организаций или индивидуаль-

ных предпринимателей и выполненных для них работ и услуг не могут быть менее 70 %.

Не вправе перейти на уплату ЕСХН организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, налогоплательщики, осуществляющие деятельность в сфере игорного бизнеса, бюджетные учреждения.

Налоговой базой ЕСХН признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Для целей ЕСХН доходы и расходы определяются кассовым методом, т.е. датой получения признается день поступления средств на счета в банках или в кассу, а расходами – затраты после их фактической оплаты.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

В составе доходов в целях налогообложения ЕСХН учитываются доходы, полученные от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также внереализационные доходы аналогично условиям, определенным для учета этих доходов в целях налогообложения прибыли, т.е. в соответствии со ст. 249; 250 и 251 Налогового кодекса РФ.

Доходами, не учитываемыми в целях ЕСХН, признаются виды доходов, которые не принимаются к налогообложению при расчете налога на прибыль. В частности, доходы, полученные в форме залога и задатка в качестве обеспечения обязательств, средства в любой форме полученные в уставный капитал, доходы или средства, полученные по договорам кредита или займа и т.д.

В целях налогообложения доходы могут быть уменьшены на следующие расходы:

1. расходы на приобретение основных средств, которые применяются в следующем порядке:

- в отношении основных средств, приобретенных после перехода на уплату ЕСХН – в момент ввода этих средств в эксплуатацию;

- в отношении основных средств, приобретенных до перехода на ЕСХН: по основным средствам со сроком полезного использования до трех лет включительно – в течение первого года уплаты единого сельскохозяйственного налога; со сроком

полезного использования от 3 до 15 лет включительно – в течение первого года уплаты ЕСХН – 50 % стоимости, второго года – 30 % стоимости и третьего года – 20 % стоимости; со сроком полезного использования свыше 15 лет – в течение 10 лет после перехода на уплату ЕСХН равными долями от стоимости основных средств. За основу принимается остаточная стоимость основных средств.

В случае реализации приобретенных основных средств после перехода на ЕСХН следует произвести перерасчет и доплату налога.

2. Расходы на приобретение нематериальных активов, на ремонт основных средств и арендные платежи за арендуемое имущество (в т.ч. и по лизингу).

Расходы на приобретение нематериальных активов учитываются аналогично приобретению основных средств.

3. Материальные расходы и расходы на оплату труда (включая выплату пособий по временной нетрудоспособности, согласно законодательству).

4. Расходы на обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством РФ.

5. Суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам).

6. Расходы по уплате процентов за пользование денежными средствами и оплате услуг кредитных организаций.

7. Прочие производственные, внереализационные расходы и расходы, не учитываемые в целях налогообложения.

Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога не исключает ведение налогового учета.

Налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на сумму расходов.

Налоговым периодом признается календарный год, *отчетным* – полугодие.

Налоговая ставка установлена в размере 6 % облагаемой суммы.

Организации, исходя из показателей своей деятельности для исчисления налоговой базы и суммы ЕСХН должны вести бухгалтерский учет.

ИП на ЕСХН должны вести учет доходов и расходов в Книге учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей. Декларацию по ЕСХН подается организациями и ИП в налоговый орган не позже 31 марта (года, следующего за истекшим налоговым периодом) один раз в год.

Налог ЕСХН уплачивается дважды в год – за полугодие (авансовый платеж по налогу) и за год.

Вопросы для самопроверки:

1. Кто является плательщиками ЕСХН?
2. Кто не вправе перейти на уплату ЕСХН?
3. Какой период по ЕСХН является налоговым?
4. Как формируется налоговая база по ЕСХН?

Вопрос 2. Упрощенная система налогообложения

Упрощенная система налогообложения применяется наряду с общей системой налогообложения и используется налогоплательщиками на добровольной основе.

Применение УСН организациями предусматривает замену единым налогом уплаты следующих налогов:

- налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 3 и 4 статьи 284 Налогового Кодекса);
- налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым Кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со статьей 174.1 НК РФ;

Компании, работающие по УСН, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии требованиями законодательства РФ. УСН не освобождает от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных Налоговым Кодексом. Остальные налоги уплачиваются в соответствии с общими режимами. Для компаний, которые применяют

УСН, действует стандартный порядок ведения кассовых операций, а также порядок предоставления статистической отчетности.

Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и применяющие ее в соответствии с законодательством.

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

- организации, имеющие филиалы или представительства;
- банки, страховщики, негосударственные пенсионные фонды, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, ломбарды;
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, добычей и реализацией полезных ископаемых, игорным бизнесом;
- индивидуальные нотариусы, занимающиеся частной практикой;
- организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции; переведенные на уплату единого сельскохозяйственного налога и переведенные на уплату единого налога на вмененный доход;
- организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25 % (за исключением организаций, капитал которых состоит из вкладов общественных организаций инвалидов);
- организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых превышает 100 человек, а также организации, остаточная стоимость основных средств которых превышает 100 млн. руб.

Объектом налогообложения признаются доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов. Выбор объекта осуществляется налогоплательщиком.

Организации и индивидуальные предприниматели, желающие перейти на упрощенную систему налогообложения, в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, в котором налогоплательщики хотят перейти на УСН, подают заявление в налоговый орган по месту своего нахождения, в котором, кроме желания перехода на упрощенную систему налогообложе-

ния, сообщают сведения о своих доходах за девять месяцев текущего года, поскольку одним из критериев, определяющих право перехода на УСН, является размер дохода от реализации (без учета НДС), не превышающий 11 млн. руб. В случае изменения своего желания о переходе на УСН налогоплательщик также должен уведомить налоговый орган не позднее 20 декабря.

Вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели вправе подать заявление о желании работать в условиях УСН одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговых органах.

Налогоплательщики, применяющие УСН, могут перейти на общий режим налогообложения, но такой переход не может быть осуществлен до окончания текущего налогового периода.

Если по итогам налогового (отчетного) периода доход налогоплательщика превысит 15 млн. руб. или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов превысит 100 млн. руб., такой налогоплательщик считается перешедшим на обычный режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение.

При этом налогоплательщик обязан в течении 15-ти дней по истечении периода, в котором произошло превышение, известить налоговый орган.

Налогоплательщик, перешедший с упрощенной системы на общий режим налогообложения, вправе вновь перейти на УСН не ранее, чем через год после утраты прав ее применения.

Налогоплательщики, применяющие УСН, вправе самостоятельно определять объект налогообложения (доходы или доходы, уменьшенные на расходы), от которого и зависит формирование облагаемой базы.

При любом из двух возможных объектов налогообложения организации и индивидуальные предприниматели определяют размер полученного ими дохода по двум направлениям:

- от реализации товаров, работ и услуг, а также имущества и имущественных прав;
- внереализационные доходы.

И те, и другие доходы определяются в порядке, установленном для расчета налога на прибыль. На этих же условиях определяются доходы, не учитываемые в целях налогообложения.

В случае выбора второй формы объекта налогообложения сумма доходов уменьшается на расходы.

Основные расходы – это расходы на приобретение и ремонт основных средств и нематериальных активов; на оплату труда и обязательное страхование работников и имущества; арендные платежи; суммы НДС по приобретенным товарам (работ, услуг), уплата процентов по кредитам и займам, другие расходы, установленные по аналогии с налогообложением прибыли и определенные статьей 346-16 НК РФ.

Правила определения и учета расходов на приобретение основных средств в целях налогообложения УСН в основном аналогичны условиям, действующим при исчислении единого сельскохозяйственного налога.

Датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках или в кассу и получения имущества или имущественных прав, т.е. применяется кассовый метод.

Расходами признаются затраты, после их фактической оплаты. Доходы и расходы, выражаемые в иностранной валюте, пересчитываются по курсу Ц. Банка и учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях.

Доходы, получаемые в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам.

При определении *налоговой базы* доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налоговым периодом является календарный год. *Отчетными периодами* признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Налоговые ставки применяются в зависимости от объекта налогообложения. Если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6 %. При определении объекта в виде дохода, уменьшенного на расходы, налоговая ставка устанавливается в размере 15 %.

Авансовые платежи налогоплательщиками, применяющими исчисление налога по доходам, осуществляются исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Сумма налога (авансовых платежей), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых за этот же период времени, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма исчисленного налога не может быть уменьшена более чем на 50 %.

Налогоплательщики, применяющие объект налогообложения как доходы, уменьшенные на величину расходов исчисляют авансовые платежи исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с учетом ранее уплаченных квартальных авансовых платежей.

Допускается исчисление минимального размера налога для налогоплательщиков, применяющих в качестве объекта доход, равный 1 % облагаемой базы. Минимальный налог уплачивается в случае, если сумма исчисленного налога в общем порядке меньше суммы исчисленного минимального налога.

Квартальные авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода, по итогам налогового периода – не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики УСН обязаны вести налоговый учет показателей, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога на основании книги учета доходов и расходов, форма которой утверждена Министерством финансов РФ.

Вопросы для самопроверки:

1. Кто может применять упрощенную систему налогообложения?
2. От чего зависит налоговая база для исчисления УСН?
3. Какие налоговые ставки применяют при упрощенной системе налогообложения?

Вопрос 3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности установлена главой 26-3 Налогового кодекса РФ.

В соответствии со ст. 346-26 НК РФ Единый налог на вмененный доход (ЕНВД) может применяться в отношении следующих *видов предпринимательской деятельности*:

1. оказания бытовых услуг;
2. оказания ветеринарных услуг;
3. оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
4. розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 м², палатки, лотки и другие объекты организации торговли, в том числе не имеющие стационарной площади торговли;
5. оказания услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;
6. оказания услуг общественного питания, осуществляемых при использовании зала площадью не более 150 м², а также через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;
7. оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, эксплуатирующими не более 20 транспортных средств;
8. размещения и распространения наружной рекламы;
9. оказания услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими для этих услуг общую площадь спальных помещений не более 500 м², а также торговых мест на рынках и других местах торговли, не имеющих торговых залов.

Юридические и физические лица на территории РФ, занимающиеся перечисленными видами деятельности могут добровольно перейти на данный режим.

Характерной особенностью плательщиков этого налога, как и других плательщиков, облагаемых в условиях особого режима налогообложения, является освобождение их от уплаты

налога на прибыль организаций, НДС (за исключением товаров, завозимых по импорту). Индивидуальные предприниматели не уплачивают налог на доходы физических лиц и налог на имущество, используемое в целях деятельности, облагаемой Единым налогом на вмененный доход.

Остальные налоги, взимаемые на территории РФ, уплачиваются на общих основаниях. Следует иметь в виду, что если предприятия и организации, наравне с деятельностью, облагаемой ЕНВД, осуществляют и другие виды деятельности, то возникает необходимость ведения раздельного учета.

Плательщики единого налога на вмененный доход не освобождаются от обязанностей агентов по начислению и уплате налога на доходы физических лиц относительно сумм выплаты вознаграждений за выполненные работы физическими лицами. Кроме того, за ними сохраняется обязанность уплаты обязательных взносов на формирование страховой части пенсионного фонда.

Объектом налогообложения по единому налогу является вмененный доход (ВД), рассчитываемый с учетом совокупности факторов, влияющих на его получение, в частности:

1. базовая доходность (Бд) – условная месячная доходность на единицу физического показателя, характеризующего вид деятельности в различных сопоставимых условиях (площадь, численность работников, количество автомобилей и т.д.);

2. корректирующие коэффициенты базовой доходности:

K_1 – коэффициент-дефлятор, соответствующий индексу изменения потребительских цен на товары в РФ, публикуемый Правительством РФ;

K_2 – коэффициент, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, определяемый представительными органами муниципалитетов для всех категорий налогоплательщиков.

Коэффициент K_2 определяется на календарный год в пределах от 0,005 до 1 включительно.

Сумма вмененного дохода определяется как произведение базовой доходности умноженной на количество физических единиц и умноженной на коэффициенты (последовательно) и на число месяцев налогового периода.

Налоговым периодом по единому налогу на вмененный доход признается квартал. *Ставка налога* – 15 % величины вмененного дохода.

Исходя из показателей, участвующих в исчислении налога расчет осуществляется по формуле:

$$1. \text{ВД} = \text{Бд} \times \text{количество физических ед.} \times (K_1, K_2) \times 3$$

$$2. \text{ЕНВД} = \text{Вд} \times 15 \%$$

Исчисленная сумма налога по итогам налогового периода налогоплательщиками уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за этот период, а также на сумму фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование и на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности.

При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50 %.

Уплата налога производится по итогам налогового периода не позднее 25 числа первого месяца, следующего налогового периода.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются не позднее 20 числа первого месяца, следующего налогового периода.

Вопросы для самопроверки:

1. Каковы отличия единого налога на вмененный доход от других форм налогообложения специальных режимов.
2. Сущность вмененного дохода и порядок его расчета.
3. Показатели, используемые при исчислении вмененного дохода.
4. Порядок установления и введения ЕНВД.
5. От каких налогов освобождаются организации, работающие в режиме единого налога на вмененный доход.
6. Понятие базовой доходности и ее установление.
7. Ставка, порядок исчисления налога.
8. Налоговый период и порядок расчетов с бюджетом.

Вопрос 4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции – особая система налогообложения, специальный налоговый режим, применяемый при выполнении соглашений, которые заключены в соответствии с Федеральным

законом от 30.12.1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции». Действие подобного режима выгодно как инвестору, так и государству: первый имеет благоприятные условия для вклада средств в поиск, разведку, а также добычу полезных ископаемых; государство приобретает гарантии получения части прибыли от этой деятельности. Режим применяется в течение всего срока действия соглашения о разделе продукции.

Для применения к таким соглашениям данного режима необходимо чтобы соглашение отвечало следующим требованиям:

- было заключено после проведения аукциона на предоставление права пользования недрами на иных условиях, чем раздел продукции в порядке и на условиях, которые определены п.2 ст.4 указанного ФЗ, и признания аукциона несостоявшимся;
- при выполнении соглашений, в которых применяется порядок раздела продукции, установленный п.2 ст. 8 ФЗ, доля государства составляет не менее 32 % от общего количества произведённой продукции;
- предусматривается увеличение доли государства в прибыльной продукции в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности для инвестора при выполнении соглашения. Показатели инвестиционной эффективности устанавливаются в соответствии с условиями соглашения.

Обычно соглашение о разделе продукции является договором, заключенным между Государством и предприятием (которое привлекли на данный объект по условиям конкурса), что обуславливает долевое участие Государства в разработке данного месторождения (не менее 25%), взамен компания получает право на возмещение расходов на определенных условиях прописанных в НК РФ.

Этот факт позволяет Государству привлекать инвестиции к "непривлекательным" месторождениям, а также пополнить казну за счет не налоговых поступлений.

Налогоплательщиком и *плательщиком* сборов при данном налоговом режиме является инвестор. Налогоплательщик и плательщик обязан:

1. Уплачивать соответствующие налоги и сборы, предусмотренные данным налоговым режимом, а также иные налоги и сборы, от уплаты которых не освобождает данный налоговый режим и которые обусловлены иными нормативно-правовыми актами.

2. Предоставить в налоговый орган соглашение о разделе продукции.

3. Предоставить в налоговый орган решение об утверждении результатов аукциона на предоставление права пользования участком недр на иных условиях, чем раздел продукции, в соответствии с Законом «О недрах» и признании аукциона несостоявшимся в связи с отсутствием участников.

Налогоплательщик и плательщик сборов может возложить свои обязанности на оператора, под которым понимаются созданные инвестором для этих целей на территории Российской Федерации филиалы или юридические лица либо привлекаемые инвестором для этих целей юридические лица, а также иностранные юридические лица, осуществляющие свою деятельность на территории РФ.

Данный налоговый режим *предусматривает замену* уплаты совокупности налогов и сборов, за исключением тех, которые предусмотрены пунктом 7 статьи 346.35 НК, разделом произведённой продукции в соответствии с условиями соглашения. В частности налогоплательщик и плательщик сборов освобождаются:

1. от уплаты региональных и местных налогов (по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления);

2. налога на имущество организаций в отношении основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат которые находятся на балансе налогоплательщика и используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашением;

3. таможенных пошлин;

4. транспортного налога (при условии использования имущества и транспорта исключительно для работ по соглашению).

Вопросы для самопроверки:

1. Необходимость введения специального налогового режима при реализации соглашений о разделе продукции (СРП).

2. Экономическое содержание, налогоплательщики СРП.

3. Особенности системы налогообложения при выполнении СРП.

4. Гарантии инвестору при реализации СРП.

5. Возмещаемые и не возмещаемые затраты инвестора.

Список используемой литературы:

1. «Конституция Российской Федерации» (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 №6-ФКЗ, от 30.12.2008 №7-ФКЗ).

2. «Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях» от 30.12.2001 N 195-ФЗ (принят ГД ФС РФ 20.12.2001) (ред. от 27.07.2010).

3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ (в редакции последующих законов), часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в редакции последующих законов).

4. «Таможенный кодекс Российской Федерации» от 28.05.2003 №61-ФЗ (принят ГД ФС РФ 25.04.2003) (ред. от 28.11.2009).

5. «Уголовный кодекс Российской Федерации» от 13.06.1996 №63-ФЗ (принят ГД ФС РФ 24.05.1996) (ред. от 27.07.2010).

6. Закон РФ от 21.03.1991 N 943-1 (ред. от 17.07.2009) «О налоговых органах Российской Федерации».

7. ФЗ от 24.07.2009г № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования»

8. ФЗ от 24.07.1998 N 125-ФЗ (ред. от 01.12.2014, с изм. от 30.09.2015) "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний".

9. ФЗ РФ от 2 апреля 2014 года № 52-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

10. Евстигнеев Е. Н. Налоги и налогообложение: теория и практика : учеб. пособие /Евстигнеев Е. Н., Викторова Н. Г. - М. :Проспект, 2013. - 520 с.

11. Скворцов О. В. Налоги и налогообложение: учебник /Скворцов О. В., - М. : Академия, 2014. - 272 с.

12. Скворцов О. В. Налоги и налогообложение. Практикум: учеб. пособие /Скворцов О. В., - М. :Академия, 2014. - 208 с.
13. Скворцов О. В. Налоги и налогообложение : учеб. для СПО /Скворцов О. В., - М. :Академия, 2013. - 272 с. - (Среднее профессиональное образование. Экономика и управление)
14. www.nalog.ru - Официальный сайт Федеральной налоговой службы
15. www.minfin.ru - Министерство финансов Российской Федерации
16. www.nalogkodeks.ru - Сайт журнала Налоговая политика и практика
17. Справочно-правовая система «Гарант»
18. Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

Учебное издание

Т.В. Скоробогатая

Налоги и налогообложение

для специальности 38.02.01 Экономика и бухгалтерский учет
(по отраслям)

Учебное пособие

Редактор Осипова Е.Н.

Подписано к печати 06.11.2015 г. Формат 60x84 1/16
Бумага печатная. Усл. п.л. 9,41. Тираж 25 экз. Изд. № 3816.

Издательство Брянского государственного аграрного университета
243365 Брянская обл., Выгоничский район, с. Кокино, Брянский ГАУ