НССУЗ НП

«Региональный финансово-экономический техникум»

УЧЕБНИК

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Учебник разработан в РФЭТ
на основе учебников и учебных пособий, рекомендованных
Министерством образования РФ

КУРСК 2010

Н23 Налоги и налогообложение : учебник [Электронный ресурс] ; Региональный финансово-экономический техникум. — Курск, 2010. — 356 с.

© Региональный финансово-экономический техникум, 2010 г.

СОДЕРЖАНИЕ

ПРИНЯТЫЕ СОКРАЩЕНИЯ ... 9
ВВЕДЕНИЕ ... 10
РАЗДЕЛ 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ... 12
ГЛАВА 1. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ И ФУНКЦИИ НАЛОГОВ ... 12
1.1. Эволюция теоретических представлений о сущности налога ... 12
1.2. Основополагающие признаки налога ... 14
1.3. Понятие «налог» ... 15
1.4. Понятие «сбор» ... 18
1.5. Элементы налога ... 19
1.6. Функции налога ... 23
Контрольные вопросы ... 27
ГЛАВА 2. ОСНОВОПОЛОГАЮЩИЙ ПРИНЦИПЫ НАОЛГООБЛОЖЕНИЯ ... 28
2.1. Эволюция взглядов на теорию принципов налогообложения ... 28
2.2. Современные принципы налогообложения. Экономические принципы ... 29
2.3. Организационные принципы налогообложения ... 32
2.4. Юридические принципы налогообложения ... 34
Контрольные вопросы ... 36
ГЛАВА 3. КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ ... 37
3.1. Классификация налогов по принадлежности к уровню власти ... 37
3.2. Классификация налогов по методу взимания ... 37
3.3. Классификация налогов по объекту обложения ... 40
3.4. Классификация налогов по способу обложения ... 41
3.5. Классификация налогов по применяемым ставкам ... 42
3.6. Классификация налогов по другим признакам ... 43
Контрольные вопросы ... 44
ГЛАВА 4. СУЩШНОСТЬ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ ... 45
4.1. Налоговая политика как косвенный метод государственного регулирования ... 45
4.2. Формы налоговой политики ... 45
4.3. Стратегия и тактика налоговой политики ... 46
4.4. Субъекты, принципы формирования, механизм, цели и методы налоговой политики ... 47
4.5. Инструменты налоговой политики ... 48
4.6. Научные основы налоговой политики ... 50
Контрольные вопросы ... 53
ГЛАВА 5. СУЩНОСТЬ НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ ... 54
5.1. Понятие налоговой реформы ... 54
5.2. Классификация налоговых реформ ... 54
5.3. Этапы налоговых реформ ... 55
5.4. Цели налоговых реформ ... 56
Контрольные вопросы ... 62
ГЛАВА 6. ГАРМОНИЗАЦИЯ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ ... 63
6.1. Основные направления гармонизации налоговых отношений ... 63
6.2. Инструменты гармонизации налоговых отношений ... 71
Контрольные вопросы ... 74
ГЛАВА 7. НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА (НАЛОГОВОЕ БРЕМЯ) ... 75
7.1. Эволюция взглядов на налоговую нагрузку ... 75
7.2. Роль и значение показателя налоговой нагрузки ... 76
7.3. Уровни исчисления налоговой нагрузки ... 76
Контрольные вопросы ... 83
ГЛАВА 8. ПЛАНИРОВАНИЕ НАЛОГОВ (НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ) ... 84
8.1. Сущность и основные цели налогового планирования ... 84
8.2. Налоговое планирование на макроуровне ... 84
8.3. Налоговое планирование на микроуровне ... 88
Контрольные вопросы ... 92
РАЗДЕЛ 2. СИСТЕМА НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ... 93
ГЛАВА 9. КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ ... 93
9.1. Роль налогов в формировании доходов бюджетов РФ ... 93

9.2. Понятие налоговой системы, ее важнейшие элементы ... 94
9.3. Классификация российской системы налогов и сборов по принадлежности к уровню власти ... 94
9.4. Прямые и косвенные налоги в системе налогов и сборов РФ ... 95
9.5. Классификация российской системы налогов и сборов по субъекту уплаты ... 95
9.6. Классификация налогов по принадлежности к звеньям бюджетной системы ... 97
9.7. Классификация налогов по объекту обложения ... 97
9.8. Группировка налогов по способу обложения ... 97
9.9. Классификация налогов в зависимости от применяемых ставок ... 98
9.10. Классификация налогов в зависимости от назначения и по источнику обложения ... 98
Контрольные вопросы ... 100
ГЛАВА 10. ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ... 101
10.1. Налоги в период централизованного управления экономикой ... 101
10.2. Преддверие организации налоговой системы России ... 101
10.3. Начало становления российской налоговой системы ... 102
10.4. Период неустойчивого развития ... 104
10.5. Подготовка налоговой реформы ... 105
10.6. Период реформирования ... 106
10.7. Современный этап развития ... 109
Контрольные вопросы ... 110
ГЛАВА 11. НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА РОССИЙСКОЙ ЭКОНОМИКИ ... 111
11.1. Особенности формирования показателя налоговой нагрузки ... 111
11.2. Направления снижения налоговой нагрузки ... 114
Контрольные вопросы ... 116
ГЛАВА 12. НАЛОГОВЫЕ СБОРЫ В СИСТЕМЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ ... 117
12.1. Экономическая сущность понятия «налоговая льгота» ... 117
12.2. Классификация налоговых льгот в российской налоговой системе ... 118
12.3. Совершенствование условий предоставления налоговых льгот ... 122
Контрольные вопросы ... 123
ГЛАВА 13. НАЛОГОВЫЕ РИСКИ В РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ ... 124
13.1. Понятие налоговых рисков ... 124
13.2. Субъекты, несущие налоговые риски ... 125
13.3. Источники возникновения налоговых рисков ... 125
13.4. Факторы возникновения налоговых рисков ... 125
13.5. Возможные потери и последствия налоговых рисков ... 126
13.6. Возможные пути снижения налоговых рисков ... 127
Контрольные вопросы ... 128
ГЛАВА 14. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ: СУЩНОСТЬ, УЧАСТНИКИ, ФУНКЦИИ ... 129
14.1. Сущность налогового администрирования ... 129
14.2. Органы, осуществляющие в Российской Федерации налоговое администрирование: их полномочия и функции ... 129
14.3. Функции налоговых администраторов ... 131
Контрольные вопросы ... 134
ГЛАВА 15. ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ ... 135
15.1. Налоговый кодекс РФ — основной инструмент реализации налоговой политики ... 135
15.2. Понятие налогового законодательства ... 135
15.3. Важнейшие нормы российского законодательства о налогах и сборах ... 136
Контрольные вопросы ... 139
ГЛАВА 16. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ ... 140
16.1. Налоговые органы — центральное звено налогового контроля в Российской Федерации ... 140
16.2. Налоговый контроль — основное право налоговых органов ... 140
16.3. Осуществление действий, обеспечивающих полное и своевременное внесение налогов в бюджетную систему ... 140
16.4. Изменение сроков уплаты налога или сбора ... 143
16.5. Контроль за правильностью применения цен ... 144
16.6. Другие права налоговых органов ... 146
16.7. Основные обязанности налоговых органов ... 146
Контрольные вопросы ... 149

ГЛАВА 17. ОБЯЗАННОСТИ И ПРАВА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ, НАЛОГОВЫХ АГЕНТОВ И ПЛАТЕЛЬЩИКОВ СБОРОВ 150
17.1. Главная обязанность налогоплательщика и плательщика сборов 150
17.2. Постановка на учет в налоговом органе 151
17.3. Ведение учета доходов и расходов, представление налоговой декларации 151
17.4. Другие обязанности налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов 153
17.5. Особые обязанности налоговых агентов 153
17.6. Права налогоплательщиков и плательщиков сборов 153
Контрольные вопросы 158
ГЛАВА 18. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ 159
18.1. Постановка на налоговый учет 159
18.2. Налоговые проверки, их виды 159
Контрольные вопросы 166
ГЛАВА 19. НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ 167
19.1. Понятие налогового правонарушения 167
19.2. Принципы привлечения к ответственности 167
19.3. Обстоятельства, исключающие или смягчающие вину 168
19.4. Виды налоговых правонарушений и санкции 168
Контрольные вопросы 171
ГЛАВА 20. ПРОБЛЕМЫ ЗАВЕРШЕНИЯ НАЛОГОВОЙ РЕФОРМЫ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ . 172
20.1. Основные причины длительности реформенных преобразований 172
20.2. Проблема реализации НК РФ как закона прямого действия 173
20.3. Проблемы исчисления и уплаты отдельных налогов 174
Контрольные вопросы 181
ГЛАВА 21. РАСПРЕДЕЛЕНИЕ НАЛОГОВ И НАЛОГОВЫХ ДОХОДОВ МЕЖДУ БУДЖЕТАМИ РАЗЛИЧНЫХ УРОВНЕЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ 182
21.1. Мировая практика распределения налогов и налоговых доходов между бюджетами 182
21.2. Эволюция межбюджетного распределения налогов и налоговых доходов в Российской Федерации 182
21.3. Методы распределения налогов и налоговых доходов между бюджетами, применяемые в Российской Федерации 184
Контрольные вопросы 187
РАЗДЕЛ 4. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ РФ 188
ГЛАВА 22. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (НДС) 188
22.1. Становление НДС и его значение 188
22.2. Плательщики НДС 189
22.3. Облагаемый оборот и объект налогообложения 190
22.4. Налоговые льготы и преференции 191
22.5. Налоговая база 196
22.6. Налоговые ставки 199
22.7. Порядок исчисления сумм НДС 202
22.8. Определение суммы налога, подлежащей взносу в бюджет 204
22.9. Сроки уплаты НДС в бюджет 205
22.10. Порядок возмещения, зачета или возврата излишне уплаченных сумм налога 206
Контрольные вопросы 208
ГЛАВА 23. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ 209
23.1. Эволюция налога на прибыль и его значение 209
23.2. Налогоплательщики 210
23.3. Объект налогообложения 211
23.4. Определение доходов в целях налогообложения 211
23.5. Определение расходов в целях налогообложения 213
23.6. Налоговая база 220
23.7. Налоговые льготы 224
23.8. Ставки налога 225
23.9. Порядок исчисления и сроки уплаты налога 226
23.10. Порядок исчисления и уплаты налога иностранной организацией 228
23.11. Налоговый учет 230
Контрольные вопросы 232

ГЛАВА 24. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ (НДФЛ) 233
24.1. История развития подоходного налога 233
24.2. Принципы обложения НДФЛ в российской налоговой системе 233
24.3. Роль НДФЛ в финансовом обеспечении потребностей государства 234
24.4. Плательщики НДФЛ 235
24.5. Объект обложения 235
24.6. Налоговая база 236
24.7. Доходы налогоплательщика, не подлежащие обложению НДФЛ 238
24.8. Налоговые вычеты 242
24.9. Налоговые ставки 247
Контрольные вопросы 251
ГЛАВА 25. АКЦИЗЫ 252
25.1. Место акцизов в системе налогов и сборов 252
25.2. Понятие подакцизных товаров 252
25.3. Плательщики акцизов 253
25.4. Объект налогообложения 253
25.5. Налоговая база 254
25.6. Налоговые ставки 255
25.7. Исчисление сумм акциза 255
25.8. Налоговые вычеты 259
25.9. Исчисление суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет 260
25.10. Порядок и сроки уплаты акциза в бюджет 261
Контрольные вопросы 263
ГЛАВА 26. НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ (НДПИ) 264
26.1. Эволюция налогообложения недропользования в российской налоговой системе 264
26.2. Плательщики налога 265
26.3. Объект обложения 265
26.4. Налоговая база 266
26.5. Налоговые ставки 267
26.6. Порядок исчисления и уплаты налога 268
26.7. Особый порядок исчисления НДПИ по нефти 269
Контрольные вопросы 270
ГЛАВА 27 ВОДНЫЙ НАЛОГ 271
27.1. Необходимость введения водного налога 271
27.2. Налогоплательщики и объект налогообложения 271
27.3. Налоговая база 272
27.4. Налоговые ставки 272
27.5. Порядок исчисления и уплаты налога 274
Контрольные вопросы 275
ГЛАВА 28. ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА 276
28.1. Плательщики государственной пошлины 276
28.2. Объекты обложения пошлиной 276
28.3. Ставки государственной пошлины 277
28.4. Налоговые льготы 278
28.5. Порядок уплаты пошлины в бюджет. Изменение срока уплаты 278
28.6. Порядок возврата или зачета уплаченной пошлины 279
Контрольные вопросы 281
ГЛАВА 29. СБОРЫ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ЖИВОТНОГО МИРА И ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ВОДНЫМИ БИОЛОГИЧЕСКИМИ РЕСУРСАМИ 282
29.1. Плательщики сбора и объекты обложения 282
29.2. Ставки сбора 282
29.3. Порядок исчисления и уплаты сборов в бюджет 285
Контрольные вопросы 286
ГЛАВА 30. ТАМОЖЕННАЯ ПОШЛИНА 287
30.1. Экономическое содержание таможенной пошлины 287
30.2. Виды таможенной пошлины 289
30.3. Плательщики таможенной пошлины, объект обложения, налоговая база 290
30.4. Ставки таможенной пошлины 292

30.5. Тарифные льготы и тарифные преференции ... 294
30.6. Порядок исчисления и уплаты таможенной пошлины ... 295
Контрольные вопросы ... 297
РАЗДЕЛ 5. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ ... 298
ГЛАВА 31. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ ... 298
31.1. Налогоплательщики ... 298
31.2. Объект налогообложения ... 298
31.3. Налоговая база, налоговый период ... 299
31.4. Налоговая ставка ... 300
31.5. Налоговые льготы ... 300
31.6. Порядок исчисления и уплаты налога ... 301
Контрольные вопросы ... 303
ГЛАВА 32. НАЛОГ НА ИГОРНЫЙ БИЗНЕС ... 304
32.1. Необходимость введения налога и принцип его построения ... 304
32.2. Плательщики налога, объект обложения и налоговая база ... 304
32.3. Ставки налога ... 305
32.4. Порядок исчисления и уплаты налога ... 305
Контрольные вопросы ... 307
ГЛАВА 33. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ ... 308
33.1. Плательщики налога ... 308
33.2. Объект налогообложения и налоговая база ... 308
33.3. Налоговые ставки ... 310
33.4. Порядок исчисления и уплаты налога ... 310
Контрольные вопросы ... 312
РАЗДЕЛ 6. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ ... 313
ГЛАВА 34. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ ... 313
34.1. Плательщики налога, объект обложения, налоговая база ... 313
34.2. Налоговые ставки ... 313
34.3. Льготы по налогу ... 313
34.4. Порядок исчисления и уплаты налога ... 314
Контрольные вопросы ... 316
ГЛАВА 35. ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ ... 317
35.1. Необходимость введения налога, его роль и значение ... 317
35.2. Плательщики налога, объект обложения ... 317
35.3. Налоговая база, налоговый период ... 318
35.4. Налоговые ставки ... 319
35.5. Налоговые льготы ... 319
35.6. Порядок исчисления и уплаты налога ... 320
Контрольные вопросы ... 323
РАЗДЕЛ 7. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ ... 324
ГЛАВА 36. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА ... 324
36.1. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) ... 326
36.2. Упрощенная система налогообложения (УСН) ... 333
Контрольные вопросы ... 341
ГЛАВА 37. ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ (ЕСХН) ... 342
37.1. Эволюция ЕСХН и его общая характеристика ... 342
37.2. Плательщики ЕСХН ... 343
37.3. Порядок и условия перехода на уплату ЕСХН ... 344
37.4. Объект обложения ... 344
37.5. Налоговая база. Налоговая ставка ... 345
37.6. Порядок исчисления и уплаты в бюджет ... 346
Контрольные вопросы ... 347
ГЛАВА 38. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СОГЛАШЕНИЙ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ (СРП) ... 348
38.1. Необходимость введения специального режима налогообложения при СРП. Понятия, используемые при заключении СРП ... 348
38.2. Налогоплательщики ... 348
38.3. Налоги, уплачиваемые при выполнении СРП ... 349

38.4. Особенности исчисления отдельных налогов при СРП 350
38.5. Особенности налогового контроля при СРП 353
38.6. Гарантии инвесторов при реализации СРП 354
Контрольные вопросы 356

ПРИНЯТЫЕ СОКРАЩЕНИЯ

Нормативные правовые акты

Конституция РФ — Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12.12.1993 (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции Российской Федерации от 30.12.2008 № 6-ФКЗ и от 30.12.2008 № 7-ФКЗ)

БК РФ — Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ

ЗК РФ— Земельный кодекс Российской Федерации от 25.10.2001 № 136-ФЗ

КоАП РФ — Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ

НК РФ—Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ; часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ

ТК РФ — Таможенный кодекс Российской Федерации от 28 мая 2003 г. № 61-ФЗ

УК РФ — Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ

Органы власти

Госкомстат России — Государственный комитет Российской Федерации по статистике

Госналогслужба РФ — Государственная налоговая служба Российской Федерации

Минфин России — Министерство финансов Российской Федерации

Росстат — Федеральная служба государственной статистики

ФНС России — Федеральная налоговая служба

ФТС России — Федеральная таможенная служба

Банк России — Центральный банк Российской Федерации

Прочие сокращения

ВВП — валовой внутренний продукт

гл. — глава (-ы)

ЕНВД — единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности

ЕС — Европейский союз

ЕСН — единый социальный налог

ЕСХН — единый сельскохозяйственный налог

ЕЭС — Европейское экономическое сотрудничество

ИНН — идентификационный номер налогоплательщика

ЛИФО — метод оценки по стоимости последних по времени приобретений

НДПИ — налог на добычу полезных ископаемых

НДС — налог на добавленную стоимость

НДФЛ — налог на доходы физических лиц

РСФСР — Российская Советская Федеративная Социалистическая Республика

РФ — Российская Федерация

СНГ — Содружество Независимых Государств

СРП — соглашения о разделе продукции

СССР — Союз Советских Социалистических Республик,

ст. — статья (-и)

УСН — упрощенная система налогообложения

ФИФО — метод оценки по стоимости первых по времени приобретений

ВВЕДЕНИЕ

В последние годы опубликовано немало учебников, учебных и учебно-методических пособий, монографий и другой научной литературы по проблемам налогов и налогообложения. Необходимость написания и издания еще одного учебника вызвана потребностью более углубленного рассмотрения и изучения не только практических, но и сугубо теоретических проблем налогообложения. Наметившееся отставание теоретических разработок от практической деятельности, особенно в условиях проводимой в нашей стране налоговой реформы, приводит к недостаточной проработке вносимых изменений в действующее налоговое законодательство. Вследствие этого в сложившейся налоговой системе России имеют место противоречия и нерешенные до конца вопросы, требующие постоянного внесения изменений и дополнений. Все это вызывает очевидные трудности в практической деятельности налогоплательщиков и контролирующих органов. Данное Положение вызывает настоятельную необходимость более углубленного исследования как теоретических проблем налогообложение, так и анализа сформированной налоговой системы.

Налоги всегда были и продолжают оставаться важнейшим инструментом осуществления экономической политики государства. Вместе с тем государство только в том случае Может реально использовать налоги через присущие им функции, прежде всего фискальную и стимулирующую, если в обществе создана атмосфера уважения к налогу, основанная на понимании как экономической необходимости существования налоговой системы, так и установленных государством правил взимания конкретных налогов.

В связи с этим знание налогового законодательства, порядка и условий его функционирования является непременным условием восприятия налоговой культуры как обществом в целом, так и каждым его членом. Следовательно, знание налогового законодательства, налоговая грамотность являются необходимым условием обеспечения успешного продвижения экономических реформ.

Цель настоящего учебника — оказание помощи в освоении и систематизации знаний в области налогообложения. Принципиальной особенностью предлагаемого учебника является углубленный подход как к теоретическим, так и к практическим вопросам налогообложения.

Задача автора состоит, прежде всего, в том, чтобы в первую очередь дать читателю четкие представления в области теории налогов. В учебнике раскрываются экономическая сущность и функции налогов, приводится их классификация. Делается попытка по-новому взглянуть на общепризнанные определения таких понятий, как «налог», «сбор», а также на содержание российской налоговой системы. Предметом исследования являются также проблемы налоговой политики и налоговой реформы. Особое внимание уделяется теоретическим аспектам планирования налогов, гармонизации налоговых отношений, налоговой нагрузки. Фундаментально исследованы актуальные проблемы организации налоговой системы в Российской Федерации. При этом значительное внимание уделено исследованию этапов развития российской налоговой системы, анализу распределения налоговой нагрузки в российской экономике, роли и значения налоговых льгот. Подробно излагаются малоисследованные вопросы налоговых рисков в российской налоговой системе.

Особое место занимает исследование действующей в России практики налогового администрирования, делается попытка обосновать данное понятие. Углубленно рассматриваются вопросы правового обеспечения налоговых отношений, организации налоговой службы, права и обязанности как налогоплательщиков, так и государства, система налогового контроля и ответственности за нарушения налогового законодательства. Много внимания уделяется проблемам завершения налоговой реформы в Российской Федерации, а также распределения налогов и налоговых доходов внутри бюджетной системы РФ. Подробно исследуются порядок исчисления и уплаты в бюджетную систему конкретных налогов и сборов, действующих в российской налоговой системе. Содержание учебника базируется на нормативных документах; законодательные и нормативные документы приводятся по состоянию на 1 июня 2009 г.

Первый раздел посвящен теоретическим основам налогообложения. Рассматриваются сущностные, основополагающие составляющие понятия «налог» и его функций. Критически оценена дефиниция налога, данная в НК РФ. Особое место в разделе уделено функциям налогов и их классификации. Всесторонне проанализировано экономическое содержание и показатели налоговой нагрузки на экономику в целом и на конкретного налогоплательщика. Раскрывается сущность налогового планирования на макро- и микроуровне. Принципиально новый подход предложен в изложении теоретических вопросов налоговой реформы и проблем гармонизации налоговых отношений. Раскрыта суть таких понятий, как «текущее (оперативное, краткосрочное) и перспективное финансовое и налоговое планирование», «народнохозяйственное

прогнозирование», объясняется процесс развития и совершенствования налоговой системы. Дано полное объяснение каждого из налоговых инструментов, показаны их взаимодействие и влияние на налоговую систему. Достаточно подробно рассмотрены вопросы налоговой политики государства, демонстрируется ее зависимость от состояния экономики, приоритетных целей государства.

Второй раздел учебника посвящен организации системы налогов и сборов в нашей стране. Подробно рассматриваются этапы развития российской налоговой системы. Здесь же анализируются проблемы налогового бремени российских налогоплательщиков, в том числе в сравнении с налоговым бременем в ряде индустриально развитых европейских и других государств. Подробно анализируются роль и значение налоговых льгот и налоговых рисков в системе налогообложения.

В *третьем разделе* рассмотрен комплекс вопросов организации налогового администрирования в Российской Федерации. Прежде всего, обосновывается авторское понятие налогового администрирования, исследуются его функции и участники. Подробно описываются: организация налоговой службы и налогового контроля в Российской Федерации, а также вопросы взаимоотношений налогоплательщиков и государства, права, обязанности и ответственность налогоплательщиков за налоговые правонарушения, полномочия и обязанности налоговых органов, установленные налоговым законодательством. Много внимания в данном разделе уделяется проблемам завершения налоговой реформы в России, рассмотрены и возможные пути их решения.

В *четвертом, пятом* и *шестом разделах* детально охарактеризованы основные виды федеральных, региональных и местных налогов, а также порядок их установления, взимания и применения. Рассматриваются также исторические аспекты, обусловившие введение конкретных видов налогов, их роль в формировании доходной части бюджетов всех уровней. Отдельная глава посвящена таможенной пошлине, несмотря на то, что она формально выведена из российской налоговой системы. В гл. 31 обосновывается необходимость включения данного платежа в налоговую систему России исходя из того, что таможенная пошлина обладает всеми признаками налога.

Седьмой раздел посвящен специальным налоговым режимам. Здесь исследованы не только экономическое содержание и цели введения каждого из четырех предусмотренных НК РФ специальных налоговых режимов, но и детально рассмотрена эволюция данного вида налогообложения и дан критический анализ их функционирования. При этом автор уделил особое внимание проблемам налогообложения организаций, действующих в сфере малого бизнеса.

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

Учебник подготовлен в полном соответствии с учебной программой по курсу «Налоги и налогообложение» и предназначен для высших учебных заведений как в качестве основного, так и вводного курса учебных заведений, и факультетов, специализирующихся на подготовке специалистов по налогообложению. Он будет полезен также для студентов и преподавателей экономических вузов и факультетов при изучении указанного курса. Кроме того, при подготовке учебника автор исходил из необходимости оказания возможной практической помощи работникам налоговой и финансовой систем страны, различных контролирующих органов, бухгалтерских служб организаций, а также налогоплательщикам независимо от того, в каких сферах деятельности они заняты. При этом автор не стремился создать универсальный инструктивный документ, который заменил бы собой все нормативные акты по налогообложению. Такая задача не ставилась и не могла ставиться. Опираясь на законодательные и нормативные акты по налогообложению, изложенный в учебнике материал ни к коей мере не дублирует их, а представляет в доступной для читателя форме. Учебник дает достаточно полное представление о порядке исчисления и уплаты конкретных налогов, установленных законом, льготах и условиях их применения и других важных вопросах, связанных с налогообложением.

Автор выражает глубокую признательность сотрудникам Счетной палаты РФ В.С. Сычеву и И.Н. Гуровой за помощь, оказанную в подготовке настоящей работы.

РАЗДЕЛ 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

ГЛАВА 1. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ И ФУНКЦИИ НАЛОГОВ

Налоги являются одним из древнейших финансовых институтов. Их возникновение обусловлено разделением общества на социальные группы и появлением государства. Вводившиеся на первых порах в исключительных случаях как нерегулярный взнос, налоги по мере формирования и развития государственности постепенно превратились с стройную систему платежей в государственную казну. Появление налогов обусловило необходимость выработки теоретических основ налогообложения, определения сущности данного понятия, отличающей его от других платежей и взносов. Первые теоретические выкладки о *налогах* относятся еще к середине XIII в., *когда один* из величайших ученых Средневековья Фома Аквинский сделал первые попытки обосновать отличительные признаки налога и установить определенные принципы его взимания. Несмотря на длительный процесс становления и развития экономической мысли в области налогообложения, наука не выработала до настоящего времени единого толкования понятия налога, независимого от политического и экономического строя общества, природы и задач государства. Мало того, некоторые современные российские исследователи вообще не считают целесообразным давать в налоговом законодательстве четкую формулировку определения дефиниции «налог». Об этом, в частности, пишет И.В. Горский в монографии «Налоговая политика России: проблемы и перспективы». При этом российские исследователи нередко ссылаются на опыт других стран, в законодательстве которых отсутствуют четкие и подробные формулировки понятия «налог». С подобными обоснованиями можно было бы согласиться, если бы не одно немаловажное обстоятельство. Налоговые системы западных стран складывались столетиями, и к настоящему времени в каждой стране сформирована стройная постоянная система налоговых отношений. В нашей же стране налоговая система находится в стадии формирования. Методом проб и ошибок к настоящему времени создана пока лишь основа налоговой системы России, и до завершения ее формирования должен пройти еще значительный период. До настоящего времени, несмотря на то, что с момента начала формирования российской налоговой системы прошло более 16 лет, не решены многие принципиальные теоретические и практические вопросы налогообложения.

Речь в данном случае идет даже не о многочисленных проблемах исчисления и уплаты конкретных видов налогов. Их действительно накопилось настолько много, что поправки в принятые главы НК РФ вводятся ежегодно в огромных количествах, отдельные главы Кодекса, не успев как следует «поработать», тут же переписываются практически заново. Но в данном случае речь идет о другом — о «наполнении» российской налоговой системы. К настоящему времени нет полной ясности в том, что же должно входить в российскую налоговую систему. В частности, много вопросов возникает в связи с исключением из налоговой системы таможенной пошлины и включением в нее единого социального налога. Мало того, в российской экономической науке и практике не сложилось четкого понимания того, зачем в налоговую систему введено такое понятие, как «сбор». К тому же неясно, почему одни из многих существующих в России сборов, платежей и взносов включены в налоговую систему, а другие — нет. Причина, думается, одна — отсутствие в российском налоговом законодательстве четкого и недвусмысленного понятийного аппарата. И пока не будет дано четких определений налога и сбора, законодательно отделенных от всех прочих видов неналоговых платежей и взносов, российское налоговое законодательство должно строго формализовать эту сложную экономическую категорию.

1.1. Эволюция теоретических представлений о сущности налога

Необходимость налогов предопределяется непосредственно функциями государства. Как отмечал Ж. Прудон, в сущности, вопрос о налоге есть вопрос о государстве. Теория и практика налогообложения развивались вместе с теорией государства и практикой его функционирования. Одновременно налоги были и остаются основообразующими источниками государственных доходов. На ранних этапах развития человеческого общества государственные доходы и расходы носили натурально-вещественный характер. В последующем налоги приобретают характер товарно-денежных отношений, а государственные доходы и расходы выражаются преимущественно в денежной форме. По образному выражению К. Маркса, «налоги — это материнская грудь, кормящая государство, или пятый бог наряду с собственностью, семьей, порядком и религией».

В условиях становления основ механизма рыночных отношений, когда еще не в полной мере заработал собственно рыночный механизм (т.е. на

современном этапе развития российской экономики), особо актуальной является система экономического принуждения в сочетании с финансовой заинтересованностью хозяйствующих субъектов. Главным звеном этой системы выступают налоги, которые по мере социально-экономического развития общества становятся основным финансовым инструментом экономической политики государства, одним из определяющих факторов развития предпринимательской деятельности, национальной экономики и международных экономических отношений, движения капиталов. Одновременно налоги должны восприниматься налогоплательщиками как форма участия в решении общенациональных задач.

Экономически правильное определение понятия налога имеет существенное значение, поскольку точное уяснение содержаний категорий «налог» и «сбор» способствует обоснованному и единообразному применению норм законодательства, определяющих право частной собственности налогоплательщика.

Кроме того, понятие налога должно быть одной из отправных точек при разработке законов, регулирующих порядок установления и взимания налоговых платежей; четкое понимание термина «налог» позволяет согласно праву ограничить объем полномочий и компетенцию как налогоплательщиков, так и контролирующих органов.

Исторические направления основных теоретических представлений о сущности налогов схематично показаны на рис. 1.1.

Рис. 1.1. Основные теоретические представления о сущности налогов

Взгляды на сущность налогов менялись в связи с экономическим прогрессом общества. Основоположником теоретического осмысления налогов является английский экономист У. Петти (1623— 1687). Он считал, что налоги должны быть пропорциональными, поскольку это обеспечивает «нейтральность» по отношению к разным по величине доходам. В XVII—XVIII вв. Ш. Монтескье, Ф. Вольтером, В.Р. Мирабо и другими экономистами была разработана теория «общественного договора». Согласно данной теории налог представляет собой договорную плату граждан государству за обеспечение их личной и имущественной безопасности. Позднее на базе аналогичных представлений о сущности налогов в период с XVIII по XIX в. появилась «теория обмена», в соответствии с которой посредством налогов граждане покупают государственные услуги по военной и правовой защите. Шотландский экономист А. Смит, развивая классическую налоговую теорию («теорию налогового нейтралитета»), считал, что налоги — это исключительно источник доходов государства.

В XIX в. швейцарский экономист Ж. Сисмонди разработал «теорию наслаждения». Согласно этой теории налог представляет собой аванс части состояния граждан для пользования услугами государства в перспективе.

По мнению экономистов А. Тьера и Дж. Р. Мак-Куллоха, налог по своей сути — это страховой платеж граждан государству. Представление о налоге как о юридической обязанности граждан перед государством сформировалось окончательно только к началу XIX в. Представители маржиналистской школы политэкономии Г. Госсен, У. Джевонс, К. Менгер и др. рассматривали налоги как средство уравнивания доходов. В конце XIX в. А. Маршалл писал, что налог представляет собой регулятор экономических процессов. Согласно Дж. Кейнсу налоги в сущности — это встроенные стабилизаторы рыночной экономики.

Автор теории монетаризма американский экономист М. Фридмен рассматривал налоги как регулятор денежного обращения. По мнению Н.И. Тургенева, основоположника теоретических представлений о сущности налогов в России, налоги представляют собой добровольные взносы граждан для государственных целей. Российские экономисты С.Ю. Витте, Ю.А. Гегемейстер, Е.Г. Осокин, В.А. Лебедев и др. рассматривали налоги преимущественно как средство обеспечения расходов государства.

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

1.2. Основополагающие признаки налога

Для конкретизации понятия «налог» необходимо исходить из того, что отличительной чертой налога как экономической категории является наличие у него признаков, которые схематично представлены на рис. 1.2.

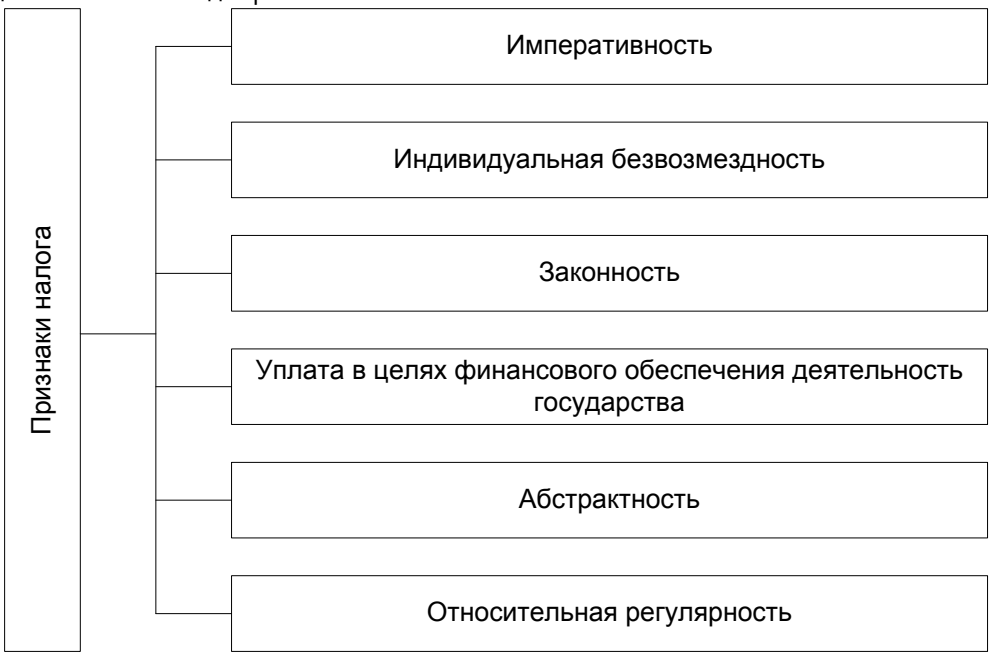

Рис. 1.2. Основные признаки налога

Признак *императивности* налога предполагает правовую обязанность безусловной, полной и своевременной уплаты налогов государству налогоплательщиком, или, иными словами, налог представляет собой обязательный платеж. Это означает, что налогоплательщик не имеет права отказаться от выполнения возложенной на него обязанности — платить налог в бюджет государства. В то же время налогоплательщик не вправе распоряжаться той частью стоимости, которая подлежит перечислению в государственный бюджет. Справедливости ради следует отметить, что в мировой налоговой истории допускалось право налогоплательщика не платить налоги, но это сопрягалось с весьма печальными для него последствиями. Так, например, все граждане Римской империи должны были сообщать цензору (государственному сборщику налогов) о размерах своего имущества для уплаты трибута (общепоимущественный налог со всех граждан Римской империи). Если гражданин не предоставлял данной информации, то он не уплачивал налог, одновременно утрачивая все права и становясь банкротом. Поэтому неслучайным представляется утверждение известного политического деятеля США Б. Франклина: «Платить налоги и умереть должен каждый...»

Индивидуальная безвозмездность налогов означает, что налогоплательщик не вправе рассчитывать на эквивалентную выгоду от государства. Это отличает налоги от других платежей и сборов, взимаемых государством с населения и юридических лиц возмездно и не являющихся поэтому налогами. При уплате налога происходит однонаправленное движение части

стоимости от налогоплательщика к государству без предоставления индивидуального эквивалентного возмещения отдельному плательщику за конкретное налоговое изъятие. Указанное движение не основано на конкретных договорах или специальных соглашениях и определении меноспособности изымаемой стоимости. В результате уплаты налогов обязательно происходит смена собственника — определенная доля частной собственности становится государственной. Действительно, налоги в отличие от заемных средств изымаются у налогоплательщика государством без каких-либо конкретных обязательств перед ним.

Таким образом, тот или иной налогоплательщик не может и не должен рассчитывать на получение эквивалентной выгоды от государства. Выполнение же государством своих функциональных обязанностей не может трактоваться как предоставление конкретному налогоплательщику эквивалентной выгоды. В связи с этим к налогам не относятся различного рода взносы, вклады, а также штрафы, уплачиваемые в соответствии с заключенными договорами. Не являются налогами и штрафные санкции за нарушение налогового и другого законодательства. Одновременно налоговые платежи являются индивидуальными, что исключает возможность абсолютного перенесения уплаты налога на другое лицо или на группу лиц.

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

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

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

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

1.3. Понятие «налог»

Официальное определение налога дано в первой части НК РФ.

В соответствии с гл. 8 НК РФ *налог* — это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

На наш взгляд, имеется, по крайней мере, шесть существенных замечаний к данному определению. *Во-первых,* в указанной формулировке отсутствует признак того, что данный платеж должен быть законодательно установлен, т.е. взимание налога может осуществляться только на правовой основе, по юридически установленным правилам. Ведь именно правовой характер налогов, как свидетельствует мировая и отечественная фискальная практика, является их главным преимуществом перед любыми другими формами обязательных изъятий в бюджетную систему страны или в государственные внебюджетные фонды. В данном случае отсылка к такому установленному в указанной формулировке признаку, как обязательность, думается, не совсем корректна. Дело в том, что понятия «обязательность» и «законность» — отнюдь не синонимы. Обязательность платежа может быть установлена не только законодательным актом, но и другим нормативным документом, принятым при этом не обязательно законодательным (представительным) органом власти. Такой нормативный документ может быть принят и соответствующим исполнительным органом власти. Для введения и уплаты налога необходим исключительно законодательный акт. Это должен быть закон особого рода, дающий право исполнительной власти применять данный налог.

Во-вторых, приведенное в НК РФ определение жестко увязывает налог с денежной формой его внесения. Подобная увязка ограничивает возможности уплаты налога в других формах. Денежная форма должна быть и фактически является основной формой уплаты налогов в любой налоговой системе. Но она не может быть и на практике не является единственной. Теория и мировая практика не исключают возможности уплаты налога в натуральной форме. В частности,

такое право получают налогоплательщики, участвующие в соглашениях о разделе продукции, которые платят налог в виде части добытых полезных ископаемых. Об этом, кстати, говорится в соответствующей главе НК РФ. Кроме того, российское (да и не только российское) налоговое законодательство предусматривает возможность взыскания налога при отсутствии денежных средств. На это, в частности, указывает ст. 45 НК РФ, в соответствии с которой налог может быть взыскан за счет другого (кроме денежных средств) имущества налогоплательщика. Напомним, что на ранних стадиях зарождения товарно-денежных отношений натуральная форма уплаты налога играла весьма существенную роль. Да и в современных условиях не исключается возможность возрождения натуральной формы налога, в частности, из-за расстройства отдельной национальной денежной системы.

Вместе с тем, на наш взгляд, не совсем состоятельны и попытки отдельных авторов обосновать свою позицию о возможности уплаты налогов не только в денежной форме самой природой налоговых отношений. В частности, в учебном пособии «Налоги и налогообложение» отмечается: «...указание на то, что налог может уплачиваться только из денежных средств налогоплательщика, исходит из неверного представления о природе современных налоговых отношений». По мнению авторов, применив подобную привязку, законодатель несколько исказил понимание экономической природы именно современных налоговых отношений. В связи с этим они разделяют такие понятия, как «налоговое обязательство» и «исполнение налоговых обязательств». Налоговое обязательство налогоплательщика, по их мнению, может быть выражено и действительно в современных налоговых отношениях выражается исключительно в денежной форме. Но если говорить об экономической категории, каковой и является налог, то нельзя увязывать ее содержание с состоянием экономических отношений на том или ином этапе развития общества. Как экономическая категория налог существовал задолго до современного состояния мировой экономики. Напомним, что в не столь уж далекие времена, как известно, налоговые обязательства выражались не столько в денежной, сколько в натуральной форме.

В-третьих, в данной дефиниции налога допущена явная неточность в определении порядка уплаты налога. В современных условиях функционирования налоговых систем большинства государств налоги не взимаются государством, как это установлено НК РФ, а уплачиваются плательщиками самостоятельно. Подобная практика установлена и в российской налоговой системе. Согласно положениям НК РФ налоговые органы — основной налоговый контролер государства, — как известно, не взимают налоги и сборы с плательщиков, а всего лишь контролируют соблюдение налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах. В отличие от них таможенные органы в Российской Федерации, как и в большинстве других стран, являются сборщиками налогов, уплачиваемых налогоплательщиками при пересечении границы. Только в этом случае правомерно говорить о взимании налогов с их плательщиков.

В-четвертых, вызывает обоснованное сомнение праводопустимость предусмотренной в рассматриваемом определении формы взимания налогового платежа как отчуждения принадлежащих организациям и физическим лицам на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств по следующим основаниям:

1) подобное отчуждение противоречит принципам свободы собственности, закрепленным конституциями большинства развитых стран, в том числе и России. Например, согласно Конституции РФ лишение имущества может быть произведено только по решению суда;

2) сам термин «отчуждение», исходя из общепринятого его применения, не совсем совместим с понятием налога, поскольку он трактуется и с юридической, и с общегражданской позиций «как отнимать, отбирать, конфисковать». При этом ни один словарь русского языка, ни один энциклопедический или экономический словарь не увязывает термин «отчуждение» с налогом. Ни в одном определении налога, данном как классиками политической экономии, так и виднейшими российскими и зарубежными теоретиками, в том числе и современными, не упоминается термин «отчуждение».

В-пятых, при определении налога как экономической категории не следует исходить из действующей практики его применения в отдельно взятой стране. В данном случае речь идет об имеющемся в определении налога указании на то, что налоги взимаются с физических и юридических лиц. Дело в том, что налоги могут взиматься (и взимаются на практике) не только с этих категорий налогоплательщиков. Обязанность по уплате налога часто возлагается не только на отдельных физических лиц, но и на различные объединения, которые могут и не являться юридическими лицами. В частности, во многих странах установлено посемейное обложение подоходным налогом, когда налогоплательщиком выступает не отдельное физическое лицо, а объединение всех членов определенной ячейки общества — семьи. К подобной практике обложения данным налогом неизбежно (рано или поздно) придет и российская налоговая система. В этом случае придется делать

поправки в определение понятия «налог», закрепленного в нынешней редакции НК РФ. Но содержание любой экономической категории не может меняться от условий ее практического применения.

И наконец, еще одно существенное *шестое замечание*. Данная в НК РФ дефиниция налога не учитывает один из принципиальнейших признаков налога — регулярность. Под понятие налога, данное в НК РФ, вполне можно отнести штраф, конфискацию и другие формы отчуждения имущества. Действительно, штраф обязателен к уплате, осуществляемой в форме отчуждения имущества. Он также безвозмезден и при этом поступает в бюджет для обеспечения деятельности государства и муниципалитетов.

Кроме перечисленных выше замечаний, определенные сомнения вызывает и используемый НК РФ при определении налога термин «платеж», на что указывают А. Аронов и В. Кашин. Действительно, слово «платеж» более подходит для отношений купли-продажи, поскольку в нем присутствует элемент оплаты каких-либо услуг или благ. Это слово ассоциируется с отношениями возмездности, получения чего-либо взамен. Поэтому можно было бы согласиться с авторами, которые при определении налога применяют термин «взнос». Таким образом, исходя из всего вышеизложенного можно дать следующее определение налога.

Налог — это обязательный, индивидуально безвозмездный, относительно регулярный и законодательно установленный государством взнос, уплачиваемый лицами, признанными налогоплательщиками, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Следует подчеркнуть, что в налогах концентрируется вся совокупность складывающихся в любой национальной экономике интересов вне зависимости от уровня развития, форм организации общества и государственного устройства страны. Из этого следует, что налог является комплексной категорией, т.е. одновременно экономической, финансовой и правовой (рис. 1.3).

Рис. 1.3. Налог — комплексная категория

Налог является *экономической* категорией, поскольку денежные отношения, складывающиеся между государством, с одной стороны, и юридическими и физическими лицами — с другой, носят объективный характер и имеют специфическое общественное назначение — мобилизацию финансовых ресурсов в распоряжение государства. Налоги представляют собой одну из важнейших форм реализации государством своего экономического права на получение части созданного в результате хозяйственной деятельности чистого дохода. Таким образом, налог как экономическая категория выражает реально существующие отношения, которые связаны с процессом изъятия части стоимости совокупного общественного продукта и национального дохода. Налог — такая же экономическая категория, как и прибыль, цена, доход и др.

Вместе с тем налог — это *финансовая* категория. Мобилизация с помощью налогов части стоимости совокупного общественного продукта и национального дохода и использование ее посредством системы государственных расходов представляют собой часть системы финансовых отношений. Налоги характеризуются общими свойствами, присущими всем финансовым отношениям, одновременно они имеют свои отличительные признаки и черты. Наряду с государственным кредитом, государственными расходами и другими финансовыми категориями налоги носят объективный характер, базируются на существовании различных форм собственности, реализуются через собственную форму движения, т.е. функции, и специфически выражают одну из частностей реально существующих финансовых отношений.

Одновременно налог является и *правовой* категорией. Императивная юридическая действенность налога составляет его основу как норма права. Будучи правовой категорией, налоги выражают объективные юридически формализованные отношения государства и налогоплательщиков в форме налогового законодательства, базовой составляющей государственного финансового права. Налог потому и является нормой права, что иначе как по закону, он уплачен быть не может. Налог, уплаченный не на основе закона, не является налогом по своей сути. Таким образом, налоги

представляют собой одну из главных форм реально существующих отношений между государством и налогоплательщиками, обеспечивающих властные правомочия государства.

1.4. Понятие «сбор»

Наряду с налогами в российскую налоговую систему включены также и сборы, на которые, так же как и на налоги, распространяется установленный НК РФ порядок исчисления, уплаты в бюджет, администрирования и налоговой ответственности за налоговые правонарушения и практически все другие условия.

В России, как и в других странах, существует множество платежей, взносов или сборов, уплачиваемых субъектами правоотношений. Но не все из них, а только отдельные установлены НК РФ и введены в налоговую систему. В связи с этим важно определить экономические и правовые условия отнесения того или иного платежа к налоговой системе. Данная проблема имеет не только теоретический, но и сугубо практический характер. Согласно положениям НК РФ ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать какие-либо взносы или платежи, обладающие установленными им признаками налогов или сборов, не предусмотренные кодексом. Следовательно, введение органами законодательной или исполнительной власти какого-либо обязательного платежа, сбора или взноса, по своим признакам подпадающего под установленное кодексом определение «сбор», но не включенного в установленный НК РФ перечень, будет являться незаконным.

В этой связи проанализируем определение сборов, которое в настоящее время имеется в НК РФ.

Под *сбором* в НК РФ понимается «обязательный взнос, взимаемый с организаций или физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)».

Как очевидно из данной формулировки, двумя характерными признаками сбора являются его обязательность и совершение соответствующими органами в отношении плательщика юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений или лицензий.

Сбор в данном случае хотя фактически и приравнен к налогу, но не обладает большинством присущих налогу признаков. В отличие от налога он, в частности, не имеет индивидуально-безвозмездного характера, не используется для финансового обеспечения деятельности государства или муниципальных органов. Не предусмотрено также, что он должен устанавливаться исключительно законом и направляться в бюджетную систему или во внебюджетные государственные фонды. В данной формулировке не содержится указания на относительную регулярность данного платежа. В отличие от данного в НК РФ определения налога в определении приравненного к нему сбора ничего не говорится о форме его внесения в бюджет.

Таким образом, под данное определение может подпасть любой установленный платеж, сбор или взнос, взимаемый государственными или муниципальными органами, и поэтому он не может быть признан законным, поскольку не включен в НК РФ.

Не случайно Высший Арбитражный суд РФ, Верховный Суд РФ и даже Конституционный Суд РФ вынуждены регулярно рассматривать жалобы юридических и физических лиц на незаконность установленных законодательными и исполнительными органами власти РФ сборов и платежей и принимать соответствующие решения.

При этом фактически все установленные и действующие на территории России платежи и сборы, не включенные в налоговую систему страны, решениями судебных инстанций признаны законными. И это при том условии, что они по всем признакам подпадают под определение сбора, данное в НК РФ!

Взять, например, такой вид обязательного платежа юридических и физических лиц, как оплата услуг Бюро технической инвентаризации (БТИ). Он представляет собой обязательный взнос, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщика государственным органом (БТИ) юридически значимых действий — выдачи соответствующих документов. В то же время данный взнос отсутствует в НК РФ. Между тем Верховный Суд РФ еще в 2000 г. признал, что этот взнос не обладает признаками налога. Основанием для такого решения послужило то обстоятельство, что данный платеж, по мнению Верховного Суда РФ, выступает в качестве возмещения расходов данного бюро по проведению обследований, составлению и выдаче соответствующих документов. Подобное обоснование не выдерживает серьезной критики, поскольку установленные расценки услуг БТИ (по крайней мере, в Москве) многократно превышают затраты на проведение обследований и выдачу документов. То же самое можно сказать и о таможенных сборах, которые не включены в российскую налоговую систему, но взимаются на основании других федеральных законов.

Еще меньше логики, на наш взгляд, в части обоснования законности установленных страховых взносов по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Как известно, эти страховые взносы, в отличие от других социальных взносов, не включены законодателем в состав Единого социального налога. Они устанавливаются федеральными законами о соответствующих видах социального страхования и уплачиваются в Фонд социального страхования РФ. Между тем, Конституционный Суд РФ в своем определении еще в июле 2003 г. установил, что по юридическому содержанию и социально-правовой природе указанные страховые взносы идентичны страховым взносам, которые в настоящее время заменены Единым социальным налогом. В частности, они также взыскиваются на началах обязательности, безвозвратности и индивидуальной безвозмездности. Несмотря на это, указанные страховые взносы продолжают взыскиваться с плательщиков, при том что они не вошли в российскую налоговую систему.

Можно привести еще множество примеров существования в нашей стране всевозможных взносов, сборов и платежей, ничем не отличающихся от сборов, включенных в налоговую систему, не являющихся налоговыми платежами, но продолжающих взиматься на основании других законодательных или нормативных актов. Исходя из данного в НК РФ определения сбора, являются незаконными взимаемые сегодня государственными уполномоченными органами многочисленные установленные законом лицензионные сборы, сборы за уборку территорий (как плата за коммунальные услуги) и т.д.

Ситуация с установлением различных сборов и платежей и отнесением их к разряду налоговых или неналоговых сегодня настолько запутана, что законодатель нередко переносит некоторые из них из одной категории в другую. Так, в частности, было с различными платежами, взыскиваемыми с недропользователей, как при подписании лицензионного соглашения, так и в процессе добычи полезных ископаемых. Эти платежи длительное время входили в российскую налоговую систему, а несколько лет назад при принятии главы НК РФ о налоге на добычу полезных ископаемых были переведены в разряд неналоговых платежей. После перевода законность взимания данных платежей неоднократно (и не без оснований) оспаривалась недропользователями в судебных инстанциях. Нельзя не вспомнить и несколько местных налогов, таких, в частности, как сбор за парковку автотранспортных средств, сбор за выдачу ордеров на квартиры, сбор за уборку территории. Эти платежи достаточно длительное время были включены в налоговую систему страны. Затем, в ходе налоговой реформы, они были совершенно справедливо выведены из налоговой системы. Действительно, данные платежи никак нельзя квалифицировать как налог. Но вот как сбор (в его современном понимании НК РФ) их вполне можно квалифицировать. Поэтому не совсем ясно, почему из многочисленных видов сборов, подпадающих под данное в НК РФ определение и действующих в Российской Федерации, в налоговую систему включены только государственная пошлина и сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

На наш взгляд, настало время упорядочить всю систему взимаемых в стране платежей, сборов и прочих взносов. При этом НК РФ должен регулировать правоотношения, возникающие исключительно при уплате налогов. Что же касается государственной пошлины и сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, то они по праву занимают место в российской налоговой системе. Как справедливо указывает И.В. Горский в отношении государственной пошлины, она «давно стала налогом и сохраняет свое название только в силу языковых традиций».

Что же касается понятия «сбор», то его, думается, вообще следует исключить из НК РФ. В отношении всех неналоговых платежей, взносов и сборов следовало бы принять специальный рамочный федеральный закон, определяющий порядок их установления и взимания. В данном законе должны быть прописаны права законодательных и исполнительных органов власти в этой области, в том числе федеральных, региональных и муниципальных. Законопроект также должен содержать порядок и основные принципы установления и функционирования неналоговых платежей, сборов и взносов, условия их введения и направления использования соответствующими органами полученных финансовых ресурсов. Вопрос о статусе сборов и иных платежей, не входящих в налоговую систему страны, следует решить раз и навсегда. Иначе любое принятое исполнительными и законодательными органами власти решение о введении даже экономически обоснованного и социально оправданного платежа всегда может быть опротестовано в судебном порядке, и судебные инстанции вынуждены будут искать хоть какие-нибудь аргументы для обоснования существования данного сбора или платежа.

1.5. Элементы налога

Объединяющим началом всех налогов являются их элементы, которые приведены на рис. 1.4.

Элементы налогообложения являются важным моментом, способствующим наиболее полному раскрытию сущности налога. Дело в том, что именно эти элементы наиболее полно характеризуют конкретное налоговое обязательство, а их совокупность определяет логику построения того или иного налога. Посредством элементов в законах о налогах собственно и устанавливается вся налоговая процедура, в частности порядок и условия исчисления налогооблагаемой базы и самой налоговой суммы, определяются ставки, сроки и другие условия налогообложения. Важно подчеркнуть, что само понятие каждого из элементов налога универсально, оно используется в налоговых процессах всеми странами мира. В экономической и финансовой литературе достаточно часто элементы налогов характеризуют как надстроечные инструменты, составляющие налоговый механизм.

Рис. 1.4. Основные элементы налогов

При этом законодательное определение рада элементов налогообложения является непременным условием, определяющим легитимность соответствующего налога. В НК РФ, в частности, прямо указывается, что налог может быть установлен только в том случае, если определены соответствующие элементы налогообложения.

Важно при этом подчеркнуть, что при всем многообразии элементов налогообложения НК РФ выделяет лишь некоторые из них, определяя их тем самым как обязательные элементы. Как видно на рис. 1.4, к категории обязательных элементов налогообложения Кодексом отнесены следующие: субъект налогообложения, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. При этом важно подчеркнуть, что обязанность уплачивать хот или иной налог возникает у налогоплательщика только в том случае, если в законе определены все без исключения указанные элементы налогообложения.

Кроме перечисленных выше, содержание налога может дополнительно характеризоваться также целым рядом других элементов налогообложения. Их отличительной особенностью является то, что применительно к тому или иному налогу они могут как устанавливаться, так и не устанавливаться в законе. В связи с этим они могут быть отнесены к категории необязательных элементов налогообложения. В данную категорию включаются следующие элементы налогообложения: налоговая льгота, источник налога, единица обложения, налоговый оклад, отчетный период, масштаб налога.

Говоря о субъекте налогообложения, важно отличать это понятие от понятия носителя налога. *Субъект налогообложения,* или налогоплательщик, — лицо (юридическое или физическое), на которое по закону возложена обязанность уплачивать налог.

В некоторых случаях налог может быть переложен плательщиком (субъектом) налогообложения на другое лицо, являющееся тем самым конечным плательщиком, или носителем налога. При этом необходимо отметить, что носитель налога формально не несет юридической ответственности за уплату налога, хотя и является фактически плательщиком через систему переложения налога. Это бывает в основном при взимании косвенных налогов. В этом случае субъектом налогообложения выступает производитель или продавец товара, а носителем налога — покупатель, потребитель товара. Владелец товара, работы и (или) услуги при их реализации получает с покупателя одновременно с ценой и налоговые суммы, которые затем перечисляет государству. Поэтому косвенные налоги нередко называют налогами на потребление. Таким образом, указанные налоги предназначаются для перенесения реального налогового бремени на конечного потребителя. Если налог непереложим, то субъект и носитель налога совпадают в одном лице. Иными словами, плательщиком косвенного налога или его части может стать и нередко становится производитель или продавец товара, когда источником уплаты данного налога (в неявной форме) становится прибыль производителя или продавца. Подобная ситуация возникает в тех случаях, когда предложение товара значительно превышает платежеспособный спрос на него в силу перенасыщенности рынка, когда спрос на товар падает из-за высокой доли косвенных налогов в цене, что делает товар недоступным основной массе потребителей, или же когда имеет место абсолютное или относительное снижение реальных доходов населения. Подобное положение складывается и в случае неконкурентоспособности товара, а также других причин, например трудностей, возникших при его реализации. Для разрешения создавшейся проблемы налогоплательщик вынужден или снижать цену за счет уменьшения издержек производства или прибыли, или же сокращать объемы производства и реализации. В этом случае косвенные налоги выполняют регулирующую функцию, направленную на стимулирование предприятий к снижению издержек производства и повышению конкурентоспособности продукции.

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

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

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

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

Налоговая ставка, или, как ее еще называют, норма налогового обложения, представляет собой величину налога на единицу измерения налоговой базы. В зависимости от предмета (объекта) налогообложения налоговые ставки могут быть *твердыми* (специфическими) или *процентными* (адвалорными). Твердые ставки устанавливаются в абсолютной сумме на единицу обложения независимо от размеров доходов или прибыли. Процентные ставки устанавливаются к стоимости объекта обложения и могут быть *пропорциональными, прогрессивными* и *регрессивными*. По содержанию налоговые ставки согласно теории налогов подразделяются на три вида:

1) маргинальные — это налоговые ставки, приведенные в налоговом законодательстве;

2) фактические (средние) налоговые ставки — представляют собой отношение суммы уплаченного налога к величине налоговой базы;

3) экономические ставки — определяются как отношение суммы уплаченного налога к размеру всего полученного дохода.

Порядок исчисления налога представляет собой методику определения суммы налога, причитающегося к уплате налогоплательщиком с соответствующего объекта налогообложения. В мировой практике налогообложения применяются три способа исчисления налогов:

1) кумулятивный способ, при котором начисление налога производится нарастающим итогом с начала налогового периода. Причитающаяся к уплате в бюджет сумма налога также определяется нарастающим итогом, но уменьшается на сумму налога, Удержанного ранее. Указанный способ применяется при исчислении причитающихся платежей по прямым налогам, в частности по налогу на прибыль;

2) некумулятивный способ, когда налоговая база облагается по частям за каждый налоговый период, вне зависимости от суммы налога, исчисленного в предыдущем налоговом периоде. В таком порядке рассчитываются косвенные налоги, в частности НДС;

3) по отдельным налогам может применяться так называемый смешанный способ. Он представляет собой сочетание кумулятивного и некумулятивного способов. Данный способ применяется по налогу на доходы физических лиц при наличии прогрессивной шкалы налогообложения в случае, когда налогоплательщик имеет доход по основному и по не основному месту работы. В российской налоговой практике при наличии плоской шкалы налогообложения по данному налогу применяется кумулятивный способ исчисления налога.

Порядок и сроки уплаты налога представляют собой законодательно установленные способы перечисления налога получателю. Порядок и сроки уплаты налога в мировой практике, в том числе и в российском налоговом законодательстве, устанавливаются применительно к каждому налогу при соблюдении общих правил, установленных в законе. В частности, при установлении порядка уплаты налога допускается возможность как их единовременной уплаты, так и уплаты в течение налогового периода предварительных (авансовых) платежей по результатам отчетных периодов с окончательным перерасчетом по итогам налогового периода. Законодательством может предусматриваться возможность уплаты налогов как в наличной, так и в безналичной форме. Кроме того, порядок уплаты налога должен предусматривать возможность (или невозможность) уплаты в иностранной валюте.

Сроки уплаты налога в зависимости от конкретных обстоятельств могут быть привязаны либо к фиксированным (конкретным) календарным датам, либо к истечению определенных периодов времени, исчисляемых годами, кварталами, месяцами, днями, либо к событиям или действиям, с которыми увязывается такая уплата налога. При этом имеется особенность в определении срока уплаты налогов, по которым налоговая база рассчитывается налоговым органом. В этом случае обязанность по уплате налога возникает у налогоплательщика не ранее даты получения налогового уведомления.

Согласно российскому налоговому законодательству конкретный порядок и сроки уплаты налогов устанавливаются применительно к каждому налогу: по федеральным налогам — НК РФ, по региональным и местным налогам — соответственно законами субъектов РФ и

нормативно-правовыми актами органов местного самоуправления.

Налоговые льготы — полное или частичное освобождение от налогов субъекта в соответствии с действующим законодательством. В конечном счете налоговые льготы ведут к уменьшению облагаемого объекта. Одновременно налоговые льготы могут реализовываться в различных формах отдельно для каждого налога в соответствии с целями национальной налоговой политики.

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

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

Источник налога характеризует экономический показатель, за счет которого налогоплательщик должен в соответствии с действующим законодательством уплатить соответствующую сумму налога. Законодательством большинства стран, как правило, в качестве источника уплаты налога предусматриваются различные формы доходов (прибыль, заработная плата и т.д.). Практически не используется в качестве источника капитал налогоплательщика, поскольку в противном случае возникает угроза утраты возможности уплачивать налог. Поэтому уплата налога за счет капитала производится по решению суда, когда отсутствуют другие источники погашения задолженности по налогам. Источник налога в отдельных случаях (по некоторым налогам) может совпадать с объектом обложения. В частности, подобное положение имеет место по налогу на прибыль.

Законодательством РФ установлены следующие источники налогов: общая сумма выручки (НДС, акциз), прибыль (налог на прибыль, государственная пошлина), издержки производства и обращения (НДПИ, земельный налог), финансовые результаты деятельности (налог на имущество организаций).

Единица обложения (масштаб налога) представляет собой определенную законом количественную меру измерения объекта обложения. Для обеспечения принципа равенства и справедливости распределения налогового бремени единица обложения выражается в различных формах. Поэтому она зависит от объекта обложения и может выступать в натуральной или денежной форме (стоимость, площадь, масса, объем товара и т.д.). Единицей обложения, например, по уплате налога на добычу полезных ископаемых является объем добытого природного газа, по земельному налогу — сотая часть гектара, гектар; по налогу на доходы физических лиц — рубль.

Налоговый оклад представляет собой сумму налога, уплачиваемую налогоплательщиком с одного объекта обложения.

Отчетный период — это установленный законодательством срок, по истечении которого налогоплательщик обязан уплатить авансовые платежи по соответствующему налогу и представить контролирующему органу предусмотренную законодательством отчетность по данному налогу. По отдельным видам налогов налоговый и отчетный периоды могут совпадать. В частности, в российской налоговой системе это положение имеет место по НДС и НДПИ. По большинству же налогов налоговый и отчетный периоды не совпадают.

1.6. Функции налога

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

Каждая из выполняемых налогом функций проявляет внутреннее свойство, признаки и черты данной экономической категории, а также показывает, каким образом реализуется общественное назначение налога как части единого процесса воспроизводства, инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов. Функции представляют собой формы движения налогов как финансовой категории. Именно функции налогов предопределяют их роль и значение во всей совокупности финансовых отношений. Каждая из функций налога реализует то или иное назначение налога, во взаимодействии образуя систему.

В настоящее время в экономической науке нет единой устоявшейся точки зрения на количество выполняемых налогом функций.

При этом отдельные ученые называют только две такие функции — *фискальную* и *экономическую*. Они полагают, что указанные

функции охватывают весь спектр налоговых отношений, включая их влияние как на экономику в целом, так и на отдельные хозяйствующие субъекты. По мнению других ученых, кроме фискальной и экономической функции, налоги выполняют, по меньшей мере, еще три функции: распределительную, стимулирующую и контрольную.

Считается, что первое разграничение функций налогов характерно для развитых рыночных отношений. Подобный разброс мнений далеко не случаен, поскольку сторонники наличия только одной экономической (или распределительной, или регулирующей) функции сверх фискальной функции при раскрытии ее экономической сути определяют различные сегменты этой функции, отображающие процессы распределения, стимулирования и контроля. Иначе и не может быть, поскольку все функции налога не могут существовать независимо одна от другой, они взаимосвязаны и взаимозависимы и в своем проявлении представляют собой единое целое. Таким образом, различия во взглядах на количество выполняемых налогом функций не являются принципиальными.

Разграничение функций налога носит в значительной мере достаточно условный характер, поскольку они осуществляются одновременно, и отдельные черты одной функции непременно присутствуют в других функциях.

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

Основная задача органов власти как раз и состоит в том, чтобы при умелом сочетании всех присущих налогу функций, исходя из экономической, социальной и политической обстановки в обществе, усиливать влияние одних функций и ослаблять действие других. Однако в последнее время отдельные исследователи выдвигают достаточно оригинальные теории, обосновывающие наличие у налогов исключительно одной лишь фискальной функции. Об этом, в частности, пишет проф. И.В. Горский в выпущенной под его редакцией монографии «Налоговая политика России: проблемы и перспективы». При этом отказ от наличия у налогов других функций в основном мотивируется тем, что данные функции проявляются, как правило, не налогом как таковым, а разного рода налоговыми изъятиями, такими, например, как льготы, которые сами по себе противоречат сущности налогообложения. Хотелось бы в первую очередь не согласиться с тем положением, что льготы и другие преференции чужды налогу. По-видимому, не требуется доказательств того, что налоговая льгота, налоговая ставка, налоговая база — это неотделимые от налога его элементы. При их отсутствии налог — это уже не налог. Кроме того, необходимо учитывать еще одно обстоятельство. В частности, стимулирующая функция может проявляться и без участия отдельных элементов налога. Сами налоги как таковые стимулируют, например, снижение издержек производства и обращения в условиях перенасыщения рынка, усиления конкурентной борьбы и т.д. Государство может стимулировать развитие отдельных отраслей и территорий, внося изменения в структуру налоговой системы страны, а именно, вводя одни налоги и отменяя другие. Думается, что было бы более обоснованным, не упрощая данную проблему, говорить все же о *четырех функциях налога*. Это дает возможность выделить характерные особенности, присущие только данной функции, с тем, чтобы государство могло более активно использовать налоги как инструмент рыночного управления экономикой. Схематично функции налога показаны на рис. 1.5.

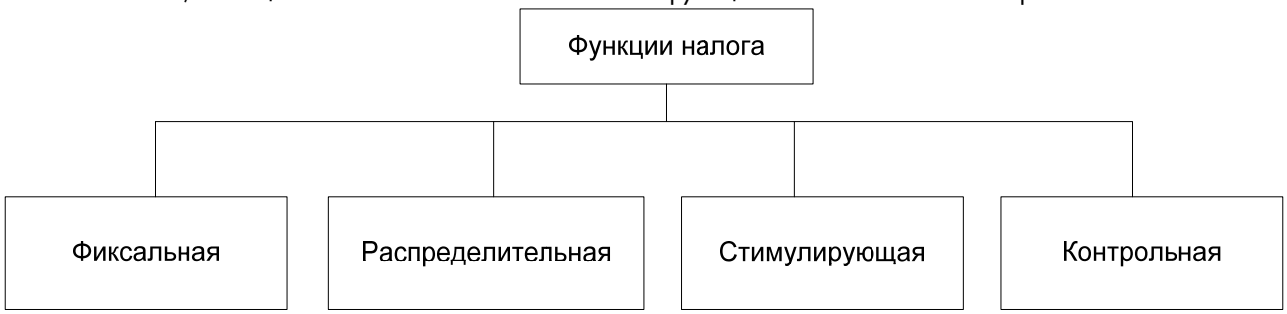

Рис. 1.5. Функции налога

Рассмотрим суть и механизмы налоговых функций. *Фискальная* функция (от лат. *fiscus* — фиск, т.е. государственная казна) является основной функцией налога. Фиском в Древнем Риме называлась военная касса, где хранились предназначенные к выдаче деньги. С конца I в. до н.э. фиском стала называться частная казна императора, находившаяся в ведении чиновников и пополнявшаяся доходами с императорских провинций. С IV в. н.э. фиск — единый общегосударственный центр Римской империи, куда стекались все виды доходов, налогов и

сборов, производились государственные расходы и т.д. Отсюда, собственно, и пошло обозначение государственной казны термином «фиск». Фискальная функция носит всеобъемлющий характер, распространяется на всех физических лиц и все юридические лица, которые согласно действующему налоговому законодательству обязаны уплачивать налоги. Данная функция изначально характерна для любого налога, любой налоговой системы любого государства. И это естественно, ведь главное предназначение налога — образование государственного денежного фонда путем изъятия части доходов организаций и граждан для создания материальных условий функционирования государства и выполнения им собственных функций — обороны страны и защиты правопорядка, решения социальных, природоохранных и ряда других задач. Так, по определению К. Маркса, экономическим воплощением существования государства являются налоги. Часто считается, что все остальные функции налогов в какой-то мере являются производными фискальной функции, поскольку фискальная направленность налога хотя и не является исключительной, но всегда остается основообразующей. Именно благодаря фискальной функции создаются реальные объективные предпосылки для вмешательства государства в экономические отношения, т.е. в процесс перераспределения части стоимости ВВП. Ведь в конечном счете с помощью фискальной функции налогов происходит огосударствление строго необходимой части стоимости ВВП. При этом с развитием рыночных отношений и повышением экономического благосостояния общества значение фискальной функции возрастает, что является ответной реакцией на международное обобществление капитала в условиях глобализации, расширение деятельности государства, усложнение процесса современного производства, возникновение новых социальных проблем. Именно фискальная функция предопределяет появление и проявление других функций налога.

С фискальной наиболее тесно связана *распределительная* функция налога, выражающая его экономическую сущность как особого централизованного, фискального инструмента распределительных отношений. Суть данной функции заключается в том, что с помощью налогов через бюджет и внебюджетные фонды государство перераспределяет финансовые ресурсы из производственной сферы в социальную, осуществляет финансирование крупных межотраслевых целевых программ, имеющих общегосударственное значение. Несомненно, особо важным представляется направление перераспределяемых финансовых ресурсов в инвестиции в капитале и фондоемкие секторы экономики с длительными сроками окупаемости затрат, т.е. переложение повышенных рисков с экономических субъектов на государство. Система налоговых ставок, права органов государственной власти субъектов РФ и местного самоуправления по их установлению, а также бюджетная система позволяют перераспределять финансовые ресурсы и по территориям страны.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Контрольные вопросы

1. Каковы исторические направления основных теоретических представлений о сущности налогов?
2. Какие признаки характеризуют налог?
3. Почему определение налога, приведенное в первой части НК РФ, представляется неполным?
4. Обоснованно ли включение сборов в налоговую систему?
5. Какие категории проявляются в налоге одновременно?
6. Какие элементы содержат налоги?
7. Каковы основные признаки классификации налоговых ставок?
8. В чем состоит отличие прямых налогов от косвенных?
9. Какие функции присущи налогам?

ГЛАВА 2. ОСНОВОПОЛОГАЮЩИЙ ПРИНЦИПЫ НАОЛГООБЛОЖЕНИЯ

Потребность в выработке определенных правил налогообложения появилась с возникновением налогов, и фактически с этого момента данная проблема стала привлекать внимание теоретиков финансовой науки. И это не случайно, поскольку без соблюдения общих, единых для всех фундаментальных требований, сформированных на основе положений теории, невозможно построение оптимальной, справедливой и эффективной системы налогообложения. Несмотря на воздействие различных экономических, политических и социальных условий при формировании налоговых систем различных стран, они построены с соблюдением таких правил и положений. Естественно, что национальные налоговые системы отличаются друг от друга: по видам и структуре налогов, налоговым ставкам, способам взимания, фискальными полномочиями органов власти разного уровня, по уровню, масштабам и количеству предоставляемых льгот и ряду других важнейших признаков. Вместе с тем эти системы объединяет совокупность основополагающих принципов налогообложения.

2.1. Эволюция взглядов на теорию принципов налогообложения

В основу современной мировой налоговой системы положены принципы налогообложения, разработанные основоположником классической политической экономии шотландским экономистом А. Смитом. Мировоззрение этого теоретика финансовой науки строилось на индивидуалистических теориях государства и налогов, в соответствии с которыми государство должно было как можно меньше обременять налогоплательщика. Что касается интересов государства, то согласно его теории налоги должны были удовлетворять минимальные потребности казны. В своем труде «Исследование о природе и причинах богатства народов», изданном в 1776 г., А. Смит впервые сформулировал четыре основные правила налогообложения. Суть их состоит в следующем.

Правило *равномерности* гласит, что подданные всякого государства обязаны участвовать в поддержке правительства по возможности сообразно со своими средствами, т.е. соответственно тем доходам, которые получает каждый под покровительством правительства. Это правило нередко в экономической теории называется также принципом справедливости, поскольку оно призывает к всеобщности обложения и равномерности его распределения между всеми гражданами.

Суть правила *определенности, или известности,* состоит в том, что налог, который следует уплачивать каждому, должен быть определен точно, а не произвольно. Время его уплаты, способ и размер налога должны быть ясны и известны как самому плательщику, так и всякому другому.

Правило *удобства* означает, что каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, какие удобны для плательщика. Это правило означает необходимость устранения формальностей и упрощение акта уплаты налогов.

Исходя из правила *экономности* каждый налог должен быть устроен так, чтобы он извлекал из кармана населения возможно меньше сверх того, что поступает в казну государства. Этот принцип налогообложения утверждает необходимость рационализации системы налогового администрирования и сокращения расходов на его осуществление. Заметим, что действовавшая в XVIII в. откупная система приводила к тому, что в казну государства нередко поступало менее половины собранных с населения налогов.

Справедливости ради необходимо отметить, что некоторые ученые еще до А. Смита сформулировали определенные положения, относящиеся к принципам налогообложения. Например, идеи о необходимости равномерности налогообложения, определенного удобства для налогоплательщика и возможно меньшего налогового гнета до А. Смита высказывали В.Р. Мирабо (1761 г.), Ф. Юсти (1766 г.), П. Верри (1771 г.). В частности, французский экономист В.Р. Мирабо считал, что налогообложение должно основываться непосредственно на самом источнике дохода, быть с ним в постоянном соотношении и не обременяться издержками взимания.

Однако именно А. Смит сумел не только четко и ясно сформулировать, но и научно обосновать указанные положения, чем заложил фундамент теоретической разработки принципиальных основ налогообложения.

Как очевидно из указанных принципов, они построены А. Смитом исходя из интересов одной стороны налоговых отношений — налогоплательщика. Поэтому сформулированные им принципы получили название *«декларация прав плательщика»*.

В отличие от А. Смита, считавшего налоги источником покрытия непроизводительных расходов государства, немецкий экономист А. Вагнер исходил из теории коллективных потребностей. В соответствии с этой теорией конце XIX в. он объединил в четыре группы принципов девять основных правил налогообложения:

1) финансовые:

- достаточность налогообложения;
- эластичность, т.е. подвижность, налогообложения;

2) экономико-хозяйственные:

- надлежащий выбор источника налогообложения (доход или капитал);
- разумность построения системы налогов, считающейся с последствиями и условиями их предложения;

3) этические принципы, или принципы справедливости:

- всеобщность налогообложения;
- равномерность налогообложения;

4) принципы налогового администрирования:

- определенность налогообложения;
- удобство уплаты налога;
- максимальное уменьшение издержек взимания.

При этом А. Вагнер, в отличие от А. Смита, исходил, в первую очередь, из интересов государства. Он считал необходимым построение такой системы налогообложения, которая была бы способна обеспечить повышение сбора налогов при увеличении потребностей в государственных расходах.

Вместе с тем все же нельзя представлять А. Вагнера защитником исключительно государственных интересов. Действительно, в основу сформулированных им основных принципов налогообложения он положил интересы государства. Но иначе и быть не может. Налоги и вводятся для того, чтобы обеспечить потребности государства в финансовых средствах. В то же время А. Вагнер не исключил из предложенных им принципов ни одного положения, установленного А. Смитом. Не был он и поборником чрезмерного налогообложения. Он прекрасно понимал, что налоговое бремя имеет определенные разумные границы, превышение которых чревато недобором налоговых сборов в будущем. Об этом красноречиво говорит установленный им принцип разумности построения системы налогов, считающейся с последствиями и условиями их предложения.

Подкрепление и определенное развитие принципы налогообложения А. Смита получили в труде российского ученого Н.И. Тургенева «Опыт теории налогов» (1818 г.). Касаясь правила справедливости, он отмечал, что каждый налог имеет свои неудобства и поэтому при введении налогов следует избирать те из них, которые сопряжены с меньшими неудобствами. При этом Н.И. Тургенев указывал на необходимость установления умеренных налогов. Он в своем труде особо подчеркивал необходимость соблюдения принципа равного распределения налогов между всеми гражданами согласно их доходам. К числу важнейших принципов Н.И. Тургенев относил также определенность налога, сокращение издержек, удобство взимания налогов. Существенным развитием теории налогообложения явилось положение Н.И. Тургенева о целесообразности взимания налога не с самого капитала, а с дохода, причем чистого дохода, с тем, чтобы не истощать источники государственных доходов.

Таким образом, в теории налогообложения была заложена основа системы принципов налогообложения, сочетающей интересы как государства, так и налогоплательщиков.

Практическое применение вышеназванные принципы налогообложения получили лишь в начале XX в., когда после Первой мировой войны в экономике многих стран назрели и стали осуществляться налоговые реформы.

Между тем налоговая теория не ограничивается этими классическими принципами и правилами. По мере развития и совершенствования налоговых систем развивалась и финансовая наука, в которой уточнялись старые и выделялись новые принципы налогообложения.

2.2. Современные принципы налогообложения. Экономические принципы

Разработанные в XVIII—XIX вв. и уточненные в XX в. с учетом реалий экономической и финансовой теории и практики принципы налогообложения в настоящее время сформированы в определенную систему. Указанную систему принципов можно объединить в три направления налогообложения (рис. 2.1).

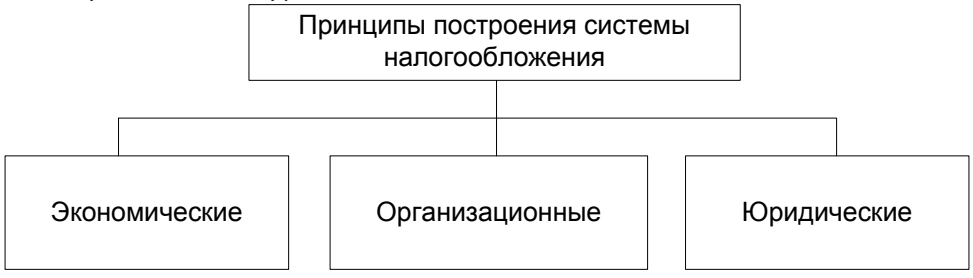

Рис. 2.1. Современные принципы построения системы налогообложения

Рассмотрим более подробно экономические принципы налогообложения, которые приведены на рис. 2.2.

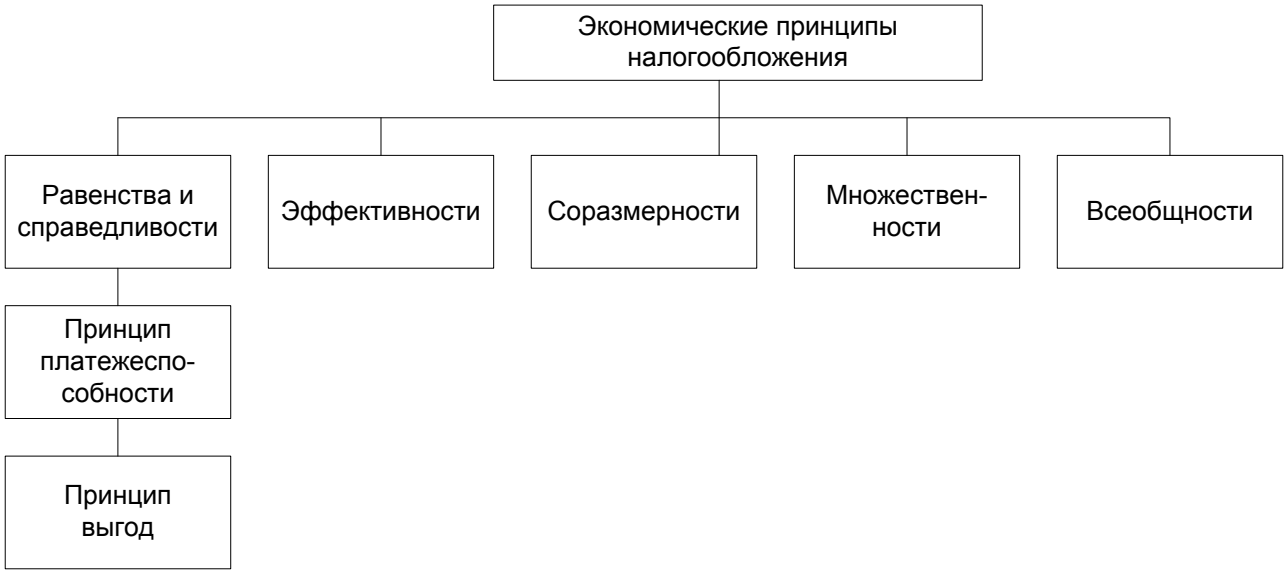

Рис. 2.2. Экономические принципы налогообложения

В первую очередь в ряду экономических принципов необходимо выделить принцип *равенства* и *справедливости*. Согласно этому принципу распределение налогового бремени должно быть равным и каждый налогоплательщик должен вносить справедливую Долю в государственную казну. Все юридические и физические лица должны принимать материальное участие в финансировании потребностей государства соизмеримо доходам, получаемым ими под покровительством и при поддержке государства. Одновременно обложение налогами должно быть всеобщим и равномерно распределяться между налогоплательщиками. Равенство и справедливость налогообложения должны быть обеспечены в двух аспектах: вертикальном и горизонтальном.

Исходя из принципа равенства и справедливости в *вертикальном аспекте* налоги должны взиматься в строгом соответствии с материальными возможностями конкретного налогоплательщика. Под равенством и справедливостью А. Смит понимал налогообложение исключительно по пропорциональному признаку, т.е. взимание налога соразмерно доходу или имуществу налогоплательщика. Иначе и не могло быть, если вспомнить господствовавшую тогда в странах Западной Европы систему налогообложения. Ее основу, как известно, в то время составляли косвенные налоги, причем основное налогообложение приходилось на предметы первой необходимости. Другими словами, в то время фактически существовала регрессивная шкала налогообложения: чем большее состояние имел налогоплательщик, тем меньшую долю налога он платил. Более бедные слои населения, наоборот, платили в форме налогов при покупке соли, хлеба, сахара и других товаров первой необходимости значительно большую долю от своих доходов. Таким образом, идеи А. Смита о равенстве и справедливости в то время являлись исключительно прогрессивными и достаточно смелыми. Современное же понимание данного принципа трактуется иначе, чем во времена А. Смита: с большего дохода должен уплачиваться и больший налог. Таким образом, современные налоговые системы строятся в основном на прогрессивном налогообложении доходов, а зачастую — и капитала. Вместе с тем должны больше платить налогов и те налогоплательщики, которые получают от государства больше материальных или иных благ.

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

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

Второй подход в реализации принципа равенства и справедливости состоит в способности налогоплательщика *уплачивать налоги*. В данном случае этот подход не связан со структурой

расходов бюджета. Каждый платит свою долю в зависимости от платежеспособности.

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

Среди экономических принципов налогообложения существеннейшим является принцип *эффективности,* который фактически состоит из двух самостоятельных принципов, объединенных общей идеологией эффективности:

1) налоги не должны оказывать влияние на принятие экономических решений или, по крайней мере, это влияние должно быть минимальным. Иными словами, налоги не должны мешать развитию производства, одновременно содействуя проведению политики стабилизации и развитию экономики страны. Эффективная налоговая система подразумевает наличие в ней инструментов, стимулирующих экономический рост, хозяйственную активность граждан и организаций. Реализация этого принципа возможна лишь при условии, что налог устанавливается не на производительный капитал, а именно на доход. Главная идея здесь состоит не в отрицании возможности обложения производительного имущества, а в том, что размер налога не должен превышать величины, приводящей к его сокращению;

2) максимальная эффективность каждого конкретного налога выражена в низких издержках государства и общества при сборе налогов и содержании налогового аппарата. Иными словами, административные расходы по управлению налоговой системой и соблюдению налогового законодательства должны быть минимальными.

Соблюдение второго принципа в современных условиях осложняется в связи с ростом затрат на содержание налоговых и других контролирующих органов, вызванных необходимостью борьбы с теневой экономикой и укрывательством от налогообложения. Финансовые издержки государства растут также в связи с усложнением налогового законодательства и необходимостью укрепления материально-технической базы контролирующих органов.

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

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

Другим не менее важным аспектом этого принципа выступает недопустимость «бюджета одного налога», поскольку при неожиданном изменении экономической или политической ситуации доходная часть бюджета может просто не состояться. Множественность налогов позволяет создать предпосылки для проведения государством гибкой налоговой политики, в большей мере уловить платежеспособность налогоплательщиков, выровнять и сделать общее налоговое бремя менее заметным, отразить разнообразие форм доходов с учетом всех сторон экономической деятельности граждан и организаций, воздействовать на потребление и накопление.

Кроме того, из принципа множественности следует эффект взаимодополняемости налогов, согласно которому искусственная оптимизация по одному налогу неизменно влечет за собой рост платежей по другому. Соблюдение принципа множественности налогов усложняет для недобросовестных налогоплательщиков возможности укрывательства от налогообложения.

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

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

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

2.3. Организационные принципы налогообложения

Проанализируем организационные принципы налогообложения, которые представлены на рис. 2.4.

Рис. 2.4. Организационные принципы налогообложения

Значимым при формировании налоговой системы является принцип *универсализации* налогообложения. Суть его можно выразить двумя взаимосвязанными требованиями:

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

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

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

Исключительное значение, особенно в условиях федеративного государства, имеет соблюдение принципа *разделения налогов по уровням власти.* Этот принцип обязательно должен быть закреплен в законе. Он устанавливает следующее: каждый орган власти (федеральный, региональный, местный) наделяется конкретными полномочиями в области введения, отмены налогов, Установления льгот, ставок налогов и других элементов налогообложения. В то же время зачисление

налогов в бюджеты разных уровней должно регулироваться соответствующим бюджетным законодательством. В частности, это может быть отражено в базовом федеральном законе (в России это БК РФ) или же ежегодно утверждаться в соответствующих законах о федеральном и региональных бюджетах.

Существенным является принцип *единства налоговой системы*. Данный принцип вытекает из единства финансовой политики, включая налоговую политику, единства самой налоговой системы, а также единства экономического пространства. Исходя из этого принципа не должны устанавливаться налоги, нарушающие единство экономического пространства и налоговой системы страны. Поэтому недопустимо введение налогов, которые могут прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение в пределах территории страны товаров, работ и (или) услуг или финансовых средств или как-то иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций. Не должны, в частности, устанавливаться налоги, ограничивающие перемещение физических лиц, товаров, работ и (или) услуг между разными территориями или муниципальными образованиями внутри страны, вывоз капитала за пределы территории внутри одного государства либо ограничивающие капиталовложения в пределах другой территории или муниципального образования страны. Налоговая система должна исключать возможность экспорта налогов. В связи с этим не должны устанавливаться региональные либо местные налоги для формирования доходов бюджета любого уровня, если их уплата переносится на налогоплательщиков других внутригосударственных территориальных образований.

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

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

Рациональная и устойчивая налоговая система невозможна без соблюдения принципа *определенности*. Налоговые законы не должны толковаться произвольно. Одновременно налоговая система должна быть понята и принята большей частью общества. Исходя из этого налоговое законодательство должно быть законом прямого действия, исключающим необходимость издания поясняющих его инструкций, писем, разъяснений и других нормативных документов исполнительной власти. Нельзя допускать толкования законодательства по налогообложению органами исполнительной власти. Согласно этому принципу сумма, способ и время платежа должны быть совершенно точно и заранее известны налогоплательщику. Это создает устойчивость основных видов налогов и налоговых ставок в течение ряда лет. В то же время налоговая система должна быть гибкой и легко адаптируемой к изменяющимся социально-экономическим условиям. При этом должна обеспечиваться возможность уточнения ее с учетом изменений политической и экономической конъюнктуры на основе ежегодно принимаемых государством законов по вопросам государственного бюджета. Принцип определенности налога означает, иными словами, что каждый должен знать, какие налоги, в каком порядке и в какие сроки он должен уплачивать.

При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Налог не может считаться установленным, если не определены плательщики данного налога, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Неопределенность норм в законах о налогах может привести к произволу со стороны государственных органов и должностных лиц в отношениях с налогоплательщиками, нарушению прав граждан и организаций.

Принцип *одновременности обложения* означает, что в нормально функционирующей налоговой системе не допускается обложение одного и того же источника или объекта двумя или несколькими налогами. Иными словами, один и тот же объект может облагаться налогом только одного вида и только один раз за определенный законодательством налоговый период. Соблюдение данного принципа в современных условиях усложняется вследствие углубления процесса глобализации мировой экономики и связанного с ним широкого перелива капитала. В этих условиях неизбежно обложение одного и того же дохода налогами в двух и более странах.

Решение этой проблемы найдено за счет подписания межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения.

2.4. Юридические принципы налогообложения

Рассмотрим юридические принципы налогообложения, представленные на рис. 2.5.

Рис. 2.5. Юридические принципы налогообложения

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

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

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

Важным является принцип *приоритетности налогового законодательства*. Его суть заключается в том, что акты, регулирующие отношения в целом и не связанные с вопросами налогообложения, не должны содержать нормы, устанавливающие особый порядок налогообложения. Это означает, что если в «неналоговых» законах присутствуют нормы, касающиеся налоговых отношений, то применять их можно только в том случае, если они подтверждены нормами, содержащимися в налоговом законодательстве, и соответствуют им. Таким образом, при коллизии норм должны применяться положения именно налогового законодательства. Данный принцип нельзя понимать расширительно, поскольку он касается лишь тех случаев, когда затрагиваются положения, касающиеся сферы исключительно налогового регулирования, в частности установления льгот для отдельных налогоплательщиков, индивидуальных налоговых ставок, особых условий налогообложения и т.д.

В российской экономической литературе нередко выделяется еще один принцип налогообложения, а именно научный *подход к формированию налоговой системы*. Суть этого принципа авторы видят в том, что величина налоговой нагрузки на налогоплательщика должна позволять ему иметь доход после уплаты налогов, обеспечивающий нормальное функционирование. Согласно этому принципу недопустимо при установлении ставок налога исходить из сиюминутных интересов пополнения государственной казны в ущерб развитию экономики и интересам налогоплательщика. Нетрудно заметить, что содержание этого принципа практически полностью совпадает с положениями принципа соразмерности налогов. Поэтому думается, что выделять научный подход в установлении налогов в качестве принципа не следует. Вместе с тем нельзя отрицать, что применение на практике любого принципа налогообложения требует серьезного научного подхода и анализа.

Содержание как всей системы принципов в целом, так и каждого направления не является общепринятым в мировой теории и практике.

Вместе с тем существуют принципы, которые являются неоспоримыми и признаются в качестве аксиомы, и принципы, которые не являются бесспорными, поскольку они или вытекают из какого-либо общепризнанного принципа, или же дополняют его.

В то же время приведенные принципы налогообложения представляют собой ключевые положения, которыми необходимо руководствоваться при формировании и совершенствовании налоговой системы с учетом конкретных экономических, политических и социальных условий развития общества. Каждая страна для обеспечения стабильного и поступательного развития своей экономики обязана учитывать изложенные базовые принципы построения налоговой системы, просчитывать все экономические и социальные последствия при *отступлении от того или иного принципа.*

Отдельные принципы налогообложения, такие, как множественность налогов, удобство, экономность и некоторые другие, достаточно легко выполнимы и даже обязательны. Абсолютное же соблюдение других принципов, например равенства и справедливости, соразмерности и некоторых других, практически невозможно, но государство обязано стремиться к их соблюдению при построении налоговой системы.

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

Из вышесказанного становится ясно, почему же экономическая наука к настоящему времени так и не определила окончательно все принципы налогообложения.

Контрольные вопросы

1. Каковы основные правила налогообложения, сформированные шотландским экономистом А. Смитом?
2. Какие принципы налогообложения были предложены А. Вагнером?
3. Каковы основные направления принципов построения современных налоговых систем?
4. Какие экономические принципы налогообложения применяются в настоящее время?
5. В чем состоит принцип равенства и справедливости?
6. Что представляет собой принцип эффективности налогообложения?
7. Каковы основные организационные принципы налогообложения?
8. В чем заключается суть принципа универсализации налогообложения?
9. На каких юридических принципах базируются современные системы налогообложения?

ГЛАВА 3. КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ

Важное место в теории налогообложения занимает вопрос налоговой классификации. Классификация налогов представляет собой их группировку по определенным критериям и признакам. Такая группировка может проводиться в зависимости от методов установления и взимания налогов, по характеру применяемых ставок и объектов обложения, по способу или источнику обложения, по принадлежности к определенному уровню управления и т.д. Классификация налогов имеет не только теоретическое, но и сугубо практическое значение, поскольку позволяет характеризовать налоговую систему в целом, проводить необходимый анализ, составлять отчетность. Классификация налогов важна и для сравнительного анализа налоговых систем разных стран, поскольку простое сопоставление перечня и видов налогов не может объективно дать верного результата. Схематично данная классификация представлена на рис. 3.1.

3.1. Классификация налогов по принадлежности к уровню власти

В первую очередь следовало бы остановиться на делении налогов в зависимости от того, какой уровень власти устанавливает важнейшие элементы налога и вводит его в действие. По этому признаку Налоги подразделяются на *государственные* и *местные*. В унитарных (единых) государствах, состоящих из центральных государственных органов власти и муниципальных органов, существуют государственные налоги, устанавливаемые и вводимые в действие органами государственного управления, и местные налоги, важнейшие элементы которых устанавливаются и вводятся в действие местными органами власти.

В федеративных государствах, в том числе в Российской Федерации, государственные налоги в свою очередь подразделяются на *федеральные* и *региональные* (субъектов РФ). Федеральные налоги устанавливаются федеральным налоговым законодательством и являются обязательными к уплате на всей территории страны. Перечень региональных налогов устанавливается федеральным законодательством, но эти налоги вводятся в действие региональными законами (законами субъектов РФ, земель и т.д.) и являются обязательными к уплате на соответствующей территории. Вводя в действие региональные налоги, представительные (законодательные) органы власти регионов определяют, как правило, налоговые ставки по соответствующим видам налогов, но в пределах, установленных федеральным законодательством, налоговые льготы, порядок, сроки уплаты налогов, а также некоторые другие элементы налога. Таков же порядок введения местных налогов с той лишь разницей, что они вводятся в действие муниципальными представительными органами.

В связи с происходящими процессами глобализации появилась и такая разновидность налогов, как *межгосударственные*. В частности, в Европейском сообществе действует единый налог на импортную (из третьих стран) продукцию сельскохозяйственного производства, средства которого поступают в бюджет этого сообщества. Вполне вероятно появление отдельных видов межгосударственных налогов в рамках СНГ и Союзного государства России и Беларуси, в частности, для финансирования совместных межгосударственных программ и других целей.

3.2. Классификация налогов по методу взимания

В зависимости от метода взимания налоги делятся на прямые и косвенные, выше мы уже говорили о них. Исторически сложилось так, что указанное разделение осуществляется на протяжении почти трех столетий по критерию перелагаемости налогового бремени. Впервые данный критерий был введен в оборот в конце XVII в. Дж. Локком. На протяжении десятилетий перечень налогов, относимых к прямым или косвенным, менялся в соответствии с изменявшейся теорией налогообложения. Но суть данного разделения оставалась одна: прямые налоги — это те, бремя которых должен нести непосредственно налогоплательщик, а косвенные налоги могут быть переложены им на других лиц. В настоящее время принято считать, что *прямые* налоги устанавливаются непосредственно на доход или имущество налогоплательщика. В связи с этим при прямом налогообложении денежные отношения возникают непосредственно между налогоплательщиком и государством. Примером прямого налогообложения в российской налоговой системе могут служить такие налоги, как налог на доходы физических лиц, налог на прибыль, налоги на имущество как юридических, так и физических лиц и ряд других. В данном случае основанием для обложения служат владение и пользование доходами и имуществом.

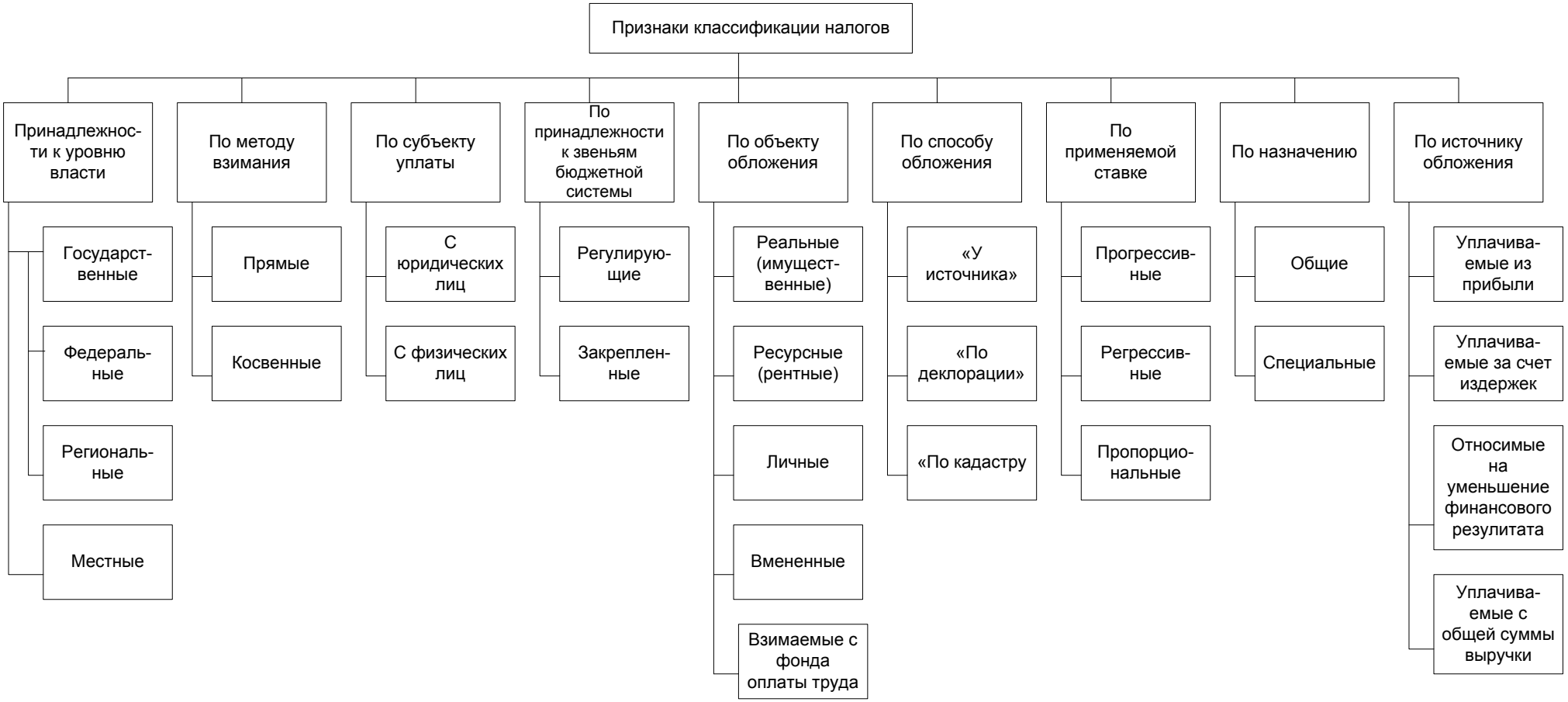

Рис.3.1. Признаки классификации налогов

Косвенные налоги в отличие от прямых взимаются в процессе движения доходов или оборота товаров, работ и услуг. Эти налоги включаются в виде надбавки в цену товара, а также в тариф на работы или услуги и оплачиваются потребителем. Таким образом, косвенные налоги непосредственно связаны с той деятельностью, которой занимается налогоплательщик. Владелец товара (работы или услуги) при их реализации получает с покупателя одновременно с ценой и налоговые суммы, которые затем перечисляет государству, поэтому косвенные налоги нередко называют налогами на потребление. Таким образом, указанные налоги предназначаются для перенесения реального налогового бремени на конечного потребителя. При косвенном налогообложении субъектом налогообложения является продавец товара, работы или услуги, выступающий в качестве посредника между государством и фактическим плательщиком налога—потребителем этого товара (работы или услуги). Примерами косвенного налогообложения могут служить НДС, акцизы и таможенные пошлины.

Косвенные налоги являются наиболее простыми для государства с точки зрения их взимания, но также и достаточно сложными для плательщика с точки зрения укрывательства от их уплаты. Привлекательность для государства эти налоги имеют еще и потому, что их поступление в казну напрямую не связано с финансово-хозяйственной деятельностью субъекта налогообложения и фискальный эффект достигается в условиях падения производства и даже убыточной работы организаций.

Тем самым косвенное налогообложение обеспечивает устойчивость доходной базы государства, особенно в условиях высоких темпов инфляции. При этом косвенные налоги являются менее болезненными для налогоплательщика и как бы незаметны для него.

Вместе с тем государство использует и прямые налоги. Прямые налоги непосредственно связаны с характеристикой налогоплательщика и взимаются соответственно в зависимости от уровня дохода или стоимости принадлежащей ему собственности (имущества). Они применяются государством для того, чтобы под налоговое воздействие попало как можно большее число объектов деятельности налогоплательщика: создающее материально-техническую основу деятельности имущество предприятий, рабочая сила, потребляемые в производстве ресурсы, доход. При прямом налогообложении усиливается зависимость размера уплачиваемых налогоплательщиком налогов от эффективности его деятельности. Сочетание в налоговой системе прямых и косвенных налогов создает достаточную устойчивость налоговых поступлений и одновременно усиливает зависимость размера уплачиваемых налогоплательщиком налогов от эффективности его деятельности. Поскольку косвенные налоги в большинстве своем заложены в цене, и если эта цена приемлема для рынка, то они автоматически перекладываются на покупателя, не оказывая тем самым существенного влияния на возможности хозяйствующего субъекта по расширенному воспроизводству. В подобной ситуации косвенный налог представляется в виде надбавки к цене, за которую производитель готов продать товар, работу и (или) услугу. В противоположность им прямые налоги, исчисленные с соответствующих баз, в более значительной мере сокращают возможности по расширенному воспроизводству, отвлекая большую часть дохода, которая соответствует равновесной цене.

Вместе с тем в практической деятельности в связи с колебаниями рыночной конъюнктуры указанные различия зачастую нивелируются. Вследствие этого деление налогов на прямые и косвенные носит характер определенной условности. Действительно, в современных условиях вполне реальна ситуация, когда налогоплательщик получает возможность переложить уплату налога, относимого к прямым, на другое лицо. В частности, такой возможностью обладает собственник движимого и недвижимого имущества при сдаче данного имущества в аренду. При создании благоприятной конъюнктуры на рынке на арендатора будут переложены собственником, соответственно, налог на имущество или налог на владельцев транспортных средств путем включения суммы данного налога (или его части) в ставку арендной платы. При отсутствии должной конкуренции производителем может быть переложен любой прямой налог (или часть его) на покупателя его продукции. Даже такой труднопереносимый налог, как НДФЛ, может быть переложен физическим лицом — индивидуальным предпринимателем на покупателя его товара, работы или услуги, если это ему позволит сложившаяся конъюнктура рынка.

С другой стороны, плательщику косвенного налога, например акциза, не всегда представляется возможность переложить его целиком на потребителя. В условиях, например, резкого падения спроса и вызванного этим снижением отпускных цен уплату части косвенного налога налогоплательщик может осуществить за счет сокращения собственной прибыли. Не всегда может быть осуществлено и переложение другого косвенного налога — таможенной пошлины. Это имеет место, например, в случае уплаты пошлины физическим лицом за товары, ввозимые в страну для личного потребления.

Таким образом, резюмируя сказанное, можно констатировать важнейшее отличие прямых налогов от косвенных. Прямые налоги зависят и соответственно могут корректироваться исходя из индивидуальной характеристики налогоплательщика, косвенные же налоги такой зависимости не имеют, поскольку этими налогами облагаются обороты по купле-продаже, и ни уровень дохода, ни стоимость имеющегося у налогоплательщика имущества не влияют на размер налогового платежа.

Соотношение прямых и косвенных налогов в различных странах зависит от уровня их экономического развития. В налоговых системах высокоразвитых стран преобладающее значение имеют прямые налоги. В странах же с неустойчивой экономикой доминирующее положение занимают косвенные налоги.

Косвенные налоги в свою очередь подразделяются на акцизы, государственную фискальную монополию и таможенные пошлины.

Акцизы бывают индивидуальные и универсальные. *Индивидуальные акцизы* представляют собой обложение отдельных видов товаров, сырья, готовой продукции. Индивидуальные акцизы могут устанавливаться также и по группам товаров. Ярким примером индивидуального акциза являются действующие практически во всех странах мира акцизы на алкоголь и табак.

Универсальными акцизами облагаются, как правило, обороты организаций (объемы реализации, продаж и т.д.). Ярким примером универсального акциза является НДС, который применяется в мировой налоговой системе с конца 1960 — начала 1970-х гг., а в Российской Федерации — с 1992 г. *Государственная фискальная монополия* представляет собой полную или частичную монополию государства на доходы от производства и продажи отдельных видов товаров, к которым, как правило, относятся спиртные напитки, соль, табачные изделия. В налоговой практике государственная фискальная монополия используется не всеми странами; отсутствует она и в российской налоговой системе.

Таможенная пошлина — это обязательный платеж, взимаемый таможенными органами при ввозе товара на таможенную территорию или вывозе товара с этой территории и являющийся неотъемлемым условием ввоза или вывоза. В зависимости от вида внешнеторговой операции устанавливаются ввозные и вывозные таможенные пошлины. Таможенные пошлины в большинстве стран устанавливаются только на импортные товары. Экспорт товаров, как правило, обложению таможенными пошлинами не подлежит, но в отличие от других стран в России установлены и экспортные пошлины. В Российской Федерации таможенная пошлина выведена из налоговой системы и таким образом не является налогом. В связи с этим ставки и некоторые другие элементы таможенной пошлины устанавливаются не законом, а Правительством РФ.

3.3. Классификация налогов по объекту обложения

По объекту *обложения* налоги также подразделяются на несколько видов. Среди прямых налогов выделяют реальные (имущественные), ресурсные (рентные), личные, вмененные и налоги, взимаемые с фонда оплаты труда.

Реальными (имущественными) налогами облагаются продажа, покупка или владение имуществом, и их взимание не зависит от индивидуальных финансовых возможностей налогоплательщика. К ним, в частности, относятся земельный налог, налог на имущество и некоторые другие.

С реальными налогами тесно связаны *ресурсные* платежи, взимание которых определяется разработкой, использованием и добычей природных ресурсов. Указанные налоги нередко называются также *рентными,* поскольку их введение и уплата, как правило, связаны с образованием и получением ренты. К этой группе налогов относятся, например, налог на добычу полезных ископаемых, земельный налог и некоторые другие.

В отличие от реальных налогов при взимании *личных* налогов учитываются финансовое положение налогоплательщика и его платежеспособность. Они взимаются с доходов физических и юридических лиц двумя способами: «у источника» и «по декларации». Примерами личного обложения могут служить налог на прибыль корпораций и НДФЛ.

Отличительной особенностью налогов, включенных в группу *вмененных,* является то, что объектом обложения здесь выступает доход, определяемый государством, который не зависит от фактических финансовых показателей деятельности и определяется потенциальными возможностями налогоплательщика, связанными с владением и распоряжением имеющегося у него имущества. Поэтому данный вид налогов можно назвать одной из разновидностей реальных налогов. Формой такого налога, например, может служить единый налог на вмененный доход. К разряду вмененных налогов можно также отнести действующий в Российской Федерации налог на игорный бизнес, объектом обложения при взимании которого является не фактический, а условно рассчитанный доход, получаемый налогоплательщиком с каждого игрового поля.

Следующая группа налогов — это *налоги, взимаемые с фонда оплаты труда,* которые трудно отнести к изложенным выше классификационным группам. В данном случае объектом обложения выступают расходы налогоплательщика, связанные с выплатой заработной платы и других видов вознаграждения работникам.

3.4. Классификация налогов по способу обложения

По *способу обложения* налоги российской налоговой системы классифицируются по трем группам в зависимости от способов взимания налогового оклада. Способы взимания налогового оклада схематично приведены на рис. 3.2.

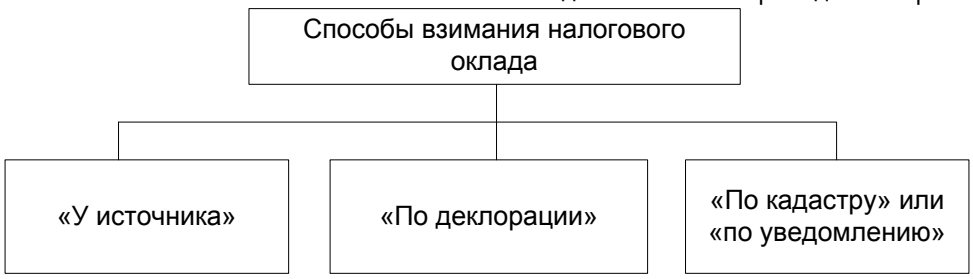

Рис. 3.2. Способы взимания налогового оклада

Взимание налога *«у источника»* осуществляется в тех случаях, когда обязанность по удержанию и перечислению налога в бюджет возложена на налогового агента, т.е. на орган, который выплачивает доход. В данном случае налог удерживается фактически одновременно с выплатой дохода, что исключает возможность уклонения от его уплаты. Взимание налога «у источника» является, по сути, изъятием налога до получения владельцем дохода. Говоря иначе, налогоплательщик в этом случае получает часть дохода за „учетом налога, рассчитанного и удержанного налоговым агентом. Данный способ применяется в основном при обложении налогом доходов лиц наемного труда, а также других в достаточной степени фиксированных доходов. В частности, в российской налоговой системе он характерен для НДФЛ, когда бухгалтерия предприятия исчисляет и удерживает данный налог с доходов как работающих на данном предприятии работников, так и лиц, получающих эти доходы по договорам и другим актам правового и гражданского законодательства. Этот способ применяется также при налогообложении доходов, полученных иностранными организациями от источников в Российской Федерации. В таком же порядке удерживаются в ряде стран налоги по доходам, полученным юридическими лицами от совместной деятельности. Сумма изъятого налога переводится сборщиком — налоговым агентом сразу в бюджет. Этот способ нередко сопровождается подачей декларации в налоговые органы.

В отличие от данного порядка взимание налога *«по декларации»* представляет собой изъятие части дохода налогоплательщика после его получения. Как очевидно из названия, указанный порядок предусматривает подачу налогоплательщиком в установленный срок в налоговые органы декларации — официального заявления налогоплательщика о своих налоговых обязательствах за определенный период времени. На основе декларации налоговый орган проверяет правильность расчета налога налогоплательщиком. Подача декларации практически представляет собой отчетное действие налогоплательщика, смысл которого состоит в том, чтобы зафиксировать исчисленную им самостоятельно сумму налога. При подаче декларации налогоплательщик не должен ждать получения от налогового органа извещения об уплате налога, а обязан уплатить налог самостоятельно в установленный законом срок. Применение этого способа взимания налогового оклада практикуется, как правило, при налогообложении нефиксированных доходов, а также в тех случаях, когда доходы налогоплательщика формируются из множества источников. Взимание налога «по декларации» является наиболее распространенным способом определения налогового оклада, так как он заложен в подавляющем большинстве налогов.

Российское налоговое законодательство предусматривает подачу деклараций, в частности, при уплате налогов физическими лицами, занимающимися предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, а также по большинству налогов, уплачиваемых юридическими лицами: НДС, налог на прибыль и др. В данном случае имеют место нефиксированные доходы. При получении налогоплательщиком доходов из множества источников исчисление налога «по декларации» производится в случае установления по данному налогу прогрессивной шкалы налогообложения. Подобный способ применялся в российской налоговой системе в отношении НДФЛ до отмены прогрессивной шкалы ставок налогообложения.

Способ *«по кадастру»* применяется в отношении налогов, имеющих немобильный объект обложения и, соответственно, неменяющуюся налоговую базу.

В основе его применения лежит составленный соответствующими государственными органами кадастр подобных объектов. Кадастр представляет собой реестр, содержащий перечень типичных объектов (земля, имущество), классифицируемых по внешним признакам, к которым относятся, например, размер участка, объем двигателя и т.д. Этот метод применяется, как правило, при обложении земельным и транспортным налогами, уплачиваемыми физическими лицами, а также налогом на имущество физических лиц. На основе кадастра и установленной налоговой ставки налоговым органом исчисляется сумма налога и выписывается уведомление налогоплательщику. Поэтому данный метод еще называют «*по уведомлению*». В этом случае налогоплательщик уплачивает налог по уведомлению налогового органа, в котором указываются вид налога, размер платежа и срок уплаты налога.

3.5. Классификация налогов по применяемым ставкам

В зависимости от применяемых ставок налогообложения налоги подразделяются на прогрессивные, регрессивные и пропорциональные. Общая классификация налоговых ставок представлена на рис. 3.3.

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

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

Процентные ставки устанавливаются к стоимости объекта обложения и могут быть пропорциональными, прогрессивными и регрессивными. *Пропорциональные* ставки действуют в одинаковом проценте к объекту обложения. Примером пропорциональной ставки могут служить, в частности, установленные российским законодательством ставки налогов на прибыль, на добавленную стоимость, на доходы физических лиц.

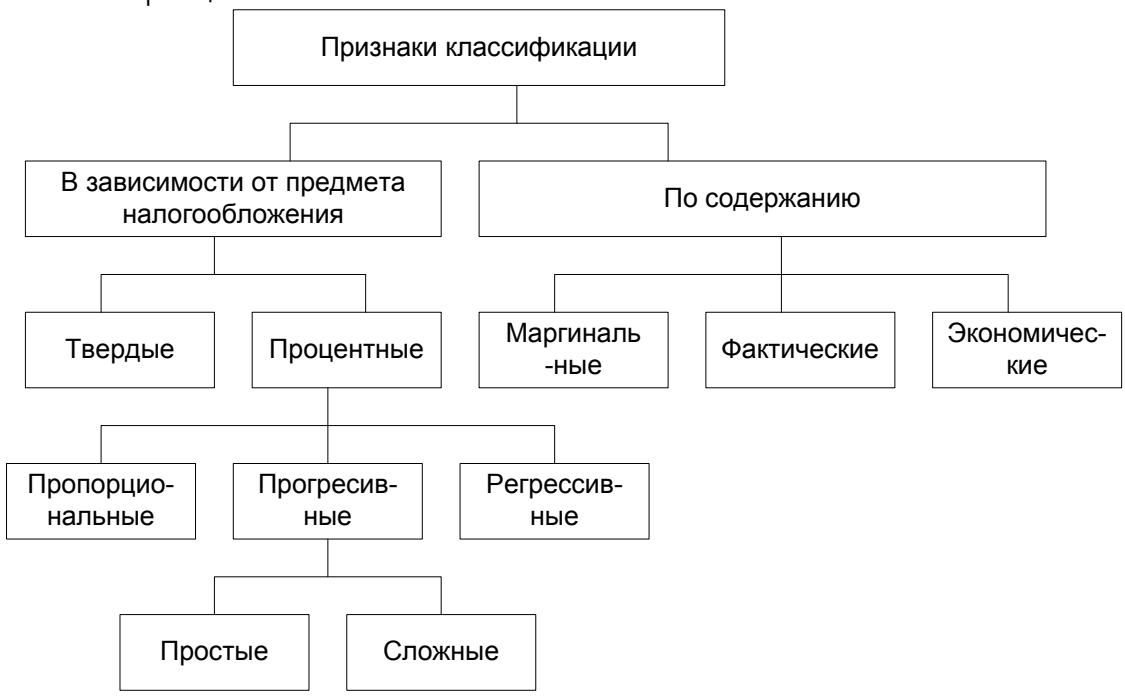

Рис. 3.3. Общая классификация налоговых ставок

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

Регрессивные ставки налогов уменьшаются с увеличением дохода. В российском налоговом законодательстве указанные ставки были установлены по введенному с 2001 г. и отмененному с 2010 г. единому социальному налогу. Налоговые ставки в нашей стране по федеральным налогам установлены федеральным законом — НК РФ. Ставки региональных и местных налогов устанавливаются соответственно законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления.

При этом ставки региональных и местных налогов могут быть установлены этими органами лишь в пределах, зафиксированных в федеральном законе по каждому виду налогов. По *содержанию* налоговые ставки делятся на три вида: маргинальные, фактические (средние) и экономические. *Маргинальные* — это налоговые ставки, приведенные в налоговом законодательстве. *Фактические* налоговые ставки представляют собой отношение суммы уплаченного налога к величине налоговой базы. *Экономические* ставки определяются как отношение суммы уплаченного налога к размеру всего полученного дохода.

Особой категорией налогов являются так называемые *специальные налоговые режимы,* при применении которых уплата большинства действующих в налоговой системе страны налогов заменяется уплатой единого налога. В российской налоговой системе установлено четыре подобных режима, которые подробно рассматриваются в седьмом разделе учебника.

3.6. Классификация налогов по другим признакам

Классификация налогов *по субъекту уплаты* носит в определенной степени условный характер, поскольку наряду с группировкой налогов, уплачиваемых как юридическими, так и физическими лицами, имеется группа налогов, взимаемых одновременно с физических и юридических лиц. Таковыми, в частности, являются налоги на землю.

Важное практическое значение для формирования бюджетной системы государства имеет группировка налогов *по принадлежности к звеньям бюджетной системы.* В данном случае они подразделяются на закрепленные и регулирующие. К *закрепленным* относятся налоги, которые на постоянной основе законодательно закреплены за бюджетами соответствующего уровня, например местные налоги, которые на постоянной основе закреплены за местными бюджетами. *Регулирующие налоги* — это налоги, доходы от поступления которых распределяются между уровнями бюджетной системы по нормативам, установленным на год или на долговременной основе. В российской налоговой системе это практически все федеральные и региональные налоги.

По источникам обложения, как очевидно из названия, налоги делятся в зависимости от того, за счет какого источника они уплачиваются. Одни налоги уплачиваются за счет общих доходов налогоплательщика, источником уплаты других может быть прибыль, расходы по уплате третьих относятся или на издержки производства и обращения, или на уменьшение финансовых результатов деятельности. Источник уплаты каждого налога устанавливается законодательно.

На практике нередко проводят разделение налогов *в зависимости от их использования.* В этом случае они подразделяются на общие (их еще иногда называют абстрактные) и специальные. К *общим* относится большинство взимаемых в любой налоговой системе налогов. Их отличительной особенностью является то, что после поступления в бюджет любого уровня они обезличиваются и расходуются на цели, определенные в соответствующем бюджете. В отличие от них *специальные* налоги, имея строго целевое назначение, закреплены за определенными видами расходов. Обычно специальные налоги формируют государственные внебюджетные социальные фонды.

Контрольные вопросы

1. Что такое классификация налогов? Каково ее практическое значение?
2. Каковы признаки классификации налогов?
3. В чем суть классификации налогов по принадлежности к уровню власти?
4. Прямые и косвенные налоги: характеристика и важнейшие отличия.
5. Как подразделяются налоги в зависимости от объекта налогообложения?
6. В чем состоят различия взимания налогов «у источника», «по декларации», «по кадастру»?
7. Какова сущность закрепленных налогов? Чем они отличаются от регулирующих?

ГЛАВА 4. СУЩШНОСТЬ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

4.1. Налоговая политика как косвенный метод государственного регулирования

Для обеспечения процесса постоянного поступательного экономического развития, решения социальных проблем общества государство должно использовать весь арсенал имеющихся у него методов воздействия на экономику. Рыночная экономика вовсе не означает, что государство устраняется от процессов управления и регулирования. Напротив, в период создания основ механизма рыночных отношений (современный этап развития российской экономики) усиливается регулирующая роль государства в развитии экономики. Первым, кто сделал соответствующий прогноз, был экономист А. Вагнер. Его расчеты и теоретические выкладки считались поистине революционными, так как он, одним из первых поняв ограниченность рынка, разделил экономику на два сектора — государственный и частный и сформулировал закон возрастающей государственной активности. В соответствии с этим законом во всех странах, где быстро развиваются рыночные отношения, государственные расходы должны увеличиваться. Кроме того, по мнению А. Вагнера, в условиях рынка именно государственная финансовая политика определяет социальный и научно-технический прогресс. Вместе с тем эти процессы не должны вмешиваться в производственно-финансовую деятельность хозяйствующих субъектов. Государство должно создать необходимые условия для функционирования рыночных механизмов и с их помощью регулировать экономические процессы.

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

Налоговая политика относится к косвенным методам государственного регулирования, так как лишь она обеспечивает условия экономической заинтересованности или незаинтересованности в деятельности юридических и физических лиц и не строится на базе властно-распорядительных отношений.

Одновременно налоговая политика как косвенный метод государственного регулирования более гибко воспринимается экономикой и поэтому более широко применяется в рыночных системах, чем методы прямого государственного регулирования.

В каждой стране налоговые системы находятся в непрерывном процессе совершенствования, они оказывают влияние на экономические и социальные условия развития и приспосабливаются к ним. Создавая налоговую систему страны, государство стремится использовать ее в целях определенной финансовой политики. В связи с этим она становится относительно самостоятельным направлением — налоговой политикой. В основном формы и методы налоговой политики определяются политическим строем, национальными интересами и целями, административно-территориальным устройством, отсутствием или наличием и характером взаимодействия разных форм собственности и некоторыми другими положениями.

Налоговая политика представляет собой совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы страны в целях обеспечения финансовых потребностей государства, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов.

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

4.2. Формы налоговой политики

В зависимости от состояния экономики, целей, которые на данном этапе развития экономики государство считает приоритетными, используются различные методы осуществления налоговой политики. Будучи составной частью экономической и финансовой политики, налоговая политика во многом зависит также от форм и методов экономической и финансовой политики государства. Формы налоговой политики приведены на рис. 4.1.

Рис. 4.1. Формы налоговой политики

Одной из этих форм выступает *политика максимальных налогов*. В этом случае государство устанавливает достаточно высокие налоговые ставки, сокращает налоговые льготы и вводит большое число налогов, стараясь получить от своих граждан как можно больше финансовых ресурсов, не особенно заботясь о последствиях. Естественно, что подобный метод налоговой политики не оставляет каждому налогоплательщику и обществу в целом практически никаких надежд на экономическое развитие. Поэтому такая политика проводится государством, как правило, в экстраординарные моменты его развития, такие, как экономический кризис, война. Подобная налоговая политика проводилась в России с самого начала экономических реформ, с первого дня введения налоговой системы в стране в 1992 г.

Другой формой налоговой политики является *политика экономического развития,* когда государство в максимально возможных размерах налогового бремени учитывает не только фискальные интересы, но и интересы налогоплательщиков. В этом случае государство, ослабляя налоговый прессинг для предпринимателей, одновременно сокращает свои расходы, причем в первую очередь — на социальные программы. Цель данной политики, как следует из названия, состоит в том, чтобы обеспечить приоритетное расширение капитала, стимулирование инвестиционной активности за счет обеспечения наиболее благоприятного налогового климата. Такая политика проводится в то время, когда намечается стагнация экономики, грозящая перейти в экономический кризис. Подобные методы налоговой политики были использованы, в частности, в США в начале 1980-х гг. и получили название «рейганомика».

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

4.3. Стратегия и тактика налоговой политики

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

Классификация налоговой политики в зависимости от длительности реализации ее целей приведена на рис. 4.2.

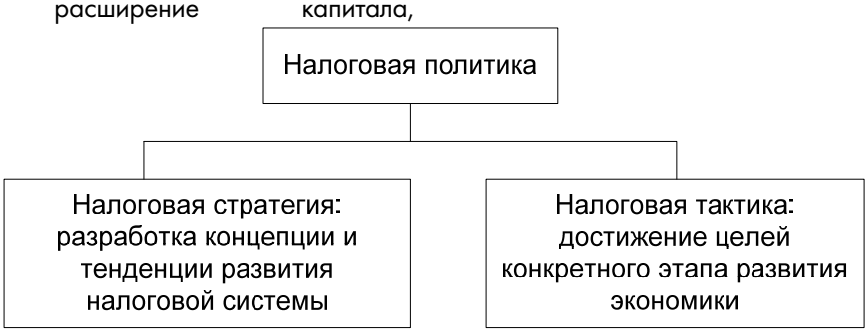

Рис. 4.2. Классификация налоговой политики

Налоговая стратегия направлена на решение крупномасштабных задач, связанных с разработкой концепции и тенденций развития налоговой системы страны. Налоговая стратегия тесно увязана с экономической, финансовой, а также социальной стратегией соответствующего государства. Она рассчитана на длительную перспективу и поэтому представляет собой долговременный курс налоговой политики.

В отличие от налоговой стратегии *налоговая тактика* направлена на достижение целей конкретного этапа развития экономики, обеспечивая их достижение путем своевременного изменения элементов налогового механизма.

Стратегия и тактика налоговой политики неразрывно связаны друг с другом. С одной стороны, налоговая тактика представляет собой механизм решения стратегических задач. С другой

стороны, стратегия создает благоприятные возможности для решения тактических задач.

4.4. Субъекты, принципы формирования, механизм, цели и методы налоговой политики

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

Субъектами налоговой политики в зависимости от государственного устройства выступают федерация, субъекты федерации (земли, республики, входящие в федерацию, области и др.) и муниципалитеты (города, районы и др.). В Российской Федерации субъектами налоговой политики являются федерация, республики, края, области, автономные области, города федерального значения — Москва и Санкт-Петербург, а также муниципальные образования — городские округа, муниципальные районы и поселения. Каждый субъект налоговой политики обладает налоговым суверенитетом в пределах полномочий, установленных налоговым законодательством. Как правило, субъекты федерации и муниципалитеты имеют право вводить и отменять налоги в пределах перечня региональных и местных налогов, установленного федеральным налоговым законодательством. Вместе с тем им предоставляются широкие полномочия по установлению налоговых ставок, льгот и других преференций, а также налоговой базы. Проводя налоговую политику, ее субъекты могут воздействовать на экономические интересы налогоплательщиков, создавать такие условия их хозяйствования, которые наиболее выгодны как для самих налогоплательщиков, так и для экономики региона в целом.

Результативность налоговой политики в значительной мере зависит от того, какие принципы государство закладывает в ее основу.

Основные принципы построения налоговой системы представлены на рис. 4.3.

Рис. 4.3. Принципы построения налоговой системы

Нередко к принципам налоговой политики относят также соотношение федеральных, региональных и местных налогов. В целом указанные факторы обусловливают основные направления налоговой политики, ее социальный характер и структурные элементы.

Используя указанные принципы, государство в условиях стабильно развивающейся экономики стимулирует расширение объемов производства товаров, работ и (или) услуг, инвестиционную активность, качественный рост экономики. Благодаря комплексному применению принципов построения налоговой системы осуществляется реальное структурное и социальное реформирование экономики. В период кризиса налоговая политика через использование указанных принципов способствует решению задач, направленных на выход экономики из кризисного состояния.

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

дифференцированной системы налоговых ставок.

Цели налоговой политики не являются чем-то застывшим и неподвижным. Они формируются под воздействием целого ряда факторов, важнейшими из которых являются экономическая и социальная ситуации в стране, расстановка социально-политических сил в обществе. Цели налоговой политики в значительной мере обусловлены также социально-экономическим строением общества, стратегическими задачами развития экономики страны, международными финансовыми обязательствами государства. Поэтому при выработке налоговой политики государство преследует следующие цели (рис. 4.4).

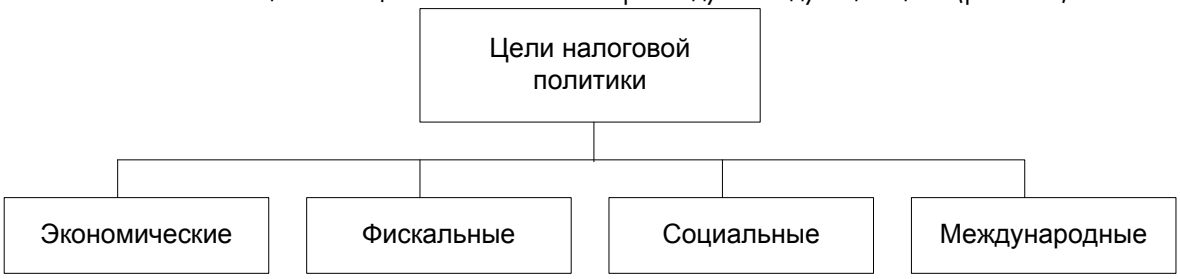

Рис. 4.4. Цели налоговой политики

Экономические цели — повышение уровня развития экономики, оживление деловой активности, стимулирование хозяйственной деятельности, ликвидация диспропорций.

Фискальные цели — обеспечение потребностей всех уровней власти в финансовых ресурсах, достаточных для проведения экономической и социальной политики, а также выполнения соответствующими органами власти и управления возложенных на них функций.

Социальные цели — обеспечение государственной политики регулирования доходов, перераспределение национального дохода в интересах определенных социальных групп, сглаживание неравенства.

Международные цели — выполнение международных финансовых обязательств государства, укрепление экономических связей с другими государствами.

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

4.5. Инструменты налоговой политики

Участие государства в регулировании экономики при проведении налоговой политики осуществляется с помощью таких *налоговых инструментов*, как налоговые ставки, налоговые льготы, налоговые санкции, налоговая база и некоторые другие. Государство применяет при этом как прямые, так и косвенные методы использования налоговых инструментов. Основные инструменты регулирования налоговой политики приведены на рис. 4.5.

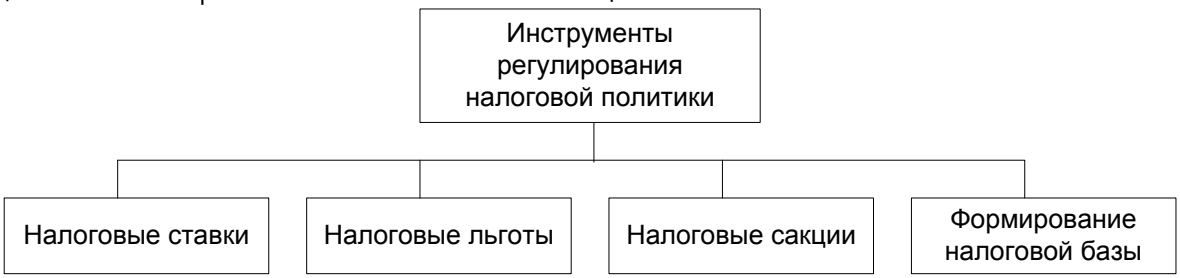

Рис. 4.5. Инструменты регулирования налоговой политики

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

Роль налоговой ставки для осуществления государственной политики состоит в возможности

использования различных ставок налогов: пропорциональных, прогрессивных и регрессивных. Существенное значение имеют прогрессивные и регрессивные ставки, с помощью которых регулируется не только уровень доходов различных категорий налогоплательщиков, но и формирование доходов бюджетов различных уровней.

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

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

Проведению активной налоговой политики способствует также и то, что законодательство устанавливает, как правило, многочисленные и разнообразные основания предоставления налоговых льгот, связанных с видами и формами предпринимательской деятельности. Систематизация налоговых льгот, применяемых в мировой практике налогообложения, представляет собой достаточно сложную задачу, поскольку они могут быть установлены в любых случаях, когда есть заинтересованность государства в развитии предпринимательской деятельности и оно готово стимулировать или, наоборот, не стимулировать определенные отрасли экономики, регионы, виды предпринимательской деятельности. Предоставляя налогоплательщикам те или иные налоговые льготы, государство, прежде всего, активизирует воздействие налогового регулятора на различные экономические процессы. Формы и способы предоставления льгот в любом государстве постоянно развиваются. К наиболее используемым формам налоговых льгот следует отнести: полное или частичное освобождение прибыли, дохода или другого объекта от налогообложения; отнесение убытков на доходы будущих периодов; применение уменьшенной налоговой ставки; освобождение от налога (полное или частичное) на определенный вид деятельности или дохода от такой деятельности; освобождение от налога отдельных социальных групп; отсрочка или рассрочка платежа и некоторые другие.

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

В системе налогообложения ряда стран предусматривается создание специальных инвестиционных фондов, не облагаемых подоходным и некоторыми другими видами налогов. С помощью налоговых льгот во многих странах поощряются создание и развитие малых предприятий, привлечение иностранного капитала, научно-технические разработки, имеющие фундаментальное значение для дальнейшего развития экономики, экологические проекты, стимулируется создание новых высокотехнологичных импортозамещающих производств, способствующих выпуску конкурентоспособной продукции для мирового рынка.

Отдельные налоговые льготы преследуют цель смягчения последствий экономических и финансовых кризисов. Для поощрения концентрации капитала, обновления производственных фондов, стимулирования внешнеэкономической деятельности государство использует такой вид налоговой льготы, как отсрочка платежа или освобождение от уплаты налога. При взимании налога на доходы или прибыль в ряде стран практикуется отнесение убытков текущего года на прибыль либо доходы следующего года или следующих лет. В некоторых странах осуществляется налогообложение консолидированных налогоплательщиков, что позволяет в рамках их баланса проводить взаимозачет убытков и прибылей. Нередко используются налоговые скидки в виде возврата корпорациям налогов, ранее уплаченных государству, налоговые льготы первым покупателям новых выпусков акций компаний и др.

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

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

равенства обложения всех налогоплательщиков независимо от вида их деятельности и создает неравные условия для предприятий в различных сферах экономики. Использование налоговых льгот или преференций является характерным примером прямого воздействия на процессы регулирования и стимулирования. Полное освобождение от уплаты отдельных налогов, базой которых служит доход или прибыль, используется государствами, как правило, для развития новых отраслей экономики или сфер деятельности, стимулирования инвестиций в малоосвоенные или неблагоприятные регионы страны. Подобные налоговые освобождения практикуются в основном сроком на 3—5 лет.

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

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

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

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

Система налогообложения большинства стран предусматривает, в частности, различные виды формирования налоговой базы, связанной с амортизационными отчислениями. В основном на практике используют *нормативную, пропорциональную и ускоренную* амортизацию. Разрешение осуществлять ускоренную амортизацию, т.е. списывать стоимость основного капитала не в соответствующих физическому износу нормах, а в увеличенном размере, приводит к искусственному завышению издержек производства и соответственно к снижению отражаемой на счетах прибыли, а значит, и налоговых выплат.

Вместе с тем этот вид амортизации способствует созданию условий для роста инвестиционной активности. Законодательством отдельных стран разрешено, кроме того, списывать на амортизацию половину стоимости нового оборудования. Во многих странах осуществлен переход к использованию неравномерного метода амортизационных списаний: в первые год-два списывается наибольшая часть стоимости, а по отдельным видам оборудования производится единовременное списание стоимости в начале срока службы.

4.6. Научные основы налоговой политики

Безусловно, изменения в налоговой политике в значительной степени отражают те перемены, которые происходят в экономике, политике и идеологии государства. Однако налоговая политика государства имеет относительно самостоятельное значение. Кроме того, от результатов проводимой налоговой политики в значительной степени зависит и то, какие коррективы вынуждено вносить государство в свою экономическую политику.

Исходя из относительной самостоятельности налоговой политики нужно строить ее на основе *научной теории налогов*. Без этого она становится схоластичной, развивается стихийно, методом проб и ошибок.

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

Основоположником научной теории налогообложения принято считать А. Смита, который дал определение понятия налоговой системы, сформулировал необходимые условия для ее формирования и выдвинул четыре основных принципа налогообложения: равномерность, определенность, удобство уплаты и дешевизна налогового администрирования. Дальнейшее развитие учение А. Смита получило в трудах видных западных экономистов того времени — Д. Рикардо, Дж. Милля и др. Вместе с тем все теоретические рассуждения и научная полемика тех лет сводились, как правило, к тому, что выполнение налогами их основного предначертания — пополнения государственной казны — должно осуществляться на принципах равенства и справедливости.

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

Основоположником этой теории является английский экономист Дж. М. Кейнс, изложивший ее основные положения в книге «Общая теория занятости, процента и денег». В ней он обосновал необходимость вмешательства государства в процессы регулирования экономики, основанной на рыночных отношениях. Концепция Дж. М. Кейнса исходит из того, что высокие темпы развития экономики должны базироваться на расширении емкости рынка и связанном с ним увеличении массового потребления. Исходя из этого вмешательство государства осуществляется по линии достижения эффективного спроса. В отличие от своих предшественников, считавших основой национального богатства лишь бережливость, Дж. М. Кейнс считал, что важную роль в достижении этой цели играете еще и предприимчивость. Согласно его теории экономический рост зависит от наличия достаточных сбережений, но только в условиях полной занятости. В противном случае даже наличие достаточных сбережений не гарантирует роста производства, поскольку они в этом случае являются пассивным доходным источником и не используются в качестве инвестиционного источника. Серьезная роль, по мнению Дж. М. Кейнса, в регулировании этих процессов должна отводиться налогам. Для того чтобы сбережения стали генератором экономического роста, их надо изымать с помощью налогов и через бюджетную систему использовать в качестве ресурса для инвестиций. Исходя из этого постулата основоположник кейнсианства обосновал необходимость достаточно высоких и прогрессивных ставок налогообложения. По его мнению, прогрессивная налоговая система должна стимулировать производителя для принятия рисковых решений в области инвестиций. Кроме того, низкие налоги уменьшают поступления в государственную казну и обостряют тем самым экономическую неустойчивость.

Таким образом, согласно теории Кейнса налоги должны играть в системе государственного регулирования важнейшую роль. Высокие налоги стимулируют экономическую активность, влияют на сбалансированность в экономике, являясь «встроенными механизмами гибкости». Экономическая теория Кейнса имела большое прикладное значение. В частности, она использовалась английским правительством в первой половине XX в., особенно перед Первой мировой войной.

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

Значительный вклад в развитие неоклассической теории налогов внес профессор

А. Лаффер, который установил количественную зависимость между прогрессивностью налогообложения и доходами бюджета, построив параболическую кривую, получившую в дальнейшем название кривой Лаффера (рис. 4.6.)

Косвенные налоги в отличие от прямых взимаются в процессе движения доходов или оборота товаров, работ и услуг. Эти налоги включаются в виде надбавки в цену товара, а также в тариф на работы или услуги и оплачиваются потребителем. Таким образом, косвенные налоги непосредственно связаны с той деятельностью, которой занимается налогоплательщик. Владелец товара (работы или услуги) при их реализации получает с покупателя одновременно с ценой и налоговые суммы, которые затем перечисляет государству, поэтому косвенные налоги нередко называют налогами на потребление. Таким образом, указанные налоги предназначаются для перенесения реального налогового бремени на конечного потребителя. При косвенном налогообложении субъектом налогообложения является продавец товара, работы или услуги, выступающий в качестве посредника между государством и фактическим плательщиком налога—потребителем этого товара (работы или услуги). Примерами косвенного налогообложения могут служить НДС, акцизы и таможенные пошлины.

Косвенные налоги являются наиболее простыми для государства с точки зрения их взимания, но также и достаточно сложными для плательщика с точки зрения укрывательства от их уплаты. Привлекательность для государства эти налоги имеют еще и потому, что их поступление в казну напрямую не связано с финансово-хозяйственной деятельностью субъекта налогообложения и фискальный эффект достигается в условиях падения производства и даже убыточной работы организаций.

Тем самым косвенное налогообложение обеспечивает устойчивость доходной базы государства, особенно в условиях высоких темпов инфляции. При этом косвенные налоги являются менее болезненными для налогоплательщика и как бы незаметны для него.

Научные теории налогов сыграли свою положительную роль в развитии и подъеме экономик многих стран. Достаточно сказать, что, проводя налоговую политику, построенную на отдельных аспектах неоклассической теории, правительство Соединенных Штатов Америки сумело преодолеть кризисные явления в экономике в 1980-е гг. Вместе с тем нельзя слепо принимать налоговую теорию без привязки к сложившейся в конкретном государстве социально-экономической ситуации.

Поэтому налоговую политику необходимо проводить, согласуясь с целями и задачами экономического развития на современном этапе, увязывая отдельные аспекты налоговой теории с практикой проведения экономической и финансовой политики. В противном случае неизбежны негативные последствия воздействия налоговой политики на развитие экономики.

Контрольные вопросы

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

ГЛАВА 5. СУЩНОСТЬ НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ

5.1. Понятие налоговой реформы

На протяжении последних пяти десятилетий практически во всех странах мира происходили изменения их налоговых систем. При этом в некоторых странах преобразования не затрагивали основ действовавшей системы налогообложения. В других странах в результате указанных преобразований пересматривались принципиальные основы налоговой политики в связи с создавшимся несоответствием налоговых отношений существенно изменившимся экономическим, социальным и политическим условиям развития общества.

Ограниченные или радикальные преобразования налоговых отношений на основе масштабной перестройки действующей системы налогообложения и изменения механизма управления ею представляют собой *налоговую реформу*.

Началу проведения налоговой реформы должно предшествовать четкое определение конкретных целей ее осуществления, этапов, сроков и последовательности выполнения отдельных задач налоговых изменений, направления и степени конкретных преобразований в национальной налоговой системе.

Проведение любой налоговой реформы в конечном счете направлено на решение приоритетной задачи экономического развития страны — подъем национальной экономики при одновременном обеспечении требуемого уровня налоговых поступлений для пополнения доходной части государственного бюджета.

Обеспечение необходимого объема налоговых доходов, как правило, зависит от эффективности фискальной функции налоговой системы. Одновременно экономический подъем в преобладающей степени определяется успешной реализацией других функций системы налогообложения, в первую очередь распределительной и стимулирующей. Поэтому налоговые реформы прежде всего тесно связаны с эффективным выполнением налоговой системой своих функций.

Под дефиницией «налоговая реформа» в экономической литературе зачастую понимаются изменения налоговой системы, направленные на совершенствование ее отдельных элементов. Естественно, что с течением времени налоговые отношения и сама налоговая система постоянно изменяются в связи с объективным развитием экономики. В данном случае речь идет не о налоговой реформе, а о процессе совершенствования налоговой системы государства.

В связи с этим очевидно, что изменения налогообложения, которые не затрагивают принципиальных основ проводимой налоговой политики, а являются по сути лишь дополнениями или уточнениями отдельных положений действующего налогового законодательства, не представляют собой налоговые реформы и должны считаться налоговыми поправками.

Вместе с тем протяженный во времени комплексный процесс налоговых преобразований, ведущих в конечном счете к реформированию всей налоговой системы, может и должен называться налоговой реформой.

5.2. Классификация налоговых реформ

По содержанию налоговые преобразования подразделяют на *системные* и *структурные* реформы. При системной налоговой реформе проводятся масштабные преобразования концептуальных и методологических положений всей системы налогообложения. В результате указанных преобразований системы налогообложения, как правило, коренным образом меняется перечень налогов, устанавливается долгосрочная приоритетность прямых или косвенных налогов и т.д.

Структурные налоговые реформы в наиболее общем виде представляют собой изменения налогообложения, преимущественно связанные со структурой налогов и организацией налогового администрирования. Эти налоговые преобразования призваны обеспечить прежде всего принципиальные изменения по определению базы налогообложения, установлению налоговых ставок, кардинальной перестройке механизма предоставления налоговых льгот и т.д.

В зависимости от поставленных целей налоговые реформы могут быть *многоцелевыми* и *ограниченно целевыми.*

В ходе проведения многоцелевой реформы должен решаться весь программный комплекс проблем по масштабным преобразованиям системы налогообложения для создания устойчивой фискальной основы поступательного развития национальной экономики на долгосрочную перспективу.

Ограниченно целевые реформы могут выступать в различных формах, в частности реформа выделения ресурсов, реформа изменения налоговых отношений, не затрагивающая доход и налоговая реформа нейтрального дохода.

Залоговая реформа выделения ресурсов направлена на обеспечение мобилизации ресурсов налогового характера для ускоренного развития отдельных приоритетных отраслей национальной экономики на основе применения в протекционистских целях специально

установленных налоговых льгот и привилегий. Однако эти реформы, как свидетельствует мировая налоговая практика, чаще всего характеризуются низкой эффективностью в связи с тем, что наличие преференций создает основу и способствует уклонению от уплаты налогов.

В результате проведения *налоговых реформ, не затрагивающих доход,* решаются главным образом задачи обеспечения полноты и своевременности налоговых поступлений в государственный бюджет. По существу указанные реформы, как правило, направлены на системное совершенствование налогового администрирования на основе повышения надежности и эффективности процедуры налогового производства.

При осуществлении реформ *нейтрального дохода* в действующую систему налогов вносятся принципиальные изменения, состоящие в замене одних налогов другими. Одновременно доля новых налогов в ВВП преимущественно в краткосрочном периоде не отличается от аналогичной относительной величины дореформенных налогов. Вместе с тем новые налоги, не оказывая негативного воздействия на хозяйственные субъекты, в отличие от прежних налогов создают больше стимулов для развития производственной и инвестиционной активности данных субъектов.

По продолжительности налоговые реформы могут быть *краткосрочными, среднесрочными, долгосрочными* и *бессрочными.*

Краткосрочная реформа обычно проводится в течение трех лет. При этом, как правило,, налоговые преобразования являются неполными и затрагивают отдельные принципиальные составляющие налоговых отношений концептуального или методологического характера.

Среднесрочные налоговые реформы имеют продолжительность до восьми лет. Указанные преобразования являются более полными и более значительными, чем при реализации краткосрочных реформ. В то же время действующая система налоговых отношений не нуждается в существенной трансформации и, как следствие, в длительной адаптации.

Долгосрочная реформа реализуется свыше восьми лет. Подобные реформы проводятся в том случае, если в стране функционирует несовершенная налоговая система, что вызывает необходимость осуществления кардинальных налоговых изменений. Разумеется, масштабный характер и чрезвычайная сложность намечаемых преобразований в сфере налогообложения не позволяют реализовать их в более сжатые сроки. Кроме того, растянутость сроков налоговой реформы призвана обеспечить требуемую адаптацию хозяйствующих субъектов, а также контролирующих органов для разработки концепции, изучения опыта и т.д.

Достаточно редко проводятся бессрочные налоговые реформы, которые не имеют строго установленных временных ограничений и реализуются путем последовательных налоговых преобразований. Такие реформы, хотя и характеризуются некоторой концептуальной расплывчатостью, вместе с тем позволяют очень тщательно анализировать промежуточные, шаговые результаты осуществленных изменений в системе налогообложения и вносить необходимые коррективы в стратегию перестройки системы налоговых отношений.

Разные страны в зависимости от целого ряда факторов внутреннего социально-экономического развития и задач международной интеграции проводят как среднесрочные, так и долгосрочные налоговые реформы. Так, например, в Великобритании преобразования налогообложения осуществлялись непрерывно в течение десяти лет, начиная с 1979 г., в Германии — в три этапа (1986, 1988, 1990 гг.), а в США налоговые реформы проводились в два этапа: в 1981 и 1986 гг.; во Франции они осуществлялись с начала 1980-х гг. до конца прошлого столетия.

5.3. Этапы налоговых реформ

Как любой процесс преобразования, налоговые реформы должны проводиться последовательно, в несколько этапов: подготовительный, этап проведения и заключительный.

На *подготовительном* этапе в первую очередь разрабатываются системные принципы и методология реформы налоговых отношений. Кроме того, на данном этапе определяются главные положения и порядок осуществления реформы. Необходимым элементом данного этапа является всесторонний анализ обоснованности налоговой реформы и актуальности ее проведения с учетом экономических и политических целей. В частности, определяются реальность реализации и своевременность проекта реформы. Заключительной фазой подготовительного этапа является принятие нового налогового законодательства. Подготовительный этап служит необходимым условием успешного проведения всей формы. При несоблюдении условий четкого и полного проведения всего комплекса мероприятий по проектированию реформы налогообложения сама налоговая реформа, как правило, превращается в неудачный эксперимент и, как следствие, ведет к необоснованному разбалансированию даже эффективных дореформенных налоговых отношений с весьма непредсказуемыми социальными и экономическими последствиями.

Второй этап налоговой реформы — это этап *проведения,* т.е. непосредственного введения в действие нового налогового законодательства.

Одновременно на этом этапе отрабатываются новые налоговые механизмы, оперативно вносятся необходимые корректировки в случае выявления незначительных недоработок и т.д.

На *заключительном* этапе налоговых преобразований проводится анализ и дается оценка их социальной и экономической эффективности, делаются необходимые выводы и обоснования, на основе которых разрабатываются предложения по дальнейшему совершенствованию налоговых отношений.

Реформа налогообложения, как правило, следует после политических, экономических и структурных перестроек. Это вызвано тем, что она является более инерционной в смысле эффективности одномоментных результатов по сравнению даже с такими экономическими преобразованиями политического характера, как приватизация, отмена государственной монополии внешней торговли, либерализация цен и некоторые другие. В этой связи налоговые преобразования обычно реализуются как вторичные реформы. Именно поэтому налоговые реформы зачастую осуществляются в достаточно продолжительный отрезок времени, т.е. в эволюционной форме, путем последовательного устранения выявленных в ходе функционирования национальной налоговой системы недостатков и перекосов. Указанные негативы налоговых отношений предопределяются прежде всего объективным ходом экономического развития страны.

Характерной особенностью налоговых реформ в рыночной экономике является то, что они реализуются последовательно, как бы поэтапно переходя одна в другую. Связано данное положение в основном с тем, что поиск экономически перспективных направлений налоговой политики и соответствующих перестроек национальных фискальных систем является непрерывным процессом.

Таким образом, можно выделить следующие *основные признаки налоговой реформы* в рыночной экономике: эволюционность, последовательность и непрерывность.

Вместе с тем указанные признаки отнюдь не означают, что налоговая реформа не может проводиться и революционным способом. Но подобные преобразования проводятся в крайних случаях, когда налоговая реформа крайне важна для государства.

5.4. Цели налоговых реформ

Главной целью любой налоговой реформы является формирование перспективного фискального механизма как основы динамичного социально-экономического развития страны. При этом необходимо особо подчеркнуть, что преобразования в области налогообложения в краткосрочном периоде оказывают значительно меньшее влияние на достижение макроэкономической стабильности, чем такие монетарные реформы, как изменение обменного валютного курса национальной денежной единицы, перестройка кредитно-денежной политики и др. Рассмотрим наиболее значительные налоговые реформы последнего времени.

В 1950-х гг. в странах с развитой рыночной экономикой последовательные преобразования налогообложения проводились вслед за реформами денежной системы, заработной платы, изменением ценовой политики. Эти налоговые реформы были направлены на увеличение налоговых доходов бюджета для скорейшего восстановления разрушенного войной хозяйства и переоснащения производства. За счет налогового перераспределения ВВП осуществлялись государственное финансирование приоритетных отраслей промышленности, поддержка агропромышленного комплекса, участие в капитале крупных частных корпораций, развитие рыночной инфраструктуры и социальной сферы.

Начиная с 1960-х гг. произошло изменение целей налоговых реформ. В ведущих странах они стали ориентироваться на достижение не только фискальных целей, но и на обеспечение государственного регулирования экономики и внешнеэкономических отношений, проведение антикризисной политики при ограниченных социальных расходах.

Таким образом, в условиях послевоенной ограниченности материальных и финансовых ресурсов преобразования налогообложения в 1950—1960-е гг. выражали политику налогового дирижизма и жесткого перераспределения ВВП в наиболее значимые с позиций общегосударственных интересов сферы хозяйственной деятельности. Кроме того, проведенные налоговые реформы создали условия строго целенаправленного использования всех финансовых ресурсов государства на долгосрочные инвестиции и решение наиболее приоритетных социальных проблем.

Именно налоговые преобразования указанного периода позволили странам с рыночной экономикой осуществить переход от государственного бюджетного субсидирования и прямого финансирования отдельных отраслей и конкретных предприятий к налоговым методам регулирования, которые способствовали самостоятельному распределению частными корпорациями расходов на расширение и техническое перевооружение собственных производств. При этом активно использовался значительный объем налоговых льгот и привилегий. Основные цели проведенных в странах с развитой рыночной экономикой налоговых реформ в 1950—1960-х гг. приведены на рис. 5.2.

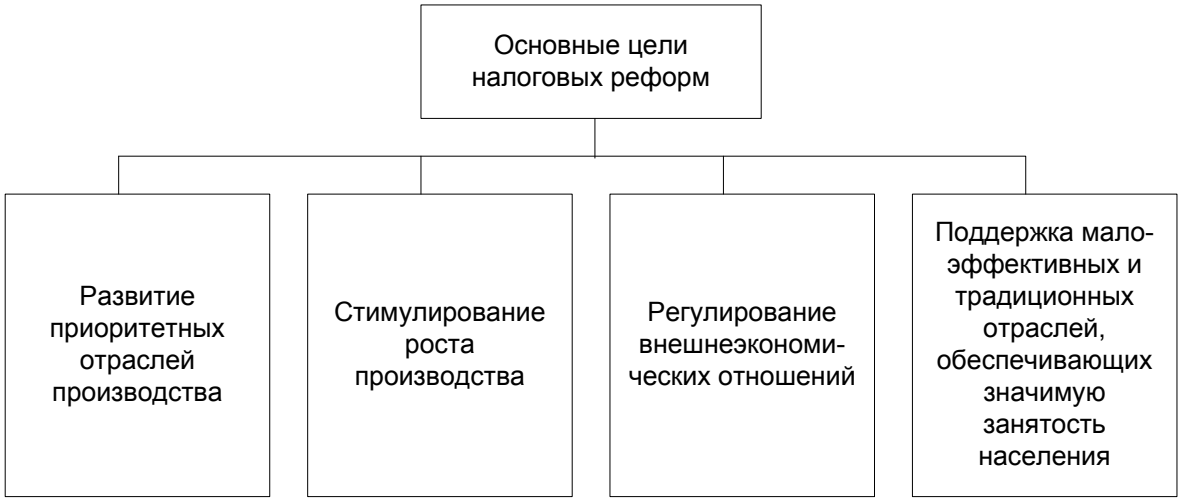

Рис. 5.2. Основные цели налоговых реформ в 1950—1960-х гг. в странах с развитой рыночной экономикой

В 1970-е гг. внутренние противоречия рыночной экономики, сопровождавшиеся ухудшением общих условий воспроизводства в индустриально развитых странах, снижением эффективности налогового регулирования и замедлением темпов экономического роста, были усилены внезапными мировыми энергетическим и сырьевым кризисами. Последовавшее за этим мультиплицированное развитие инфляции, включая не только относительное, но зачастую и абсолютное снижение жизненного уровня определенной части населения многих ведущих стран, прежде всего вследствие эрозии их доходов из-за преобладающего роста инфляционной составляющей налоговых отчислений, фактически ликвидировало экономическую целесообразность использования экспансивных налоговых методов регулирования механизмов рынка. Одновременно в финансовой сфере характерными явлениями стали рост дефицита национальных бюджетов, увеличение государственного долга.

Усилились также диспропорции национальных налоговых систем. Налоговые системы указанных государств в создавшихся условиях перестали выполнять регулирующую и стабилизирующую роль, начали замедлять экономический рост, выступая катализатором инфляционных процессов. Это объяснялось тем, что при существенных изменениях непосредственно процесса динамичного развития рыночной экономики сами базовые методы налогового регулирования не трансформировались и традиционно были ориентированы на эволюционное расширение хозяйственной деятельности.

Изменившиеся экономические условия, в первую очередь чрезвычайная напряженность государственных финансов, предопределили необходимость проведения новых налоговых реформ.

В этой связи преобразования налогообложения в 1980-х гг. были направлены на развитие таких налоговых методов, которые позволяли осуществлять регулирование экономического развития на основе минимального государственного воздействия на рыночные механизмы хозяйственной деятельности и активизации конкурентного потенциала рыночных отношений. Основные цели осуществления налоговых реформ в 1980-х гг. в странах с развитой рыночной экономикой представлены на рис. 5.3.

Указанные налоговые реформы реализовывались в основном постепенно и поэтапно строго в соответствии со всесторонне теоретически проработанными государственными программами.

Характерными особенностями этих реформ являлись либерализация системы прямых налогов и увеличение сферы действия косвенного налогообложения — налогов на потребление. Несмотря на то, что в ходе реформ были внесены определенные изменения в практику всего прямого налогообложения, наиболее значительные преобразования осуществлялись относительно подоходного и корпоративного налогов. Для реформы прямых налогов использовались положения концепции «экономики предложения», которая предусматривает либерализацию налоговой политики. Стимулирующее воздействие либерализации системы налогообложения выражает, как известно, кривая Лаффера. Именно порог кривой Лаффера представляет собой предельно допустимый уровень налоговой нагрузки, который еще не подрывает рост налоговой базы на перспективу.

Рис. Основные цели налоговых реформ в 1980-х гг. в странах с развитой рыночной экономикой

Вместе с тем кривая Лаффера лишь показывает указанную зависимость, но не дает четкого представления о предельно допустимой величине налоговых изъятий в бюджет страны. Эта величина не может быть постоянной и достаточно точной, в немаловажной степени ее уровень зависит от финансового состояния налогоплательщиков в конкретной стране, состояния экономики этой страны в целом. Поэтому основой перестройки системы прямых налогов являлся принцип: *лучше низкие налоговые ставки с минимальным количеством налоговых льгот, чем высокие ставки налогов с многочисленными привилегиями.*

Согласно принятой концепции были существенно сокращены ставки налогообложения с целью дополнительного стимулирования экономического роста. Одновременно уменьшение налоговых поступлений компенсировалось за счет параллельного расширения налоговой базы. Расширение базы налогообложения обеспечивалось как на основе включения в налогооблагаемый доход большего количества источников этого дохода, так и отмены значительного количества льгот, ограничения возможностей вычетов затрат и субсидий.

В частности, в США пособия по безработице в результате реформы облагались подоходным налогом полностью, были ограничены льготы по медицинскому обслуживанию, отменены скидки на второго работающего члена семьи, из базы налогообложения подоходного налога был прекращен вычет налогов с продаж, процентных платежей по потребительскому кредиту и отдельным видам облигаций и т.д.

По сути, реформа системы прямого налогообложения во всех промышленно развитых странах проводилась как бы в двух направлениях, последовательно реализовывались две концепции налогового регулирования. Первоначально перераспределительный принцип подоходного налогообложения был заменен стимулирующим — налоговые ставки для всех категорий налогоплательщиков были сокращены на одинаковую величину. Значительно сокращены сроки амортизации с целью фактического увеличения объема инвестиций в основной капитал. Такая налоговая политика обеспечивала определенный экономический рост, но лишь за счет усиления стимулов наиболее обеспеченной части населения к сбережению и инвестированию денежных средств.

Затем был осуществлен переход от прогрессивного подоходного налогообложения к ограниченно пропорциональному: вместо дореформенной многоразрядной шкалы были введены две основные ставки подоходного налога.

Указанная концепция налогового регулирования, основанная на политике существенного снижения ставок подоходного и корпоративного налогов при одновременном уменьшении и отмене значительного количества льгот по этим налогам, оказывала на всех налогоплательщиков воздействие «нейтрального» экономического эффекта налоговых отчислений и способствовала созданию более обширного благоприятного инвестиционного климата.

Аналогично проводилось реформирование корпоративного налога. В целом в ходе реформы значительно были уменьшены ставки прямых налогов, расширена база налогообложения и упрощена процедура взимания налогов.

Например, в Германии с 27% в 1982 г. до 19%

в 1989 г. была снижена доля прямых налогов и взносов на социальное страхование, вычитаемых из валового дохода производственных корпораций.

Отдельно следует отметить, что в Германии в стратегию реформирования прямого налогообложения также были внесены определенные корректировки в связи с присоединением к ней Восточных земель. В частности, была введена специальная «надбавка на солидарность» как к подоходному, так и корпоративному налогу с целью стимулирования экономического развития новых земель.

Реформирование английской системы прямых налогов осуществлялось исходя из положения: *низкие налоги делают экономику более результативной.* Ставки налога на прибыль корпораций в Великобритании были снижены с 36 до 25%. Именно поэтому данная реформа, так же как и в США, была направлена на усиление нейтральности прямых налогов и минимальное государственное влияние на хозяйствующие субъекты рынка.

Не случайно утверждение американского экономиста К. Огдена, исследовавшего налоговую политику Великобритании в период, когда премьер-министром этой страны была М. Тэтчер: «Тэтчеризм — это рейганомика без дефицита государственного бюджета».

Осуществленные принципиальные преобразования системы прямого налогообложения позволили значительно ослабить государственное регулирование хозяйствующих субъектов рынка.

Реформы системы косвенных налогов в 1980-е гг. предопределялись в основном либерализацией прямого налогообложения. В связи с этим основные преобразования касались НДС. По сравнению с любым другим налогом данный налог оказывает наименьшее негативное воздействие на производственную и инвестиционную активность товаропроизводителей. Потенциал НДС был максимально использован с целью обеспечения требуемого уровня налоговой составляющей доходов государственного бюджета. В частности, были увеличены его ставки и расширена база обложения.

Другие косвенные налоги, такие, как таможенные пошлины и акцизные сборы, в ходе рассматриваемых реформ стали, как правило, выполнять роль важных экономических инструментов в осуществлении интеграционных процессов. Одновременно стали использовать в более широких масштабах таможенные пошлины для поддержки отечественных товаропроизводителей, а не в фискальных целях национальных бюджетов.

Фискальная направленность акцизных сборов также перестала быть доминирующей. Прежде всего они использовались для покрытия расходов на борьбу с курением и потреблением алкоголя, на строительство и содержание автомобильных дорог. По этой причине, как правило, изменение ставок акцизных сборов в ходе проводимых налоговых реформ не увязывалось с затратами на производство подакцизных товаров и их стоимостью.

В целом косвенные налоги, включая НДС, таможенные пошлины, акцизные сборы для стимулирования активности капиталов и выравнивания условий конкуренции, были унифицированы в рамках ЕС.

Именно в результате проведения этих масштабных налоговых реформ в странах с рыночной экономикой их налоговые системы, оставаясь инструментарием перераспределения ВВП, стали более нейтральными. Это стало возможным в силу того, что преимущественно перераспределительные методы налогового регулирования рыночного механизма перестали оказывать сдерживающее воздействие на дальнейшее социально-экономическое развитие стран.

Проведенные налоговые преобразования позволили, с одной стороны, трансформировать те методы налогового регулирования, которые препятствовали дальнейшему развитию экономики, а с другой — дали возможность определить новые налоговые стимулы, обеспечившие устойчивое расширение долгосрочных инвестиций в перспективные производственные направления как крупных корпораций, так и значительной части населения.

В целом реформы обеспечили переориентацию форм и методов налогового регулирования инвестиционной и научно-исследовательской деятельности. В частности, в ходе налоговых реформ в 1980-х гг. с целью обеспечения реального увеличения объемов долгосрочных производственных инвестиций был сокращен и частично отменен ряд льгот по налогообложению, который позволял искусственно завышать суммы амортизационных отчислений по сравнению с фактическими перечислениями и соответственно уменьшать размер налогооблагаемой прибыли. Например, были снижены налоговые скидки, отменен инвестиционный налоговый кредит и ужесточены другие условия.

Одновременно для поощрения научно-технической составляющей деятельности производственных фирм и развития их взаимодействия с университетами был установлен исследовательский налоговый кредит, представляющий собой обоснованную налоговую льготу и позволяющий частным компаниям уменьшать величину налога на доходы на определенную долю от суммы прироста

собственных расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы относительно аналогичных фактических и документально подтвержденных расходов в базисном периоде.

Дополнительно более либеральной и экономически стимулирующей стала система налогообложения малых и средних частных фирм. В частности, были установлены значительные льготы по налогам на доходы от приращения капитала.

В результате налоговых реформ 1980—1990-х гг. одновременно с существенным сокращением общего количества налоговых льгот, направленных на увеличение объемов производства, была расширена сфера действия налоговых льгот для научно-технических вложений.

В настоящее время в странах с рыночной экономикой налоговые реформы по своей сути — это постоянный процесс совершенствования национальных налоговых систем, непрерывное развитие актуальных направлений государственной налоговой политики. Главной целью современных налоговых преобразований в постиндустриальных странах является развитие единого налогового инструментария предупредительного регулирования рыночных процессов, что находит свое выражение в дальнейшей унификации системы налогообложения, сближении налоговых ставок на доходы корпораций разных отраслей экономики и применении аналогичных форм налоговых льгот.

В странах с переходной экономикой налоговая реформа реализуется, как правило, в революционной форме, представляя собой кардинальные преобразования налоговых отношений. Впрочем, налоговые преобразования в указанных странах осуществляются, если можно так выразиться, как бы одновременно со становлением самой национальной налоговой системы. Разумеется, переход от административно-командных условий к рыночным принципам хозяйствования требует, как минимум, создания нового налогового механизма, принятия законодательства рыночного регулирования системы налоговых отношений и разработки обоснованного комплекса правил по управлению непосредственно процессом налогового производства.

Проведение указанных системных налоговых преобразований вызвано прежде всего острой необходимостью мобилизации бюджетных средств для преодоления проблем хронического бюджетного дефицита и реализации программ социально-экономического развития стран, переходящих к рыночным принципам хозяйствования. При этом налоговые поступления являются основным источником решения первоочередных государственных задач, так как иные источники в развивающихся странах в связи с их финансовой несостоятельностью и неразвитостью рыночной инфраструктуры отсутствуют.

Вместе с тем вплоть до начала 1990-х гг. международный опыт подобных масштабных перестроек национальных налоговых систем практически полностью отсутствовал. На начальных этапах налоговых преобразований предпринимались многочисленные попытки осуществления реформирования в различных направлениях, в том числе и посредством прямого приспособления налогового права к рыночной экономике. Однако ввиду глобального характера, чрезвычайной сложности и слабой прогнозируемости преобразований в сфере налогообложения в странах с переходной экономикой преимущественно неудачными оказались направления перестройки налоговых отношений на основе простого копирования налогового законодательства и необоснованного следования опыту налоговой практики развитых стран. Поэтому в дальнейшем указанные преобразования, как правило, были направлены, с одной стороны, на рациональную замену дореформенных налоговых отношений на рыночно ориентированные, а с другой — на максимальную модернизацию и приспособление старой системы налогообложения к условиям перехода на рыночные принципы хозяйствования.

Необходимо отметить следующие характерные особенности налоговых преобразований в развивающихся странах. Очень часто в ходе проведения налоговых реформ с целью исполнения оперативных задач бюджетной политики и преодоления проблем текущего государственного платежного баланса вместо экономически мотивированных и строго научно обоснованных решений предпринимаются внесистемные, как правило, инфляционного характера, попытки краткосрочного обеспечения требуемого объема налоговых поступлений любой ценой. Налоговые преобразования в странах с переходной экономикой необоснованно нацелены прежде всего на формирование максимально благоприятного налогового климата для отдельных хозяйствующих субъектов, якобы потенциально способных обеспечить устойчивое развитие всей национальной экономики вне зависимости от временных диспропорций развивающегося рынка. Кроме того, преобразования налоговых отношений в этих странах проходят более болезненно в силу значительной поляризации общества в имущественном аспекте.

Рассмотрим более подробно налоговые реформы в странах с переходной экономикой.

С началом рыночных преобразований во всех

бывших социалистических странах, включая Восточные земли Германии, были снижены и унифицированы ставки налога на прибыль, введена система налоговых льгот по стимулированию частнопредпринимательской деятельности и по привлечению иностранных капиталовложений. Однако система льготного налогообложения не стала в полной мере стимулятором реальных вложений капитала. Это связано с недостаточно высокими доходами товаропроизводителей и неэффективностью системы льгот, а также с тем, что механизм предоставления льгот способствует злоупотреблениям. В частности, «иностранными капиталовложениями» зачастую является вывезенный национальный капитал.

Одновременно в этих странах применяется не всегда эффективная система государственных дотаций и субсидий.

С переходом к рыночным принципам хозяйствования возникла объективная необходимость коренного реформирования также и системы налогообложения потребления. Первоначально в этом направлении предпринимались попытки трансформации налога с оборота, который затем был заменен НДС. Применение НДС в постсоциалистических условиях обеспечивало формирование всеобщей и наименее социально напряженной системы налогообложения потребления и являлось важнейшим фактором адаптации переходной экономики к рыночным условиям.

Реформирование подоходного налогообложения в восточноевропейских странах было направлено, с одной стороны, на расширение базы подоходного налогообложения, а с другой — на обеспечение экономической нейтральности, т.е. соблюдение принципа «на равные доходы — одинаковые налоги». Одновременно указанные налоговые преобразования были призваны обеспечить реализацию оптимальной системы всеобщего подоходного налога, когда налог взимается с совокупного дохода вне зависимости от источников его формирования.

Основные цели реализации налоговых реформ в странах с переходной экономикой приведены на рис. 5.4.

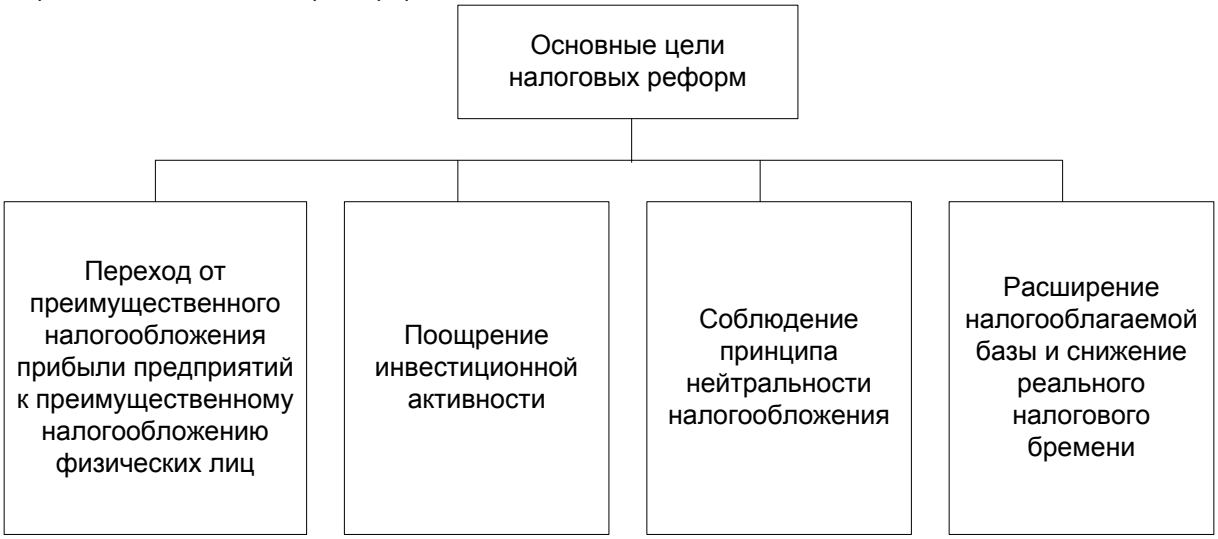

Рис. 5.4. Основные цели налоговых реформ в странах с переходной экономикой

Контрольные вопросы

1. Что представляет собой налоговая реформа?
2. Какова общая классификация налоговых реформ?
3. Какие этапы включают налоговые реформы?
4. Какими основными признаками характеризуются налоговые реформы в рыночной экономике?
5. Каковы были основные цели налоговых реформ в 1950—1960-х гг. в странах с развитой рыночной экономикой?
6. Для каких целей в экономически развитых странах в 1980-х гг. проводились налоговые реформы?
7. В какой форме реализуется налоговая реформа в странах с переходной экономикой?
8. Какие особенности характерны для налоговых преобразований в развивающихся странах?
9. Каковы основные цели налоговых реформ в странах с переходной экономикой?

ГЛАВА 6. ГАРМОНИЗАЦИЯ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

6.1. Основные направления гармонизации налоговых отношений

Гармонизация налоговых отношений представляет собой построение национальной системы налоговых отношений, обеспечивающей установление долгосрочного и устойчивого баланса интересов государства, налогоплательщиков и других государств.

Следует различать четыре вида направлений гармонизации:

1) соблюдение необходимых соотношений между фискальными интересами государства и величиной налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты;

2) установление строгого паритета прав и обязанностей государственных органов, осуществляющих контроль, и налогоплательщиков;

3) обоснованное разграничение прав по установлению и введению налогов между всеми уровнями власти;

4) формирование соответствующих положений для межстрановой унификации системы налогообложения.

По существу, гармонизация в области налогообложения прежде всего призвана обеспечить создание условий для неконфликтных и комфортных взаимоотношений в процессе налогового производства.

Основные направления гармонизации налоговых отношений схематично представлены на рис. 6.1.

Рис. 6.1. Основные направления гармонизации налоговых отношений

Рассмотрим более подробно указанные направления.

Гармонизация построения налоговой системы означает создание оптимальной национальной налоговой системы, которая, обеспечивая финансовыми ресурсами потребности государства, не должна снижать стимулы налогоплательщика к предпринимательской деятельности, одновременно обязывая его к постоянному поиску путей повышения эффективности хозяйствования.

Для установления гармонизации в этом направлении используется налоговая политика государства, которая на длительную перспективу должна ориентировать налоговую систему на оптимальную налоговую нагрузку. При проведении этой политики должны использоваться такие важнейшие принципы налогообложения, как принцип равенства и справедливости, принцип всеобщности и принцип нейтральности.

Именно эти принципы являются основой обеспечения долговременного налогового равновесия, т.е. достижения устойчивого баланса между фискальными интересами государства, с одной стороны, и оптимальной величиной налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты — с другой.

При этом фискальные интересы государства должны обеспечиваться не за счет необоснованного нагнетания налогового бремени на хозяйствующие субъекты, а главным образом за счет создания необходимых условий для роста объемов производства и расширения на этой основе налогооблагаемой базы.

Безусловно, гармонично построенная система налогообложения позволяет обеспечить динамичное развитие национальной экономики в целом, увеличение налоговых доходов бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов на основе экономически стимулируемого расширения налоговой базы. При этом, как правило, используется принцип «низкие ставки — широкий охват», суть которого состоит в расширении налоговой базы за счет отмены большинства льгот по налогам и установления минимально возможных ставок налогообложения. Как правило, льготный налоговый режим для одних

налогоплательщиков означает дополнительное фискальное давление на другие хозяйствующие субъекты. Одновременно с этим сужается базы налогообложения в целом. Вследствие этого эффективная налоговая система, с одной стороны, реализует некое среднее необходимое налоговое перераспределение доходов, а с другой стороны — устанавливает реально допустимую налоговую нагрузку на налогоплательщиков. При этом особенно важно, чтобы была реально оценена налоговая нагрузка как на экономику в целом, так и на каждого налогоплательщика в отдельности. Ведь действительно фактическая величина налоговой нагрузки зависит от роли государства в решении социальных задач, степени его участия в конкретных социальных расходах населения — оплата медицинских, образовательных, коммунальных и других услуг, а также от действительных масштабов реализации государственных программ социальной защиты граждан.

Гармонизация построения налоговых систем отдельных стран, в частности Швеции, осуществлена таким образом, что налогоплательщики отдают в государственную казну 50% и более своих доходов, но это не подавляет их стимулы к развитию производства. Такая гармонизация объясняется тем, что в этих странах государство централизованно за счет налоговых поступлений в казну решает многие задачи социального характера, которые в большинстве других стран все налогоплательщики вынуждены решать за счет своих доходов, оставшихся у них после уплаты всех причитающихся налогов.

Одновременно вполне допустима гармонично построенная налоговая система и в случае, когда государство, ослабляя налоговую нагрузку на налогоплательщиков, одновременно сокращает свои расходы, прежде всего на программы социальной защиты и социальной поддержки наиболее уязвимых групп населения.

Кроме того, гармоничная и эффективная налоговая система Должна быть нацелена на устранение неоднородности экономического развития отдельных отраслей и видов хозяйственной деятельности в части получаемых ими доходов. Это связано с тем, что важной целью гармонизации налоговой системы является также комплексное обеспечение равномерности развития приоритетных сфер производства в отдельности и устойчивости всей национальной экономики в целом.

Рассматривая это направление гармонизации налоговых отношений, необходимо прежде всего отметить, что фактического равенства во взаимоотношениях между налоговыми органами и плательщиками налогов, разумеется, быть не может. Это вызвано тем, что налоговые отношения по существу не являются договорными отношениями между государством и хозяйствующими субъектами.

Напротив, налоговые отношения — это отношения принуждения, в процессе реализации которых нет и не может быть равенства участников в связи с отсутствием согласованной воли обеих сторон. Государство, используя свои властно-распорядительные функции, принуждает каждого конкретного налогоплательщика при наступлении соответствующих условий платить определенную долю от его доходов. Вместе с тем во взаимоотношениях налоговых органов и плательщиков налогов и сборов не должны нарушаться общепринятые принципы налогообложения.

Международный налоговый опыт также свидетельствует, что гармоничные налоговые отношения необходимо строить исходя, с одной стороны, из безусловности их властно-принудительной основы, а с другой — из строгого соблюдения основных принципов налогообложения.

Одновременно взвешенное сочетание полномочий, обязанностей и ответственности государства и плательщиков налогов, несомненно, должно способствовать совершенствованию их взаимоотношений в процессе налогового производства, стимулировать налогоплательщиков добросовестно, своевременно и в полном объеме рассчитываться с бюджетами всех уровней и государственными внебюджетными фондами.

Рассматриваемое направление гармонизации налоговых отношений подразумевает обязательное соотношение установленных законом определенных прав, обязанностей и ответственности как государства, так и налогоплательщиков.

Основные права, обязанности и ответственность налоговых органов приведены на рис. 6.2.

Для обеспечения полного и своевременного поступления налоговых доходов государства действующее налоговое законодательство прежде всего предусматривает такое основное право налоговых органов, как право *проводить налоговые проверки.* При проведении налоговых проверок налоговые органы могут изымать (обязательно по акту) у юридических и физических лиц документы, свидетельствующие о совершении налоговых правонарушений, осматривать производственные, складские, торговые и другие площади, используемые налогоплательщиками.

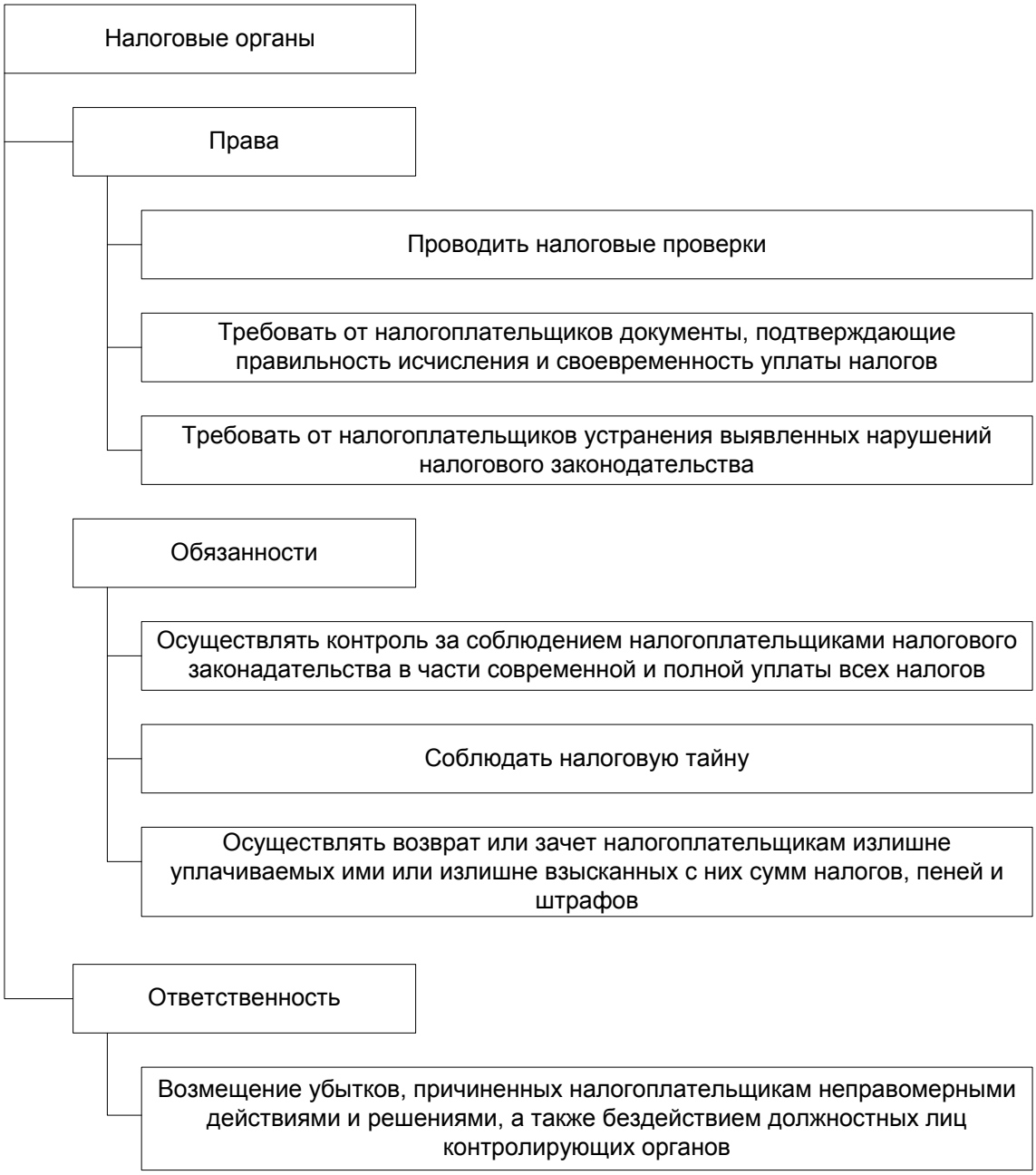

Рис. 6.2. Основные права, обязанности и ответственность налоговых органов

В ходе реализации своих функций налоговые органы вправе *требовать от налогоплательщиков документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов*. Кроме того, при установлении нарушений со стороны юридических и физических лиц налогового законодательства налоговые органы обладают правом *требовать от налогоплательщиков устранения выявленных нарушений* и осуществлять контроль за выполнением этих требований.

Основная обязанность органов, обеспечивающих налоговый контроль, состоит в осуществлении *контроля за соблюдением налогоплательщиками налогового законодательства по своевременной и полной уплате всех налогов*. При исполнении этой обязанности налоговые органы должны действовать строго в соответствии с налоговым законодательством. Важнейшей обязанностью налоговых органов является *соблюдение налоговой тайны*. Налоговая тайна представляет собой специально полученные налоговым органом сведения непубличного характера о налогоплательщике, соблюдение ее не допускает разглашения, использования или передачу третьему лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной налоговому органу.

С целью соблюдения интересов юридических и физических лиц в процессе налогового производства налоговые органы также обязаны *осуществлять возврат или зачет налогоплательщикам излишне уплаченных ими или излишне взысканных с них сумм налогов, пеней и штрафов*.

Основные права, обязанности и ответственность налогоплательщиков приведены на рис. 6.3.

Основная обязанность налогоплательщиков — это *своевременно и в полном объеме уплачивать налоги* строго в соответствии с действующим налоговым законодательством. Налогоплательщики обязаны также *встать на учет в налоговый орган по месту своего нахождения.* После налоговой регистрации все юридические и физические лица должны *вести в установленном порядке учет своих доходов и расходов, а также объектов налогообложения.* Данный учет ведется с соблюдением правил, устанавливаемых уполномоченными государственными органами. Существенной обязанностью налогоплательщиков является *представление в государственный контролирующий орган по месту своего налогового учета налоговой декларации* по налогам, подлежащим уплате.

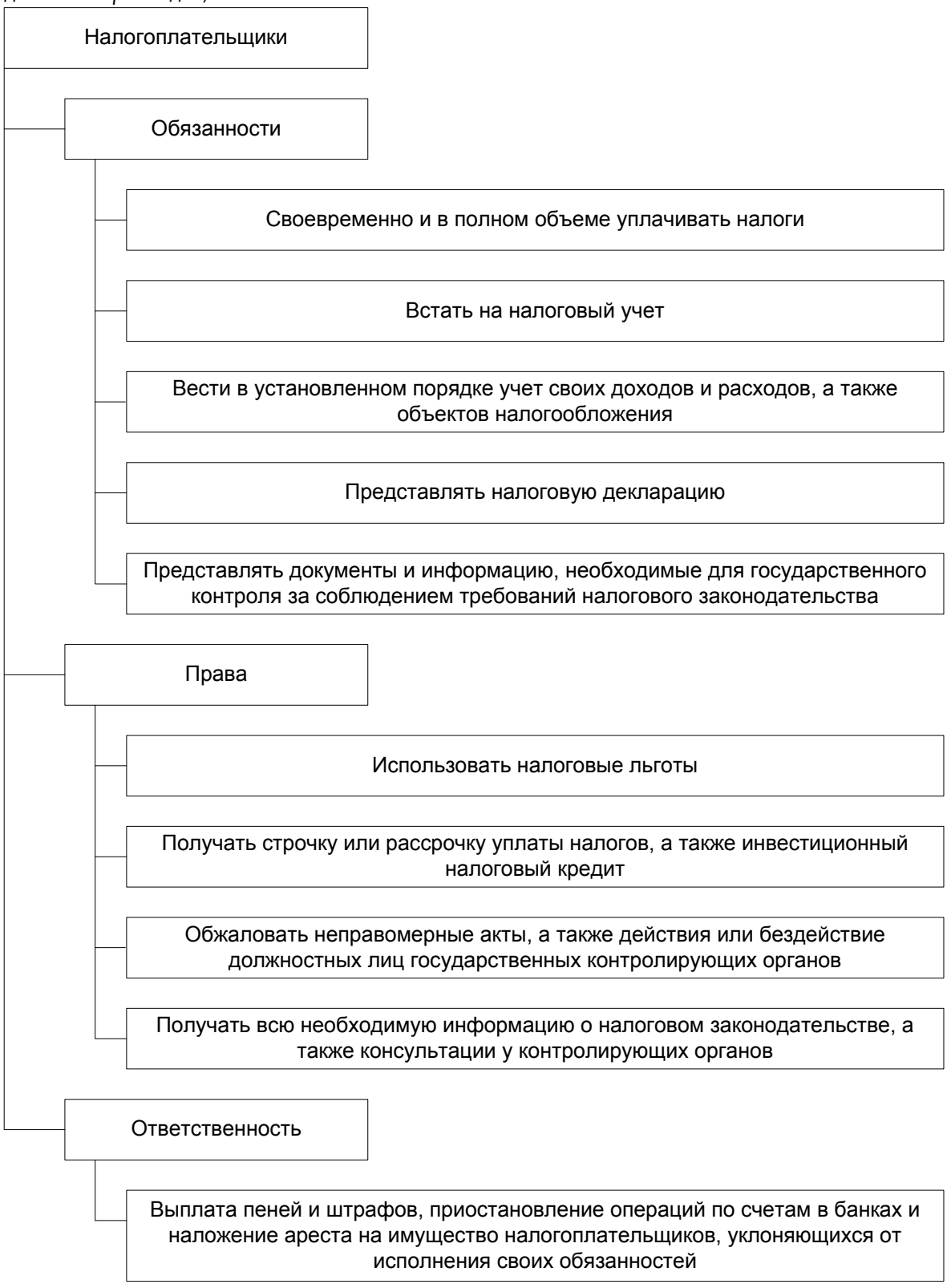

Рис. 6.3. Основные права, обязанности и ответственность налогоплательщиков

Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах, произведенных расходах, источниках доходов, используемых налоговых льготах, налоговых суммах и других данных, связанных с исчислением и уплатой им причитающихся налогов.

Кроме того, налогоплательщики обязаны представлять документы и информацию, необходимые для контроля государства за соблюдением требований налогового законодательства. При установлении государственными контролирующими органами нарушений налогового законодательства налогоплательщики обязаны выполнять их требования об устранении выявленных нарушений налогового законодательства.

Несомненно, интересы налогоплательщиков в налоговых взаимоотношениях обеспечиваются их правами. Налогоплательщики имеют право *использовать налоговые льготы* — законодательно предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков преимущества по сравнению с другими категориями, включая возможность не уплачивать определенный налог или уплачивать его в меньшем размере. Важным является право налогоплательщиков *получать отсрочку или рассрочку уплаты налогов, а также инвестиционный налоговый кредит.* В целом это право представляет собой предусмотренное налоговым законодательством платное изменение установленного срока конкретного налогового платежа на более поздний срок. Дополнительно налогоплательщики вправе *обжаловать неправомерные акты, а также действия или бездействие должностных лиц налоговых органов.*

Следует отметить, что налоговым законодательством конкретных стран могут быть предусмотрены и другие права и обязанности сторон. В частности, в системе налоговых отношений России налоговые органы дополнительно имеют право:

- определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками, в случае отсутствия бухгалтерского учета или ведения его не в соответствии с установленными правилами;
- требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков сумм налогов и пени;
- заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности.

Одновременно НК РФ дополнительно наделяет налогоплательщиков следующими правами:

- предоставлять налоговым органам пояснения по исчислению и уплате налогов;
- получать налоговые уведомления и требования об уплате налогов;
- требовать соблюдения налоговой тайны.

В ряде стран органам, контролирующим исполнение налогового законодательства, предоставлено право контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам, с которых уплачены налоги.

Вместе с тем именно наличие ответственности и государства, и налогоплательщиков при выделении их прав и обязанностей гарантирует гармонично построенные налоговые отношения. Иначе говоря, гармоничное применение прав и обязанностей как налогоплательщиков, так и государства невозможно без ответственности за их ненадлежащее исполнение. В этой связи налоговым законодательством должны предусматриваться соответствующие меры ответственности юридических и физических лиц за нарушение требований этого законодательства.

Такими мерами могут быть выплата пеней и штрафов, приостановление операций по счетам в банках и наложение ареста на имущество налогоплательщиков, уклоняющихся от исполнения своих обязанностей. Одновременно и государство несет законодательно установленные виды ответственности, выражающиеся в возмещении убытков, причиненных налогоплательщикам неправомерными действиями и решениями, а также бездействием должностных лиц соответствующих контролирующих органов, включая упущенную выгоду и начисленные проценты за нарушенный срок возврата хозяйствующим субъектам излишне уплаченных ими сумм налогов за счет бюджетных средств.

Особо необходимо подчеркнуть, что несоблюдение разумного сочетания прав и обязанностей приводит к серьезным негативным последствиям. Наиболее наглядно это проявилось при формировании российской налоговой системы. В частности, до принятия НК РФ она была построена на чрезмерном преобладании прав и полномочий налоговых и других фискальных органов. Это выражалось, в частности, в том, что контролирующие органы имели право давать разъяснения, издавать инструкции и другие нормативные Документы, трактующие действовавшее в то время законодательство, фактически приравненные к закону. При этом отсутствовала процедура доведения до налогоплательщиков всех изданных документов. Одновременно нарушение положения любого из этих нормативных документов влекло финансовые

санкции. Размер штрафов зачастую был несоизмерим с допущенными нарушениями.

Отсутствие гармонизации прав, обязанностей и ответственности участников налогового процесса в сочетании с огромной налоговой нагрузкой на налогоплательщиков предопределяло невозможность расширенного воспроизводства в случае уплаты хозяйствующими субъектами всех причитающихся налогов, что приводило к массовому уклонению от налогообложения, развитию теневой экономики, сокращению темпов прироста налоговых поступлений, возрастанию бюджетного дефицита. Все это стало одной из главных причин острого финансового кризиса 1998 г. в России.

Впрочем, современное состояние системы налогообложения в нашей стране характеризуется перекосом в другую сторону. Основные положения вступившей в 1999 г. в действие части первой НК РФ построены практически на основе договорных принципов налоговых отношений. Кодекс установил, в частности, презумпцию невиновности налогоплательщиков. Все неясности и противоречия налогового законодательства толкуются в пользу налогоплательщиков, при этом НК РФ в части исчисления уплаты конкретных видов налогов не всегда четко трактует отдельное положение, нередко его положения противоречивы и недостаточно конкретны. Указанные нарушения баланса прав, обязанностей и ответственности налогоплательщиков и государства также могут привести к негативным последствиям.

Указанное направление гармонизации налоговых отношений представляет собой обеспечение паритета налоговых полномочий и налоговой ответственности всех и каждого уровня власти, а также разделение налогов и налоговых доходов между разными бюджетами.

В условиях централизованного планирования и прямого административного соподчинения территориальных органов управления по существу вообще не было сочетания интересов налогообложения между уровнями власти в современном понимании. Напротив, при рыночных условиях хозяйствования прежде всего разумное соотношение рассматриваемых интересов призвано обеспечивать эффективное налоговое разграничение и общую сбалансированность национальной бюджетной системы.

Интересы всех уровней власти (федеральной, региональной и муниципальной) в налоговых взаимоотношениях должны обеспечиваться главным образом путем укрепления их собственной Финансовой базы на основе законодательного закрепления за ними гарантированных налоговых источников. При этом оптимальное сочетание налоговых интересов должно исключать всякую возможность того, чтобы бюджеты территорий буквально ставились в полную зависимость от нерационального распределения долей регулирующих федеральных налоговых доходов центральными органами государственной власти.

Одновременно региональные и местные органы власти должны обладать определенным налоговым суверенитетом — предусмотренными налоговым законодательством правами по формированию территориальной налоговой политики. Субъекты федерации и местные органы должны иметь право вводить и отменять налоги в пределах законодательно установленного перечня территориальных и местных налогов. Кроме того, они должны обладать конкретными полномочиями по установлению налоговых ставок, льгот и других преференций, а также налоговой базы. В результате регионы, регулируя соответствующую долю налоговой нагрузки, могут оказывать стимулирующее воздействие на экономические интересы и развитие предпринимательской активности хозяйствующих субъектов с целью размещения новых производственных мощностей, а также на формирование благоприятного инвестиционного климата для обеспечения устойчивого притока капитала на свои территории. На этой основе сочетание налоговых интересов всех уровней власти формирует, с одной стороны, устойчивое финансовое положение субъектов РФ и местных образований, а с другой — увеличение налоговых доходов центральных властей.

Уровень доходной части территориальных бюджетов определяется разграничением на постоянной долговременной (без указания срока) основе конкретных налогов между различными уровнями власти.

Именно поэтому эффективность соотношения интересов налогообложения во многом предопределяет финансовое положение и социально-экономическое развитие как конкретного субъекта федерации и муниципальных образований в отдельности, так и всего государства в целом. Ведь, вне всякого сомнения, одна из основных целей сочетания налоговых интересов всех уровней власти заключается в выравнивании неоднородности социально-экономического развития отдельных территорий. Впрочем, оптимальное распределение налогового бремени между территориями, как правило, осуществляется на основе общепризнанных принципов налогового выравнивания — оценки объективно обусловленных различий регионов и социальной ситуации, а также анализа производственных возможностей. Не случайно эффективное соотношение интересов налогообложения наряду с выравниванием неоднородности экономического развития отдельных территорий призвано также обеспечивать равные возможности каждому

гражданину государства независимо от того, проживает он в дотационном регионе или в регионе-доноре (в смысле бюджетной самодостаточности конкретного участника федерации). Одновременно фактические производственные мощности и сложившиеся социальные условия являются основными составляющими такой интегральной налоговой характеристики территорий, как их налоговый потенциал. Налоговый потенциал представляет собой максимально возможную сумму налоговых поступлений на определенной территории на душу населения за определенный промежуток времени (обычно финансовый год) в условиях действующего налогового законодательства, иначе говоря, потенциальную способность территории обеспечить максимальные налоговые доходы бюджетов всех уровней.

Непосредственно на практике сочетание налоговых интересов всех уровней власти осуществляется, как правило, на основе распределения соответствующих налогов между федеральным центром, субъектами федерации и местными образованиями — в системном установлении перечня федеральных, региональных и местных налогов. Кроме того, данное направление гармонизации налогообложения также обеспечивается налоговым и бюджетным регулированием путем законодательного распределения доходов от определенных видов налогов (прежде всего федеральных и региональных) по бюджетам разных уровней.

Подобное регулирование осуществляется двумя методами — методом ставок и методом сумм. *Метод ставок* состоит в установлении конкретных ставок зачисления налога в соответствующие бюджеты. Суть *метода сумм* в том, что бюджетным законодательством устанавливается распределение поступивших на соответствующей территории сумм налога между бюджетами разных уровней.

В мировой налоговой практике сочетание налоговых интересов всех уровней власти может осуществляться также с использованием наряду с раздельными налогами и так называемых смешанных налогов. Ведь действительно, формирование необходимых финансовых ресурсов федерального центра, субъектов РФ и муниципальных образований обеспечивается, как правило, путем установления системы федеральных, региональных и местных налогов.

В этой связи, казалось бы, единственным принципом разумного соотношения рассматриваемых интересов может быть принцип «один налог — один бюджет». Более того, закрепление на постоянной основе конкретных видов налогов за тем или иным бюджетным уровнем, вне всякого сомнения, будет обеспечивать большую устойчивость налоговой базы и повышать заинтересованность властей данного уровня в ее расширении. Однако в условиях неравномерного экономического развития территорий и различий в формировании налоговой базы этот принцип должен быть дополнен другим инструментарием налогового регулирования. Поэтому во многих экономически развитых странах широкое применение получила практика предоставления субъектам федерации и местным властям права устанавливать надбавки к общефедеральным налогам. Таким образом, сочетание налоговых интересов всех уровней власти в рыночных условиях призвано обеспечить, с одной стороны, обоснованное разделение налоговых поступлений, а с другой — максимальное использование законодательно установленных налоговых полномочий региональных и местных органов.

Необходимость в межстрановой гармонизации налоговых отношений возникает при объединении государств в международные союзы с целью проведения общей таможенной или налоговой политики. Рассматриваемое направление гармонизации налоговых отношений представляет собой унификацию определенных элементов налогообложения, координацию национальных налоговых систем и налоговой политики стран — участниц международных объединений.

Следует отметить, что реализация межстрановой гармонизации не означает безусловного одномоментного создания единой для межгосударственного объединения налоговой системы.

Межстрановая гармонизация стала реализовываться в конце XIX — начале XX вв. с появлением первых таможенных союзов. В настоящее время данная гармонизация налоговых отношений наиболее динамично осуществляется в рамках ЕС.

В частности, в результате объединения целого ряда стран Западной Европы в ЕС первоначально были унифицированы лишь отдельные элементы налоговых отношений этих государств, большей частью связанных с перемещением товаров через их таможенные границы при сохранении индивидуальных национальных налоговых систем. Лишь после отмены таможенных пошлин в торговле между странами ЕС осуществлялись мероприятия по обеспечению гармонизации сначала некоторых косвенных, а затем и прямых налогов. Прежде всего, во всех указанных странах был введен НДС, взимаемый государством на всех стадиях производства и реализации товаров. Одновременно для стимулирования экспорта вывозимые товары освобождаются от НДС. Дополнительно в странах ЕС предпринимаются попытки унификации акцизных платежей по ряду

видов подакцизных товаров, основными из которых являются табак, бензин, крепкие спиртные напитки, пиво, вино и др.

Впрочем, разный удельный вес и, как следствие, фактическая значимость для доходов национальных бюджетов, а также существенные различия в порядке и правилах исчисления и уплаты акцизов в отдельных государствах — участниках ЕС продолжают оказывать сдерживающее воздействие на дальнейшую гармонизацию их налоговых систем. С целью обеспечения свободного передвижения капиталов и перспективного развития единого рынка капиталов в рамках ЕС осуществляется последовательная гармонизация налогообложения прибыли корпораций и подоходного налога в части, касающейся выравнивания ставок и единообразной схемы их исчисления и взимания налоговыми органами стран, входящих в ЕС.

Вместе с тем в случае более глубокой политической или экономической интеграции, а также образования конфедеративного государства на основе объединения суверенных стран рассматриваемая гармонизация налоговых отношений не исключает возможности формирования единого налогового пространства.

Ярким примером подобной межстрановой гармонизации является совместно разрабатываемый в настоящее время Российской Федерацией и Республикой Беларусь в рамках Союзного государства единый Налоговый кодекс, который будет содержать как общие принципы единой налоговой системы, так и регламентированный порядок исчисления и уплаты конкретных налогов и сборов на территории объединения.

Уровень межстрановой гармонизации налоговых отношений, несомненно, во многом зависит от социально-экономического развития государства, а также концептуальной, методологической проработанности и степени адаптации национальной налоговой системы в целом и элементов налогообложения в отдельности для интегрирования в международную систему координации налоговых отношений.

Каждое государство при формировании налоговой системы, как правило, ориентируется на достижение определенных краткосрочных и долгосрочных целей развития национальной экономики. Поэтому налоговая система конкретной страны несет на себе отпечаток национальных особенностей экономического и общественно-политического устройства данного государства.

Разумеется, по содержанию национальные налоговые системы отличаются друг от друга по видам и структуре налогов, их ставкам, способам взимания, фискальным полномочиям органов власти разного уровня, уровню, масштабам и количеству предоставляемых льгот и ряду других важнейших признаков.

Впрочем, указанные различия и внутренняя специфика функционирования национальных систем налоговых отношений не нарушают принципиальных основ организации фискальной политики в соответствии с классическими правилами налогообложения. Более того, общая структура, базовые положения построения и перечень важнейших налоговых платежей налоговой системы каждого государства, если можно так выразиться, в основном определяются системой налогообложения юридических и физических лиц, вытекающей из рыночных условий хозяйствования.

Следовательно, в настоящее время при осуществлении межстрановой гармонизации налоговых отношений, надо полагать, отсутствует необходимость решения масштабных системных проблем, поскольку налоговые системы подавляющего большинства стран концептуально и методологически унифицированы и в них применяется в различных вариациях достаточно стандартный набор налоговых механизмов. Это позволяет заключать межстрановые соглашения об избежании двойного налогообложения, которые могут быть разработаны и заключены только при наличии унификации налоговой базы по основным налоговым платежам.

В условиях глобализации для обеспечения свободного перелива капиталов и формирования единого общемирового рынка капиталов уже построены практически во всех странах схожие налоговые системы. Бюджетообразующую основу этих национальных налоговых систем составляет ограниченное число таких общих налогов, как НДС, налог на прибыль (доход) юридических и физических лиц и акцизы. Указанные налоги имеют схожую налоговую базу.

Таким образом, становится невозможным формирование некой особой, индивидуальной системы налогообложения, например системы одного налога в рамках отдельно взятой страны. Поскольку в этом случае данная страна не может являться участником мирового рынка капиталов, и, как следствие, она неизбежно будет сталкиваться с препятствующим динамичному экономическому развитию неэффективным двойным налогообложением.

Межстрановая гармонизация на основе унификации отдельных элементов налоговых систем отдельных государств и, как следствие, взаимовыгодного регулирования общей тяжести национальных фискальных нагрузок прежде всего призвана способствовать созданию благоприятного инвестиционного климата для обеспечения устойчивого притока капитала на территорию всего межгосударственного объединения.

Необходимо особо отметить тот факт, что в перспективе рассматриваемое направление гармонизации все более будет определяться необходимостью дальнейшей глобализации мирового хозяйства и соответственно реализовываться, по всей вероятности, как общемировая гармонизация налоговых отношений.

6.2. Инструменты гармонизации налоговых отношений

Формирование и функционирование гармоничных налоговых отношений осуществляются с помощью соответствующих механизмов (инструментов). Основные инструменты гармонизации налоговых отношений приведены на рис. 6.4.

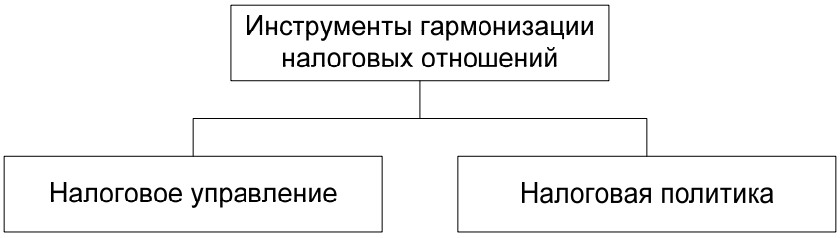

Рис. 6.4. Основные инструменты гармонизации налоговых отношений

Налоговое управление охватывает такие сферы, как управление налоговыми и финансовыми органами, регулирование процессов формирования государственных денежных фондов, включая контроль за полнотой и своевременностью налоговых поступлений, а также управление всем комплексом налоговых отношений.

Основные задачи налогового управления подразделяются на задачи макро- и микроуровня, которые схематично показаны на рис. 6.5.

Рис. 6.5. Основные задачи налогового управления

Таким образом, обобщающая задача налогового управления заключается в постоянном совершенствовании всей совокупности налоговых отношений с целью обеспечения их максимального соответствия объективно изменяющимся экономическим, политическим, социальным и другим условиям.

Кроме того, различают *общее* и *оперативное* налоговое управление. Общее налоговое управление прежде всего направлено на разработку государственной налоговой политики и определение концептуальных и методологических положений функционирования налоговой системы.

Оперативное налоговое управление реализует регулирование непосредственно процесса налогового производства с целью обеспечения его устойчивой эффективности.

Основные функции налогового управления приведены на рис. 6.6.

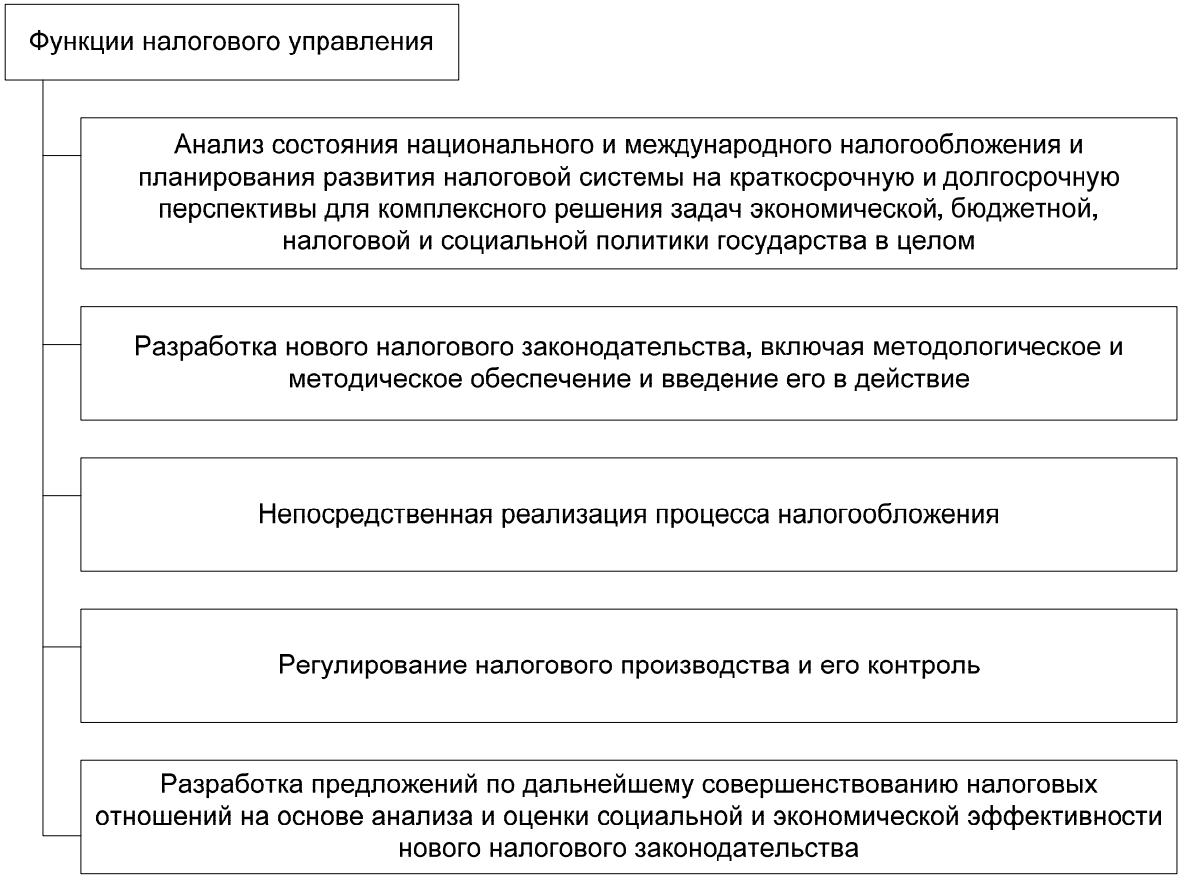

Рис. 6.6. Основные функции налогового управления

С помощью *налоговой политики* осуществляется налоговая гармонизация во всех ее направлениях. Прежде всего, с целью построения эффективной налоговой системы проводится взвешенная налоговая политика государства, которая на длительную перспективу должна ориентировать систему налогообложения на установление оптимального уровня реального налогового бремени на хозяйствующие субъекты при одновременном соблюдении фискальных интересов государства. Кроме того, налоговая политика в этом направлении гармонизации налоговых отношений должна быть ориентирована на устранение неоднородности экономического развития отдельных отраслей и видов хозяйственной деятельности в части получаемых ими доходов. Обеспечение равенства прав, обязанностей и ответственности налогоплательщиков и государства достигается проведением налоговой политики, нацеленной на соблюдение обязательного соотношения законодательно установленных полномочий и обязанностей налоговых сторон, а также общепринятых принципов налогообложения.

В области сочетания налоговых интересов всех уровней власти реализуется обоснованная налоговая политика, призванная обеспечить как гармоничное разграничение прав по установлению и введению налогов федеральным центром, субъектами федерации и муниципальными образованиями, так и межбюджетную сбалансированность национальной налоговой системы. Налоговая политика в этом направлении налоговой гармонизации должна выравнивать неоднородности социально-экономического развития отдельных территорий.

В сфере межстрановой гармонизации налоговых отношений проводится налоговая политика, способствующая взаимовыгодному регулированию общей тяжести фискальных

нагрузок, созданию благоприятного инвестиционного климата в межгосударственном объединении на основе координации национальных налоговых систем. Кроме того, налоговая политика должна обеспечивать формирование перспективных положений унификации налогообложения в условиях общемировой налоговой гармонизации и развития единого общемирового рынка капитала.

Контрольные вопросы

1. Что представляет собой гармонизация налоговых отношений?
2. Каковы основные направления гармонизации налоговых отношений?
3. Какой принцип применяется для построения гармоничной системы налогообложения?
4. Какие методы налогового регулирования применяются для сочетания налоговых интересов разных уровней власти?
5. В чем заключается необходимость межстрановой гармонизации налоговых отношений?
6. Каковы особенности гармонизации налоговых отношений в условиях глобализации мирового хозяйства?
7. С помощью каких основных инструментов осуществляется гармонизация налоговых отношений?
8. Какие задачи макро- и микроуровня решаются налоговым управлением?
9. В чем различие между общим и оперативным налоговым управлением?
10. Каковы основные функции налогового управления?
11. Как осуществляется налоговая гармонизация с помощью налоговой политики?

ГЛАВА 7. НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА (НАЛОГОВОЕ БРЕМЯ)

7.1. Эволюция взглядов на налоговую нагрузку

Показатель налоговой нагрузки на налогоплательщика является достаточно серьезным измерителем качества налоговой системы страны. Оптимальная налоговая система, обеспечивая финансовыми ресурсами потребности государства, не должна снижать стимулы налогоплательщика к предпринимательской деятельности, одновременно обязывая его к постоянному поиску путей повышения эффективности хозяйствования. Поэтому определение границ оптимального размера изъятия части доходов налогоплательщиков является серьезнейшей экономической проблемой любого государства. Решение данной проблемы представляется достаточно сложной задачей, поскольку данные границы могут постоянно меняться в силу изменений экономической, политической и социальной ситуации в каждой конкретной стране. При этом важно определить не только экономическое содержание понятия «налоговая нагрузка», но и установить его количественные характеристики.

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

В экономической литературе в силу несовершенства понятийного аппарата наряду с понятием «налоговая нагрузка» достаточно часто применяются такие понятия, как «налоговое бремя» «тяжесть налогообложения», «налоговое давление», «налоговое изъятие» и др. Понятие налоговой нагрузки возникло фактически одновременно с *появлением налогов* и упоминалось в самых первых текстах, *где* шла речь о налогах. Еще в XVIII в. А. Смит в своем труде «Исследование о природе и причине богатства народов» указывал на важную экономическую зависимость между уровнем налоговой нагрузки и поступлением средств в бюджет государства. «При снижении налогового бремени государство выигрывает больше, нежели от наложения непосильных податей; на освобожденные средства может быть получен дополнительный доход, с которого в казну поступит налог. При этом плательщики с большей легкостью сделают эти платежи, что освободит государство от дополнительных расходов на сбор налогов, связанных с наказаниями и вымогательством».

На протяжении более 200 лет финансовая наука достаточно серьезно исследовала вопрос о влиянии налогов на население и экономику в целом. Одновременно учеными делались попытки определения обоснованного уровня налогообложения, установления количественной оценки показателя налогового бремени. Еще в XVIII—XIX вв. виднейшими российскими и западными экономистами указывались достаточно конкретные пропорции между бюджетом и национальным доходом, предельные размеры изъятия части доходов как хозяйствующих субъектов, так и граждан.

Первые упоминания о количественной оценке показателя налоговой нагрузки и его давлении на экономику относятся также к XVIII в. Впервые исследовавший это явление Ф. Юсти (1705—1771) определил налоговую нагрузку на макроуровне как соотношение между бюджетом и национальным доходом государства. При этом Ф. Юсти указывал, что бюджет страны не должен расходовать более $^1/_6$ национального дохода.

А. Бифельд между тем считал пределом изъятия у налогоплательщика четверть его дохода. «Здравая политика, — писал он, — определяет на то 25% с доходу каждого. Ежели больше сего требовать, то, думаю, истощится народ, а ежели меньше, то недостанет на все государственные расходы».

К. Гок обосновывал пропорции доходов бюджета и национального дохода характером расходной части государственного бюджета.

Он считал невозможным установление единого, универсального и одновременно оптимального показателя налоговой нагрузки на экономику, который был бы реалистичен для конкретной страны на любом этапе ее экономического развития.

Заметим, что данные показатели налоговой нагрузки были определены эмпирически, да иного и не могло быть в условиях, когда отсутствовали необходимые методики расчета.

Новым импульсом к исследованию проблем тяжести налогообложения послужила Первая мировая война, вызвавшая всеобъемлющий рост налоговой нагрузки. Последовавшая за этим необходимость решения вопроса о размерах репарационных платежей, погашения задолженности союзников привела к разработке конкретных методик определения тяжести налогообложения. Несмотря на то что эти методики характеризовались слабостью как методологической базы, так и техники расчетов, их роль и значение состояли в том, что они создали основу для дальнейших разработок измерения тяжести налоговой нагрузки как на уровне экономики в целом, так и в разрезе отдельных социальных групп населения и в рамках отраслей производства.

7.2. Роль и значение показателя налоговой нагрузки

Интерес экономической науки и практики к показателю налоговой нагрузки не случаен, поскольку он играет существенную роль в налоговом планировании и регулировании экономики. Схематично основные направления применения показателя налогового бремени показаны на рис. 7.1.

Рис. 7.1. Основные направления применения показателя налогового бремени

Роль и значение показателя налогового бремени состоят в следующем:

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

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

3) показатель налогового бремени необходим для анализа влияния налоговой системы страны на формирование социальной политики государства. Изучение и практический анализ всеобщности и справедливости налогообложения в отношении населения страны, тяжести налогообложения между различными социальными группами дает возможность государству более справедливо распределять тяжесть налогообложения между разными социальными группами для стабилизации социально-экономической ситуации в стране;

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

7.3. Уровни исчисления налоговой нагрузки

Исчисление налогового бремени осуществляется на двух уровнях: макро- и микроуровне. Основные аспекты распределения налогового бремени представлены на рис. 7.2.

Рассмотрим эти аспекты подробнее.

Макроуровень подразумевает исчисление тяжести налогообложения всей страны в целом, или, другими словами, *налоговой нагрузки на экономику*. Здесь же оцениваются распределение налогового бремени между группами однородных предприятий, т.е. отраслями производства, и *налоговая нагрузка на население* страны.

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

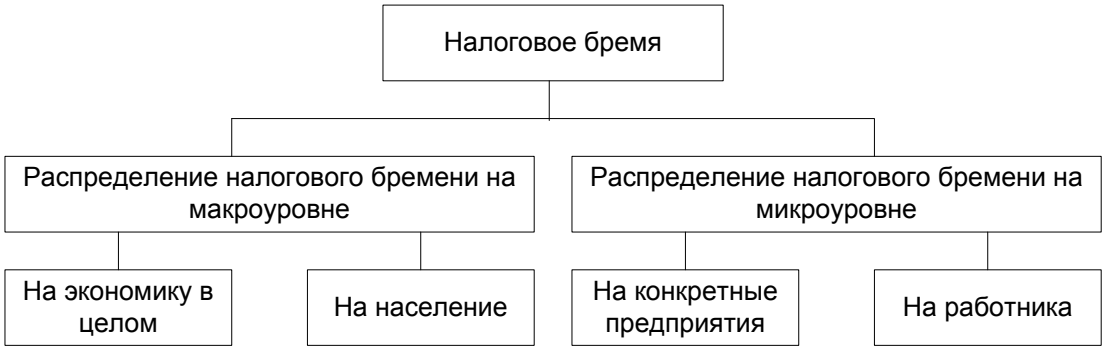

Рис. 7.2. Основные аспекты исчисления налогового бремени

Многовековая практика построения налоговых систем в странах с развитой рыночной экономикой выработала определенные показатели, за пределами которых невозможна эффективная предпринимательская деятельность.

Зависимость между усилением налогового бремени и суммой поступающих в государственную казну налогов еще в начале второй половины XX в. вывел профессор А. Лаффер, построивший знаменитую кривую Лаффера, о которой мы говорили подробно гл. 4. Именно А. Лаффер обосновал постулат о том, что только снижение налоговой нагрузки стимулирует предпринимательскую деятельность, развивает инициативу и предприимчивость. Необоснованное увеличение налогового бремени, согласно А. Лафферу, является первопричиной развития теневого сектора экономики. Иначе говоря, порог кривой Лаффера представляет собой предельно допустимый уровень налоговой нагрузки, который еще не подрывает рост налоговой базы на перспективу. Рост доходов в бюджет в этом случае осуществляется не за счет нагнетания налогового бремени на товаропроизводителей, а за счет увеличения производства и расширения на этой основе налогооблагаемой базы. Вместе с тем кривая Лаффера лишь показывает установленную зависимость, но не дает четкого представления о предельно допустимой величине налоговых изъятий в бюджет страны. Эта величина не может быть постоянной и достаточно точной, в немаловажной степени ее уровень зависит от финансового состояния налогоплательщиков в конкретной стране, от состояния экономики этой страны в целом.

Мировой опыт налогообложения показывает, что изъятие у налогоплательщика $^{1}/_{3}$ его дохода — та черта, за пределами которой начинается процесс сокращения сбережений и тем самым инвестиций в экономику. Если же ставки налогов и их число достигают такого уровня, что у налогоплательщика изымается более 40% его доходов, то это полностью ликвидирует стимулы к предпринимательской инициативе и расширению производства.

Иными словами, эффективная налоговая система должна обеспечивать разумные потребности государства, изымая у налогоплательщика, как правило, не более Уз его доходов. В то же время конкретные, предельно допустимые показатели налогового бремени как на микро-, так и на макроуровне в разных странах зависят от множества других, не связанных напрямую с налогами факторов. Речь идет в первую очередь об уровне тех обязательств, которые берет на себя государство в отношении как конкретного Жителя страны, так и экономики в целом. Уровень налогового бремени зависит от доли участия государства в расходах населения на оплату медицинских, образовательных, коммунальных и других услуг, а также в научно-исследовательских, инвестиционных и других программах. Напомним о налоговой системе отдельных стран, в частности Швеции, которая, как уже говорилось, построена таким образом, что налогоплательщик отдает в государственную казну 50% и более своего дохода, и это не подавляет его стимулы к развитию производства. Парадокса в этом нет, поскольку в этих странах правительство централизованно за счет налоговых поступлений в казну решает многие задачи экономического и социального характера, которые в большинстве других стран налогоплательщик вынужден решать за счет своих доходов, оставшихся у него после уплаты всех причитающихся налогов.

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

Действительно, в любом государстве функционируют десятки тысяч предприятий, различающихся между собой не только по видам деятельности, но и ряду других признаков, которые неизбежно будут влиять на формирование их налогооблагаемой базы и соответственно на

размер уплачиваемых налогов. Это и структура их издержек производства и обращения, связанных с получением дохода, и различные фондоемкость и наукоемкость производства, и уровень их доходности, и многое другое. Учитывать все это при формировании налоговой системы необходимо, но крайне сложно. Вот здесь-то и должен использоваться показатель отношения суммы уплачиваемых в стране налогов к ВВП.

Данные о размерах налоговых изъятий по отношению к ВВП ряда стран приведены в табл. 7.1.

Таблица 7.1. Процент налогов и других платежей в ВВП развитых стран в 1970—1996 гг.

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

Приведенные данные показывают, что большинство экономически развитых стран мира к концу 1990-х гг. практически достигли максимально возможного уровня перераспределения через налоговую систему ВВП и национального дохода. Поэтому обеспечение дальнейшего роста поступлений доходов в бюджеты этих стран возможно в основном за счет изменения структуры налоговых изъятий и обеспечения на этой основе прямой зависимости роста налогов от роста ВВП. Увеличение же ставок налогов, равно как и отмена льгот по ним, чреваты как экономическими, так и социальными негативными последствиями.

Налоговое бремя на население мировая практика оценивает также на микро- и на макроуровнях: с одной стороны, как уровень налогообложения отдельного работника, а с другой — как уровень налогообложения населения в целом. Важным является сравнительная оценка налогового бремени населения и отдельной семьи как субъекта налоговых отношений.

Налоговое бремя на население в целом представляет собой отношение всех уплаченных налогов на душу населения к среднедушевому доходу населения страны, включая денежную оценку полученных им материальных благ.

Показатель уровня налогового бремени на население можно рассчитать по формуле

$$\text{БР} = \frac{\text{Н} : \text{Ч}_{\text{н}}}{\text{Д} : \text{Ч}_{\text{н}}},$$

где Бр — уровень налогового бремени; Н — все уплаченные населением налоги, включая косвенные; $Ч_н$ — численность населения страны; Д — сумма полученных населением доходов.

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

Не умаляя значения показателя налоговой нагрузки на макроуровне, необходимо все же подчеркнуть, что для каждого конкретного налогоплательщика, как юридического, так и физического лица, не суть важно, какова степень налоговой нагрузки на экономику в целом. И это естественно, поскольку налоги в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды он платит из собственных доходов, и поэтому для него существуют конкретные показатели, характеризующие уровень налогового бремени.

Микроуровень включает определение налоговой нагрузки на конкретные организации (хозяйствующий субъект), а также исчисление налоговой нагрузки на работника. Что же касается показателя определения налогового бремени на уровне хозяйствующего субъекта, то здесь не существует какого-то одного, универсального показателя. Вместе с тем комплексная оценка налогового бремени хозяйствующего субъекта дает ясную картину того, как влияет уровень налогового бремени на его экономическую активность. Так же как и на макроуровне, методика определения

налогового *бремени на конкретного хозяйствующего субъекта* состоит в установлении соотношения между суммой уплачиваемых налогоплательщиком налогов и полученного им дохода. Различие же применяемых в мировой практике показателей заключается прежде всего в разных оценках определения дохода хозяйствующего субъекта.

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

Методики количественной оценки налогового бремени на хозяйствующих субъектов приведены на рис. 7.3.

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

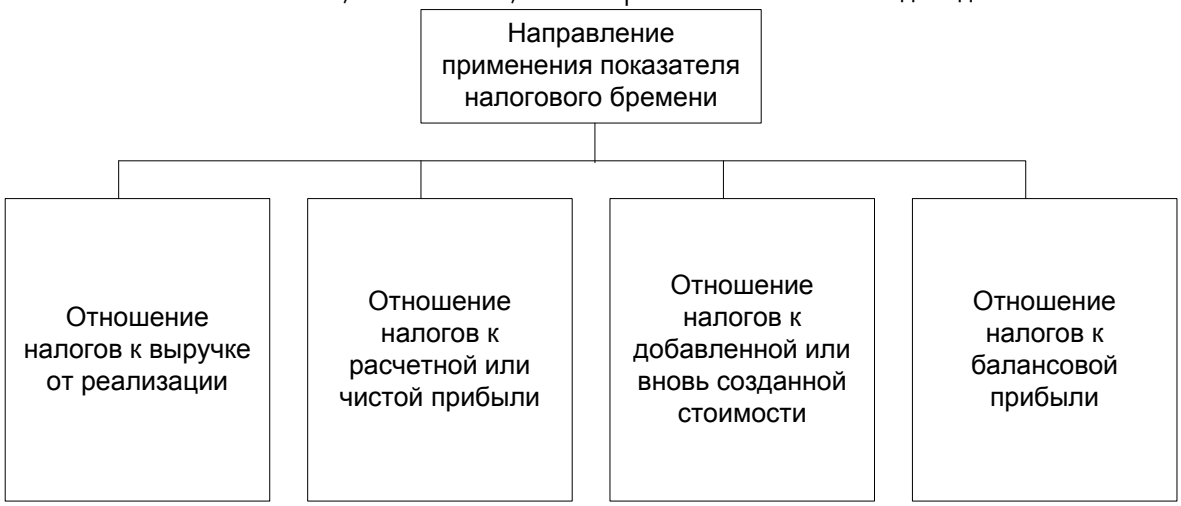

Рис. 7.3. Методики количественной оценки налогового бремени хозяйствующих субъектов

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

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

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

Суть одной из существующих методик состоит в том, что каждая группа налогов в зависимости от источника, за счет которого они уплачиваются, имеет свой критерий оценки тяжести налогового бремени. Общий знаменатель, к которому в соответствии с данной методикой приводится уровень тяжести налогового бремени хозяйствующего субъекта, представляет собой **прибыль предприятия.** В данном случае используются следующие формулы определения уровня налогового бремени хозяйствующего субъекта:

$$\text{БР} = \frac{Н_{п} + Н_{с} + Н_{д} + Н_{пр}}{П_{Р}};$$

$$\text{БР} = \frac{Н_{п} + Н_{с} + Н_{д} + Н_{пр}}{П_{ч}},$$

где БР — уровень налогового бремени; $Н_п$ — налоги, уплачиваемые из прибыли; $Н_с$ — налоги, относимые на издержки производства и

обращения; $Н_ф$ — налоги, относимые на финансовые результаты деятельности; $Н_р$ — налоги, уплачиваемые из выручки предприятия; $П_р$ — расчетная прибыль, определяемая как разница между выручкой от реализации, включающей косвенные налоги, и суммой затрат на производство и реализацию; $П_ч$ — чистая прибыль, остающаяся после уплаты налогов.

Эти показатели отражают то, какая часть расчетной прибыли изымается у налогоплательщика в форме налогов и каково соотношение суммарной величины уплаченных налогов и прибыли, остающейся в распоряжении налогоплательщика после уплаты этих налогов.

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

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

Для определения налогового бремени в этом случае применяется следующая формула:

$$НБ = \frac{Н}{Д_с};$$

где Н — сумма фактически уплаченных налогов, за исключением налога на доходы физических лиц; $Д_с$ — добавленная стоимость, которая в свою очередь может быть представлена в следующем виде:

$$Дс=А_м+З_п+С_н+НДС+А_к+Н_о+П_р,$$

где $А_м$ — амортизационные отчисления; $З_п$ — затраты на оплату труда; $С_н$ — страховые взносы в государственные социальные фонды; НДС — налог на добавленную стоимость; $А_к$ — акцизы; $Н_о$ — оборотные налоги и налоги, уплачиваемые за счет издержек, а также относимые на финансовый результат; $П_р$ — прибыль.

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

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

В этом случае налоговое бремя определяется по формуле

$$НБ = \frac{Н}{С_в};$$

где $С_в$ — вновь созданная стоимость.

При этом

$$С_в=В_р+ НДС + А_к + Д_в - Р_в - М_З - А_м$$

где $В_р$ — выручка от реализации продукции; $А_к$ — акцизы; $Д_в$ — внереализационные доходы; $Р_в$ — внереализационные расходы; $М_з$ — материальные затраты; $А_м$ — амортизационные отчисления.

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

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

Некоторые налоги, причем финансово значимые (НДС, акцизы и др.), вносятся в бюджет из той части выручки предприятия, которая не формирует прибыль хозяйствующего субъекта, поскольку представляет собой надбавку к цене предприятия. Отдельные налоги относятся на

издержки производства и обращения и тем самым уменьшают балансовую прибыль, к которой предлагается относить сумму налогов, уплачиваемых предприятиями. Объектом обложения некоторыми видами налогов является фонд оплаты труда, и в конечном счете источником уплаты являются издержки предприятия. Уплата части налогов производится за счет отнесения их на финансовые результаты деятельности организаций, т.е. путем уменьшения прибыли. В результате такого подхода к расчету налогового бремени нередко получается, что у отдельных налогоплательщиков в качестве налогов изымается больше прибыли, чем предприятие заработало ее за налоговый период. Поэтому механическое сравнение всей суммы уплаченных хозяйствующим субъектом налогов с балансовой прибылью не может быть применено в качестве показателя, характеризующего уровень налогового бремени.

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

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

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

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

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

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

Вместе с тем применение принципа равенства и справедливости в каждой отдельно взятой стране тесно связано с проводимой экономической и социальной политикой. Если государство проводит политику, направленную на обеспечение общего, совокупного благосостояния общества, то в этом случае оно при проведении налоговой политики не ставит задачу перераспределения с помощью налогов средств наиболее обеспеченной части населения в пользу наименее обеспеченной. Такая научная теория в свое время претворялась на практике в большинстве социалистических стран, включая СССР. Одновременно с этим существует и другая научная теория, согласно которой благосостояние общества в целом должно обеспечиваться за счет роста благосостояния его наиболее бедной части. Эту теорию обосновал американский экономист Д. Роулс, который считал

необходимым проводить политику максимального перераспределения налогов. Обе приведенные концепции являются полярно противоположными, характеризуясь крайними подходами. В большинстве стран мира они в чистом виде нигде не применяются.

Реализуются же концепции, представляющие нечто среднее между ними.

Исходя из этого в процессе совершенствования налоговой системы следует оценивать проводимые реформы как с позиции обеспечения необходимого перераспределения доходов, так и с позиции установления реального налогового бремени на налогоплательщика.

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

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

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

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

Особо следует подчеркнуть тот факт, что поправки, вносимые в последнее время в налоговое законодательство многих стран, по упразднению ряда льгот и сокращению их числа тут же совмещаются с нововведениями, связанными с расширением структурного состава расходов организации на основе включения в нее затрат, якобы необходимых для устойчивого ведения и расширения бизнеса. Очевидно, что последние нововведения легко могут привести к расширению возможностей сокрытия доходов, утечки капиталов, сокращению налогооблагаемой базы.

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

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

Контрольные вопросы

1. Что представляет собой налоговое бремя?
2. Какая существует зависимость между уровнем налоговой нагрузки и поступлением средств в бюджет государства?
3. Каковы роль и значение показателя налогового бремени?
4. Каковы основные аспекты исчисления налогового бремени на макро- и микроуровнях?
5. По какой формуле рассчитывается показатель уровня налогового бремени на население?
6. Чему фактически равно налоговое бремя на работника?
7. Какие основные типы методик применяются для количественной оценки налогового бремени на хозяйствующих субъектов?
8. Какая часть дохода может изыматься у налогоплательщика при эффективно построенной налоговой системе?

ГЛАВА 8. ПЛАНИРОВАНИЕ НАЛОГОВ (НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ)

8.1. Сущность и основные цели налогового планирования

Планирование налогов основывается на организации функционирования налоговой системы страны и ее структуре, которые должны соответствовать целям налоговой политики. Одновременно налоговое планирование реализуется в налоговой политике государства, обусловливающей основы системы налогообложения, принципы налогового механизма, положения по разграничению налоговых полномочий и другие положения. Планирование налогов можно и нужно рассматривать как с позиций государства и органов местного самоуправления в лице их уполномоченных органов, так и с позиций конкретного хозяйствующего субъекта.

Планирование налогов — составная часть налогового процесса, представляющая собой деятельность органов государственной власти, местного самоуправления и налогоплательщиков по определению на заданный временной период экономически обоснованного размера поступлений налогов в соответствующий бюджет, а также объема налогов, подлежащих уплате конкретным хозяйствующим субъектом.

Налоговое планирование в каждой отдельной стране зависит от состояния налогового законодательства, механизма административных воздействий и правовых ограничений, применяемого государством для борьбы с налоговыми нарушениями, особенностей налоговой культуры населения, налогового климата страны (базовых направлений бюджетной, налоговой и инвестиционной политики), состояния судебной системы и т.д. Схематично основные цели планирования налогов на макро- и микроуровнях представлены на рис. 8.1.

Рис. 8.1. Основные цели планирования налогов

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

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

8.2. Налоговое планирование на макроуровне

Планирование налогов на уровне государства и муниципальных органов (макроуровень) служит основой для выработки прогноза социально-экономического развития страны в целом, субъектов федерации (в федеративных государствах) и муниципальных образований на среднесрочный и долгосрочный периоды. На его основе обеспечивается своевременное и обоснованное составление проектов соответствующих бюджетов, принятие необходимых политических, экономических и социальных решений в ходе исполнения бюджетов. В то же время планирование налогов базируется в строгом соответствии с прогнозом важнейших макроэкономических и социально-экономических показателей развития национальной экономики и ее ведущих отраслей, таких, как прирост (снижение) ВВП, чистый национальный продукт, национальный доход в целом по экономике и в разрезе отраслей, доходы населения, платежный баланс и т.д., а также показателей развития экономики субъектов РФ.

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

на основе показателя ВВП прогнозируется общий размер налоговых поступлений, поскольку именно этот показатель формирует налоговую базу. Показатели чистого национального продукта и национального дохода, дополняя показатель ВВП, позволяют строить прогноз поступлений соответственно косвенных и прямых налогов. В соответствии с показателями доходов населения и прибыли определяются размеры налога на доходы и налога на прибыль.

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

На макроуровне осуществляют налоговое планирование, как правило, Минфин России и финансовые органы (по соответствующим уровням бюджетов). Принимают в этом участие также другие экономические ведомства.

При планировании поступления налогов государственные органы ориентированы на максимально высокий уровень их поступления, что связано с постоянно растущими потребностями государства, вызванными как объективными, так и субъективными причинами. Не случайно одним из перспективных направлений совершенствования налогового планирования в настоящее время является методика количественной оценки реальной налоговой базы бюджетов на основе налогового потенциала.

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

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

Таким образом, вторым ограничителем является уровень налоговых изъятий, за пределом которого налоги могут не только оказывать негативное влияние на развитие экономики, но и при определенных условиях привести к свертыванию предпринимательской деятельности. Поэтому в процессе планирования налогов все эти факторы должны непременно учитываться. Налоговое планирование на макроуровне должно играть и фактически играет активную роль в выработке налоговой и бюджетной политики государства. Ведь, по сути, налоговое планирование на макроуровне представляет собой деятельность государственных и муниципальных органов по определению общей суммы и структуры налоговых доходов бюджетов разных уровней. В частности, принимаются решения о необходимости внесения изменений в налоговое законодательство, а также сокращения расходов государства в тех случаях, когда возможности сбалансирования бюджета налоговыми методами на планируемый период исчерпаны. В связи с этим одновременно с проектом бюджета разрабатываются проекты соответствующих законов об изменениях и дополнениях в действующее законодательство о налогах.

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

Таким образом, можно сделать вывод, что процесс налогового планирования на макроэкономическом уровне не является механическим определением размера предстоящих поступлений в бюджеты соответствующих органов власти. Это процесс выявления и мобилизации имеющихся в экономике резервов, решения общегосударственных и отраслевых задач на ближайшее будущее и перспективу. Планирование налоговых поступлений является сложной и ответственной работой, требующей серьезного анализа происходящих в стране и регионах социальных, экономических и политических процессов, перспектив и тенденций их развития, а также глубоких познаний в области налогового законодательства. Только в этом случае возможно реально оценить размеры поступлений налогов в

предстоящий период и обеспечить на этой основе своевременное и качественное составление и утверждение бюджетов всех уровней.

Процесс налогового планирования базируется на общеэкономических методах: экспертных оценках, анализе, корреляции, ранжировании и др. При этом выбор метода определяется целями, стоящими на конкретной стадии налогового прогнозирования, временный рамками, конкретными видами налога.

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

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

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

различают текущее (оперативное, краткосрочное) и перспективное (среднесрочное, долгосрочное) налоговое планирование. Классификация налогового планирования приведена на рис. 8.2.

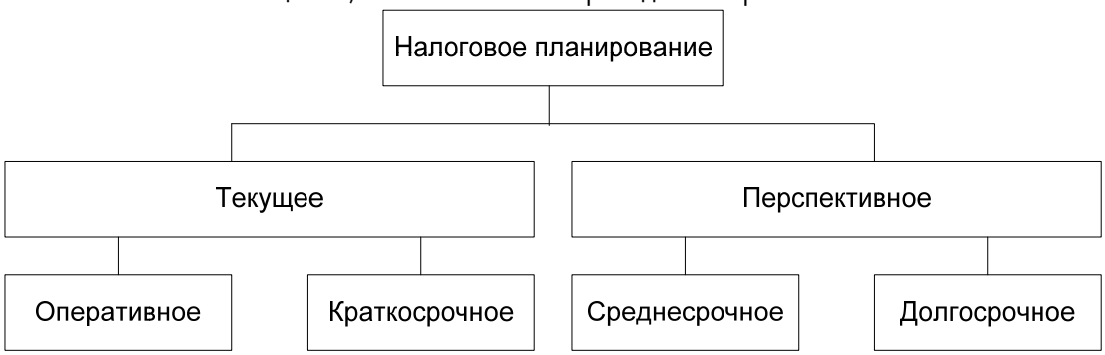

Рис. 8.2. Классификация налогового планирования

Оперативное налоговое планирование осуществляется на месяц или квартал. Оно призвано обеспечить реальную оценку поступления налогов на ближайшее время для определения лимитов финансирования (в рамках утвержденного бюджета) в разрезе экономической классификации, а также министерств, ведомств, территорий и государственных программ.

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

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

Участие налоговых органов в этом процессе предопределяется наличием у них квалифицированного анализа поступлений налогов за истекший период времени, знания оперативной обстановки на местах с позиций влияния

действующей налоговой системы на экономику конкретных хозяйствующих субъектов и уровень налоговых изъятий. Кроме того, налоговые органы, на которые возложена задача не только контроля за соблюдением налогового законодательства, но и в определенной мере обеспечения исполнения предусмотренных в бюджете налоговых поступлений, заинтересованы в реальности предусматриваемых при налоговом прогнозировании сумм, их соответствии действующему налоговому законодательству и экономическим показателям развития страны.

Процесс краткосрочного планирования состоит из ряда взаимосвязанных последовательных процессов:

1) осуществляется детальный анализ позитивных и негативных сторон действующего на данный момент налогового законодательства как в целом, так и по отдельным видам налогов;

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

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

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

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

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

Вместе с тем планируемые налоговые показатели в целом по соответствующему бюджету, а также отдельным видам налогов включаются в его доходную часть и утверждаются в виде статей закона о бюджете на предстоящий год.

Исходя из определенных законом поступлений, в основном налоговых платежей, формируется расходная часть бюджета с распределением бюджетных ассигнований по получателям средств, ведомствам, территориям и государственным программам, а также отдельным статьям расходов в соответствии с действующей бюджетной классификацией.

Оперативное и краткосрочное налоговое планирование представляют собой две составляющие единого *текущего* планирования.

В процессе осуществления текущего планирования решаются в основном тактические задачи, вследствие чего создаются важнейшие предпосылки для выработки стратегии налогового планирования. Эта стратегия определяется в процессе *среднесрочного* и *долгосрочного* налогового планирования. Указанные виды налогового планирования, которые можно определить как *перспективное* планирование, существенно отличаются от текущего планирования. В перспективном планировании, как правило, не осуществляется Детального подразделения по видам налогов, оно охватывает всю совокупность налогов. В то же время перспективное планирование, как и текущее, базируется на прогнозе социально-экономического развития страны на соответствующий период времени и одновременно служит основой для определения главных характеристик этого прогноза. В частности, от собираемости и размеров поступлений налогов зависят, например, объемы государственных инвестиций в планируемом периоде, следовательно, и темпы развития экономики. В перспективном планировании зависимость прогноза социально-экономического развития страны от величины налоговых поступлений значительно больше. Налоговое планирование используется здесь как метод экономического предвидения. При этом основой для выработки стратегии налогового планирования на длительную перспективу служит текущее налоговое планирование.

8.3. Налоговое планирование на микроуровне

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

Необходимость налогового планирования на микроуровне обоснована требованиями рыночной конкуренции и вызванным ею стремлением хозяйствующего субъекта к сокращению его расходов и сбережению заработанного дохода для дальнейшего расширения коммерческой деятельности и решения стратегических задач развития производства.

В конечном счете для всех экономических субъектов налоги являются составной частью внешних издержек и направлены на уменьшение доходов. Поэтому для предприятия особенно важно обладать информацией о том, какие налоги оказывают наибольшее негативное влияние на результаты его финансовой деятельности. Предприятию также важно обеспечить взаимное перекрытие баз обложения отдельных налогов с целью минимизации суммарного налогообложения своей хозяйственной деятельности.

Процесс налогового планирования для организаций-налогоплательщиков является важнейшим, поскольку отсутствие предвидения в этой области может иметь непредсказуемые последствия для их текущей или перспективной деятельности. Этот процесс важен для принятия решений в области инвестиционной и научно-технической политики, изменения ассортимента выпускаемой продукции, замены рынков сбыта и введения других необходимых мер. особенно важно это в условиях функционирования таких экономик, где налоговые платежи составляют значимую часть финансов налогоплательщика, когда недостаточно предсказуема налоговая политика государства и местных законодательных органов. Поэтому организации необходимо не только знать размер предстоящих налоговых обязательств, но и сделать все от нее зависящее, чтобы на законных основаниях оптимизировать свои обязательные платежи в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды.

Налоговое планирование на микроуровне представляет собой организацию деятельности экономического субъекта, направленной на максимальную минимизацию его налогообложения строго в соответствии с действующим законодательством.

Одновременно с четким соответствием действующему законодательству важным принципом налогового планирования экономического субъекта является соблюдение определенных экономических требований. В первую очередь основой налогового планирования на микроуровне должна быть экономическая целесообразность, отсутствие которой может привести к отрицательным последствиям для дальнейшей деятельности предприятия и перекрыть все выгоды минимизации налогообложения.

Процесс налогового планирования хозяйствующего субъекта на микроуровне разделяется на два последующих и взаимосвязанных этапа (рис. 8.3).

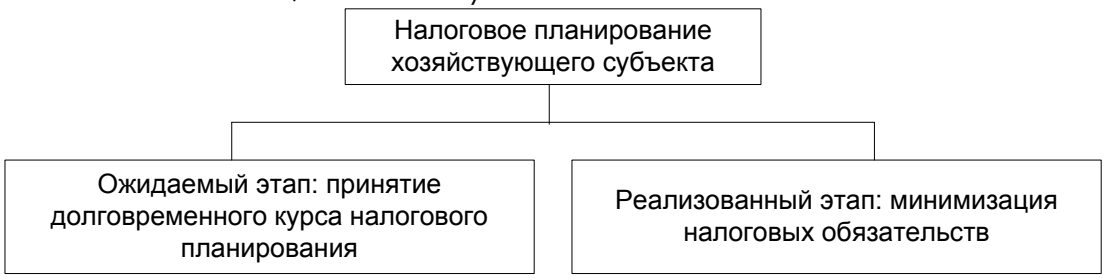

Рис. 8.3. Налоговое планирование хозяйствующего субъекта

Первый этап налогового планирования носит характер *ожидаемого*. На данном этапе хозяйствующий субъект осуществляет Действия, направленные на получение результата — минимизацию налоговых обязательств в перспективе. На этом этапе принимаются следующие решения:

1) о наиболее выгодном с позиции налогообложения местонахождении структур управления и непосредственно самого хозяйствующего субъекта, его филиалов или дочерних организаций, их регистрации;

2) об использовании «налоговых оазисов» — офшорных территорий и свободных экономических и торговых зон и «налоговых убежищ» — законно или незаконно специализирующихся предприятий и организаций.

При этом данные решения принимаются не только с позиции наиболее льготного режима налогообложения, но и с точки зрения более выгодных условий перевода полученных доходов из одной страны в другую, получения налоговых кредитов, избежания двойного налогообложения и с учетом других возможностей. На данном этапе

разрабатывается также стратегия размещения капиталов, инвестиционной политики, финансирования. Этот же этап включает выбор организационно-правовой формы предприятий, способов реорганизации экономических субъектов с целью создания или ликвидации групп предприятий, вида хозяйственной деятельности, профиля предпринимательской деятельности, методов ведения бухгалтерского учета и некоторые другие аспекты.

Первый этап, таким образом, по существу, представляет собой стратегическое налоговое планирование на микроуровне. Именно здесь вырабатывается долговременный курс хозяйствующего субъекта — выбор пути экономического развития и планирования налогов. От принятых на данном этапе решений в значительной степени будут зависеть объем налоговых обязательств хозяйствующего субъекта, размер полученных льгот и преференций. В дальнейшем у хозяйствующего субъекта возможности для налогового маневрирования будут ограничены направлениями принятой налоговой стратегии.

На *втором этапе,* носящем характер *реализованного,* хозяйствующий субъект совершает тактические действия, направленные на получение текущего результата налогового планирования. На данном этапе, который можно назвать тактическим налоговым планированием, используются с учетом итогов первого этапа возможности налогового и иного законодательства для непосредственной минимизации налоговых обязательств — налоговые льготы, учетная и амортизационная политика, пробелы в действующем законодательстве.

Здесь действия экономического субъекта непосредственно направлены на оказание целенаправленного воздействия для выгодного, в первую очередь ему, отражения финансовых результатов ей деятельности в целях минимизации налогообложения. Основные направления тактического налогового планирования на микроуровне приведены на рис. 8.4.

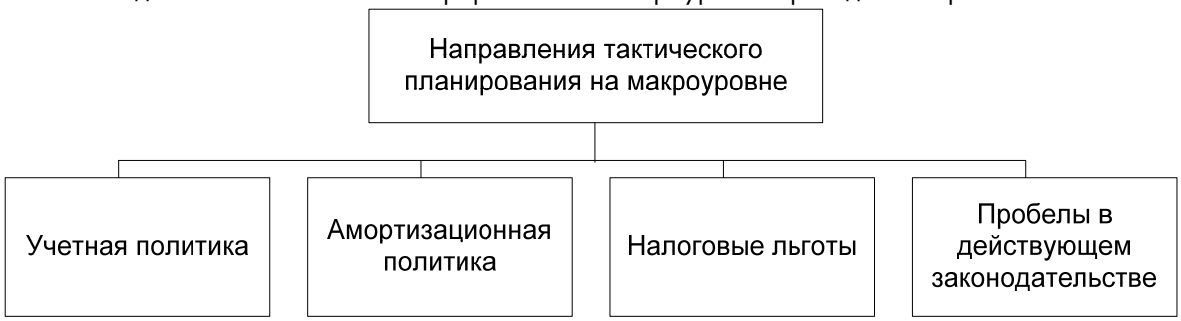

Рис. 8.4. Направления тактического планирования на микроуровне

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

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

На основе оптимальной оценки имущества и запасов экономический субъект может обеспечить значимое уменьшение величины обязательных платежей. В зависимости от принятой налоговой тактики налогоплательщик использует такие основные методы оценки запасов, как ФИФО, ЛИФО, метод средней стоимости и др. При помощи правильной амортизационной политики, в частности, можно создать амортизационные фонды для восстановления основных фондов.

Кроме того, амортизационные отчисления включаются в состав затрат, связанных с производством и реализацией продукции — товаров, работ и услуг, что позволяет минимизировать платежи по налогу на прибыль. Одновременно скорейшая амортизация уменьшает балансовую стоимость основных фондов и, следовательно, платежи по имущественным налогам.

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

Учетная политика представляет собой важнейший инструмент формирования налоговой базы. С ее помощью хозяйствующий субъект имеет возможность определить наиболее оптимальный размер издержек и конечного финансового результата деятельности, что играет решающую

роль для минимизации налоговых обязательств.

Экономически грамотное применение учетной политики позволяет хозяйствующему субъекту привлечь в оборот дополнительные финансовые ресурсы, а также с позитивных позиций отразить конечные финансовые результаты в целях привлечения потенциальных инвесторов.

Налоговое планирование подразумевает не просто минимизацию налоговых платежей, но и использование предусмотренных действующим законодательством налоговых льгот и вычетов. По отдельным видам налогов налоговым законодательством предусмотрены определенные льготы, когда отдельные виды деятельности не облагаются данным налогом или облагаются по пониженной ставке. Существуют льготы по уплате налогов и на отдельные производимые хозяйствующим субъектом товары. В частности, во многих странах некоторые виды детских и продовольственных товаров облагаются НДС по пониженной или нулевой ставке. Существуют отдельные льготы и в зависимости от направления полученных хозяйствующим субъектом доходов, в частности по прибыли, использованной на инвестиции.

В отличие от льгот вычеты представляют собой уменьшение налоговой базы или начисленного по действующим ставкам налога. Характерным примером этого являются вычеты из подлежащего взносу в бюджет НДС сумм этого налога по экспортируемым товарам, работам и (или) услугам. Умелое пользование предусмотренными налоговым законодательством льготами и вычетами подразумевает хорошее знание прав налогоплательщика в этой области. Поэтому налоговым планированием зачастую занимаются не только сам налогоплательщик, но и привлекаемые им для этих целей аудиторские и другие подобные фирмы. Они должны совместными усилиями вырабатывать экономически грамотную, честную в правовом отношении стратегию и тактику налогового планирования.

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

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

Отдельные налогоплательщики в налоговом планировании умело используют пробелы в налоговом законодательстве, противоречивость положений для минимизации своих налоговых платежей. Эти действия формально не являются нарушением налогового законодательства.

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

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

Следует отметить, что при планировании налогов на микроуровне должны соблюдаться принципы, которые отличают налоговое планирование от другого близкого по смыслу, но не идентичного понятия «уклонение от уплаты налога». Цель использования налогоплательщиком обоих понятий одна — уменьшение сумм уплачиваемых им налогов государству. Поэтому эти способы минимизации налоговых *обязательств появились* фактически вместе с появлением налогового права. В отличие от налогового планирования уклонение от *уплаты* налогов представляет собой уменьшение

налогоплательщиком своих налоговых обязательств незаконным путем. Уклонение от уплаты налогов осуществляется налогоплательщиком путем сокрытия дохода или иного объекта налогообложения, непредставления документов, необходимых для исчисления налога, или представления заведомо ложных документов, незаконного получения налоговых льгот, других преференций и осуществления иных противоречащих закону действий.

Нередко в экономической литературе можно встретить третье понятие — «обход налогов». Под этим термином понимают, как правило, положение, при котором хозяйствующий субъект или физическое лицо не является налогоплательщиком (в силу того, что их деятельность или доходы не подлежат налогообложению или же они не стоят на учете в налоговом органе), а также целенаправленное использование метода обложения, формы исчисления и уплаты налога, способа получения дохода, обусловливающих минимальную величину налоговой суммы. Думается, что введение третьего понятия является лишним. В данном случае действия налогоплательщика направлены также на минимизацию своих налоговых обязательств. При этом его действия могут как противоречить, так и не противоречить действующему законодательству. Поэтому указанные действия исходя из их соответствия закону следует квалифицировать или как налоговое планирование, или как уклонение от уплаты налога.

Вместе с тем действующее российское налоговое законодательство не дает четкого и недвусмысленного определения различий между законной минимизацией (или оптимизацией) налогообложения и уклонением от уплаты налога. Естественно, что подобные вопросы не возникают, когда речь идет о сокрытии в бухгалтерских документах объекта налогообложения, дохода или неправильного применения налоговых льгот и других видов налогового укрывательства. Многочисленные проблемы возникают в случаях применения налогоплательщиком так называемых серых схем, когда не нарушена ни одна статья налогового законодательства, но в итоге налогоплательщик получает налоговые преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, таких схем не применяющими.

В экономике России действует множество подобных схем. Одна из наиболее распространенных — создание мелких, зависимых организаций, в которых благодаря занижению цен на покупаемую ими продукцию аккумулируется огромная прибыль, с которой налог уплачивается по льготной ставке.

В других случаях большие доходы таких мелких организаций формируются за счет оплаты услуг, якобы оказанных головной компании, которую последняя относит на издержки производства и обращения. В результате уменьшается размер уплачиваемого головной компанией налога на прибыль, но и зависимая от нее мелкая компания также не платит налог на прибыль вследствие того, что практически весь полученный доход направляется на оплату труда отдельных сотрудников этой фирмы, являющихся, как правило, акционерами головной компании. Большой «эффект» достигается в этом случае и по минимизации единого социального налога, так как огромные суммы оплаты труда позволяют применять минимальную ставку налога.

Существует также множество других, не выходящих за рамки закона схем, создание которых не преследует никаких иных экономических целей, кроме существенного уменьшения налоговых обязательств. Применение подобных схем получило название «агрессивное использование налогового законодательства».

Думается, что в НК РФ необходимо ввести положение, согласно которому любая сделка или схема, не имеющая никакого иного экономического смысла, кроме уменьшения налоговых обязательств, Должна быть признана уклонением от налогов со всеми вытекающими из этого последствиями. Есть и еще один, более рациональный, но одновременно и сложно реализуемый способ решения данной проблемы. Суть его состоит в том, чтобы прописать в части первой НК РФ все возможные схемы, которые следует считать Уклонением от уплаты налога. Любые другие не включенные в НК РФ виды сделок и схем до их практического применения должны быть согласованы с налоговыми органами. В противном случае они также должны относиться к категории уклонения от уплаты налогов. Это сделает более прозрачными отношения между государством и налогоплательщиком. Данное предложение не является чем-то исключительным, подобное положение вещей имеет место в налоговом законодательстве некоторых стран, в частности Германии.

Контрольные вопросы

1. Что представляет собой планирование налогов?
2. На каких общеэкономических методах базируется продаж налогового планирования?
3. Каковы основные цели планирования налогов на макро- и микроуровнях?
4. В чем состоят основные различия текущего и перспективного налогового планирования?
5. Какие задачи решаются в ходе оперативного и краткосрочного налогового планирования?
6. Как осуществляется среднесрочное и долгосрочное налоговое планирование?
7. Чем обоснована необходимость налогового планирования на уровне организации?
8. Каковы основные этапы налогового планирования хозяйствующих субъектов?
9. Чем отличается понятие «оптимизация налоговых обязательств» от словосочетания «уклонение от уплаты налога»?
10. Какими основными направлениями характеризуется тактическое налоговое планирование на микроуровне?
11. Как связана учетная политика предприятия с налоговым планированием?

РАЗДЕЛ 2. СИСТЕМА НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ГЛАВА 9. КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ

9.1. Роль налогов в формировании доходов бюджетов РФ

Формирование доходной базы федерального бюджета РФ, бюджетов субъектов РФ, а также местных бюджетов осуществляется за счет трех основных видов источников — *налогов, неналоговых доходов и прочих* доходов. При этом определяющим и главным доходным источником являются налоговые поступления, удельный вес которых в консолидированном бюджете России за все годы проводимых экономических реформ составлял не менее 80—85% всех доходов. Вместе с тем в связи с принятием в середине 2004 г. поправок в НК РФ, которыми таможенная пошлина была исключена из налоговой системы страны и таким образом стала неналоговым платежом, структура доходов бюджетной системы РФ по формальным признакам была существенно изменена. Налоговые доходы федерального бюджета снизились до 60, а консолидированного бюджета страны — До 66%. Одновременно в формировании доходной части бюджетов значительно возросли роль и значение неналоговых платежей. Их Доля в доходах консолидированного бюджета возросла с 8% в 2004 г. До 27% в 2007 г. В доходах федерального бюджета доля неналоговых платежей увеличилась еще более существенно — с 7 до 37%. Вместе с тем следует подчеркнуть, что исключенная из налоговой системы России *таможенная пошлина* имеет налоговую природу и уплачивающие ее налогоплательщики, занимающиеся импортом и экспортом, несут весьма существенную налоговую нагрузку. Достаточно сказать, что по отчету за 2007 г. российские налогоплательщики уплатили в бюджет 2,3 трлн руб. таможенной пошлины, что составляет более 27% суммы всех уплаченных ими налогов, входящих в российскую налоговую систему. Поступления таможенной пошлины превысили в данном году поступления любого налога из всех включенных в налоговую систему.

Учитывая, что по существу, а не по формальным положениям таможенная пошлина является налогом, обеспечивающим существенную часть доходов бюджета и в решающей степени определяющей налоговую нагрузку налогоплательщиков, в дальнейшем при характеристике налоговой системы России будет рассмотрена и таможенная пошлина.

Важно подчеркнуть, что каждый уровень бюджетной системы имеет свою отдельную структуру доходов. В формировании доходов федерального бюджета преобладающую роль играют именно налоговые поступления. По отчету за 2007 г. из общей суммы доходов этого бюджета в 7779 млрд руб. налоговые поступления (включая таможенную пошлину) составили 6957 млрд руб., или 89,4%. Бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты имеют особую структуру доходов, в которой достаточно большой удельный вес занимают так называемые прочие доходы. В частности, по отчету за 2007 г. налоговые поступления в консолидированных бюджетах РФ составили 75,3%. Соответственно практически четверть расходных обязательств этих бюджетов обеспечивалась за счет поступлений неналоговых и прочих доходов. Подобная структура объясняется главным образом тем, что в перечень доходов региональных и местных бюджетов включаются различные виды финансовой помощи, получаемой из бюджета вышестоящего уровня. В российской бюджетной системе, характеризующейся дотационностью многих региональных и большинства местных бюджетов, дотации, субвенции, субсидии и другие формы финансовой помощи достигают значительных размеров.

Несмотря на указанные особенности, налоговые источники в Российской Федерации играют преобладающую роль в доходах бюджетов всех уровней.

Из всего многообразия видов налогов, установленных в налоговой системе России, фактически четыре налога — налог на прибыль, налог на добавленную стоимость (НДС), налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) и налог на доходы физических лиц (НДФЛ), а также таможенная пошлина играют решающую роль в формировании доходов российской бюджетной системы. При этом их доля в сумме уплачиваемых в консолидированный бюджет страны налогов из года в год увеличивается. Если в 1997 г. за их счет было обеспечено около 65% всех налоговых поступлений, то в 2007 г. их доля выросла до 87%. Вместе с тем первые три налога и таможенная пошлина являются определяющими с точки зрения налоговой нагрузки на налогоплательщиков — юридических лиц. У налогоплательщиков — физических лиц налог на их доходы на порядок превышает сумму всех остальных уплачиваемых налогов.

Особое место в российской налоговой системе занимал единый социальный налог, поступления по которому зачислялись как в федеральный бюджет, так и в соответствующие государственные внебюджетные социальные фонды. С 1 января 2010 г. ЕСН выведен из налоговой системы РФ в связи с его заменой страховыми взносами в государственные социальные фонды.

9.2. Понятие налоговой системы, ее важнейшие элементы

Совокупность установленных налогов не может в полной мере характеризовать налоговую систему страны, поскольку она представляет собой достаточно сложное образование. Перечень включенных в нее налогов отражает только одну из ее сторон. Понятие «налоговая система» намного шире и включает в себя также законодательство о налогах и сборах и государственные органы, обеспечивающие ее функционирование.

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

Для выполнения возложенных на нее функций налоговая система должна таким образом включать в себя следующие элементы:

1) взаимосвязанная совокупность налогов и сборов, обеспечивающих первостепенные потребности государства для выполнения возложенных на него функций;

2) законы, а в необходимых случаях, — и подзаконные акты, устанавливающие порядок установления, отмены, исчисления и уплаты налогов и сборов, систему контроля за соблюдением налогового законодательства и ответственность за его нарушение;

3) государственные органы, уполномоченные заниматься налоговым администрированием.

Для целостной характеристики российской налоговой системы необходимо подробно проанализировать каждый из указанных ее элементов. В данной главе мы рассмотрим первый элемент — установленную систему налогов и сборов, классифицируя их по различным классификационным признакам. Два других элемента российской налоговой системы будут подробно исследованы в следующих главах данного учебника.

9.3. Классификация российской системы налогов и сборов по принадлежности к уровню власти

По своей общей структуре, принципам построения и перечню российская система налогов в основном соответствует системам налогообложения юридических и физических лиц, действующим в *странах* с рыночной экономикой.

В первую очередь систему налогов РФ необходимо характеризовать как совокупность федеральных, региональных и местных налогов, т.е. классифицировать по принадлежности к уровню власти. Частью первой НК РФ установлено в целом 14 видов налогов и сборов, в том числе девять федеральных, три региональных и два местных налога. Кроме того, НК РФ предусмотрена возможность применения специальных налоговых режимов, при которых устанавливаются соответствующие федеральные налоги с одновременным освобождением от уплаты отдельных федеральных, региональных и местных налогов. В настоящее время в российской налоговой системе установлено четыре таких налога. Классификация налогов по указанному признаку приведена в табл. 9.1.

Таблица9.1. Классификация налогов РФ по принадлежности к уровню власти

Федеральные налоги	Налоги, установленные специальными налоговыми режимами	Региональные налоги	Местные налоги
1) акцизы; 2) налог на доходы физических лиц(НДФЛ); 3) налог на добавленную стоимость (НДС); 4) налог на прибыль организаций; 5) налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ); 6) водный налог; 7) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; 8)государственная пошлина	1) единый сельскохозяйственный налог; 2) единый налог при упрощенной системе налогообложения; 3) единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД); 4) система налогообложения *при выполнении соглашений* о разделе продукции	1) налог на имущество организаций; 2) налог на игорный бизнес; 3)транспортный налог	1) земельный налог; 2) налог на имущество физических лиц

Установленный в российской налоговой системе перечень налогов является не только исчерпывающим, но и обязательным для всех законодательных (представительных) органов власти. Они не имеют права не вводить на соответствующей территории налоги, предусмотренные НК РФ. Введение в НК РФ положения, устанавливающего закрытый перечень региональных и местных налогов, имеет принципиальное значение. В непродолжительной истории российской налоговой системы был четырехлетний период — этап неустойчивого налогообложения, когда органам власти РФ и местного самоуправления было предоставлено право вводить без ограничения любое количество региональных и местных налогов. Естественно, что указанные органы власти этим правом не преминули воспользоваться, и к моменту принятия НК РФ в России насчитывалось более сотни наименований и видов налогов.

Вместе с тем перечень федеральных налогов, хотя и установлен в НК РФ, может существенно изменяться решением федеральной законодательной власти. С 1 января 1999 г. (момента принятия и вступления в действие части первой НК РФ) были введены и через непродолжительное время отменены такие налоги, как сбор за пограничное оформление, налог на отдельные виды транспортных средств, налог с продаж. Это возможно исключительно потому, что НК РФ не запрещает этого делать, а также в связи с тем, что в нем отсутствует положение о том, что введение нового налога должно сопровождаться отменой одного из Действующих.

Федеральные налоги в Российской Федерации установлены НК РФ и являются обязательными к уплате на всей территории страны. Перечень *региональных* налогов установлен там же, но эти налоги вводятся в действие законами РФ и являются обязательными к уплате на территории соответствующего субъекта РФ. Вводя в действие региональные налоги, представительные (законодательные) органы власти РФ определяют налоговые ставки по соответствующим видам налогов, но в пределах, установленных НК РФ, налоговые льготы, порядок и сроки уплаты налогов. Все остальные элементы региональных налогов установлены соответствующей главой НК РФ. Таков же порядок введения местных налогов с той лишь разницей, что они вводятся в действие представительными органами муниципальных образований.

9.4. Прямые и косвенные налоги в системе налогов и сборов РФ

Российская система налогообложения, создававшаяся и в условиях падения производства, убыточности огромного числа организаций, высоких темпов инфляции формировалась исходя из того, что косвенные налоги должны были выполнять преимущественно фискальную задачу, а прямые налоги — роль экономического регулятора доходов корпораций и физических лиц. Поэтому налоговую систему России с момента ее образования и на протяжении всего периода формирования было принято считать системой, построенной на преобладании косвенного налогообложения. Вместе с тем анализ фактического поступления налогов в бюджетную систему страны на протяжении всего периода их существования не подтверждает данного положения. Начиная с 1992 г. сумма поступивших в консолидированный бюджет страны косвенных налогов ни разу не превысила поступлений от прямых налогов. За период 1992—2000 гг. удельный вес прямых налогов в общей сумме налоговых доходов консолидированного бюджета страны колебался в пределах от 63,9 до 68,5%. Это объясняется влиянием нескольких важнейших факторов:

1) уровень собираемости прямых налогов в этот период существенно превышал аналогичный показатель для косвенных налогов. В частности, с 1997 по 2000 г. собираемость по налогу на прибыль обеспечивалась не менее *74*—96,5%, тогда как в этот же период собираемость НДС составляла 63—82,9%. Поэтому фактические поступления косвенных налогов были ниже объемов бюджетных доходов от прямого налогообложения;

2) следует иметь в виду предельно низкий уровень мировых цен на энергоносители в данный период времени, что отражалось на поступлениях наиболее крупного косвенного налога — таможенной пошлины. Достаточно сказать, что мировая цена на нефть в отдельные годы опускалась до 9 долл. США за баррель.

После 2000 г. соотношение прямых и косвенных налогов в российской налоговой системе изменилось: началось повышение доли косвенного налогообложения. В 2001 г. удельный вес прямых налогов снизился до 59,4%, а в 2007 г. составил всего 54,8%. На данный процесс основное влияние оказал стремительный рост поступлений от таможенной пошлины, вызванный резким увеличением мировых цен на энергоносители.

Таким образом, если исходить не из формальных, а экономических условий, то можно сделать вывод, что на протяжении всех лет функционирования российской налоговой системы в ней преобладали прямые налоги.

9.5. Классификация российской системы налогов и сборов по субъекту уплаты

Исключительные особенности имеет российская налоговая система в части классификации налогов по субъекту уплаты, т.е. разделение налогов, уплачиваемых юридическими и физическими лицами. Данная классификация приведена в табл. 9.2.

Таблица 9.2. Классификация налогов по субъекту уплаты

Налоги, взимаемые с юридических лиц	Налоги, взимаемые с физических лиц	Налоги, взимаемые как с юридических, так и с физических лиц
1) налог на добавленную стоимость; 2) акцизы; 3) налог на прибыль организаций; 4) налог на имущество организаций; 5) налог на игорный бизнес 6) налог на добычу полезных ископаемых; 7) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; 8) водный налог	1) налог на доходы физических лиц (НДФЛ); 2) налог на имущество физических лиц	1) земельный налог; 2) транспортный налог; 3)государственная пошлина

Как видно из приведенных в таблице данных, в российской налоговой системе преобладают налоги, уплачиваемые юридическими лицами. Из 13 видов налогов, установленных налоговой системой России, восемь уплачиваются юридическими лицами, уплата трех налогов возложена как на юридических, так и на физических лиц, и два налога платят исключительно физические лица. Из четырех видов налогов, действующих в системе специальных налоговых режимов, пока только один — единый налог при действии соглашения о разделе продукции — уплачивается исключительно юридическими лицами. Три остальных налога уплачивают как физические лица (предприниматели без образования юридического лица), так и юридические лица.

Классифицируя российскую систему налогов и сборов по субъекту уплаты, важно подчеркнуть еще одно важное обстоятельство. Конкретные налогоплательщики — юридические лица уплачивают гораздо меньше налогов, чем вообще установлено в НК РФ, поскольку в их числе достаточно много специфических налогов, уплата которых возложена на ограниченное число организаций. К таким налогам относятся, в частности, акцизы, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина, налог на игорный бизнес, транспортный налог. При этом акцизы на отдельные виды товаров, плательщиками которых формально являются юридические лица, фактически (а не номинально, как другие косвенные налоги) уплачивают непосредственно потребители, т.е. физические лица.

Вместе с тем о роли соответствующей категории налогов в налоговой системе страны следует судить в основном не с позиции количества соответствующих видов налогов, а с качественной стороны — их доли в общей сумме налоговых поступлений. Здесь также наблюдается, в отличие от стран с развитой рыночной экономикой, преобладание доли налогов, взимаемых с юридических лиц. В структуре доходов консолидированного бюджета РФ, несмотря на имеющуюся тенденцию роста, поступления налогов от физических лиц по отчету за 2007 г. составили всего 13,5%. Данный показатель значительно ниже, чем в других развитых странах, где налоги, уплачиваемые физическими лицами, обеспечивают 50—60% всех налоговых доходов бюджетов.

Специфика структуры российской налоговой системы относительно уплаты налогов обусловлена следующими обстоятельствами:

1) это связано с относительно низким жизненным уровнем абсолютного большинства населения РФ и вызванной этим недостаточной налоговой базой;

2) в структуре населения страны высокий удельный вес занимают лица предпенсионного и пенсионного возраста, доходы которых объективно ниже, чем у остальной части населения;

3) существенную роль играет то, что распространено уклонение от уплаты налогов, причем преимущественно лицами, имеющими наиболее высокий уровень доходов. В результате этого отсутствует реальная налоговая база налогоплательщиков — физических лиц. При этом важно подчеркнуть, что в России уровень сокрытия личных доходов значительно выше, чем доходов корпораций;

4) в отличие от других стран, где установлена прогрессивная шкала налога на доходы физических лиц, в Российской Федерации применяется достаточно низкая, в размере 13%, плоская шкала налогообложения;

5) налоговая база по налогу на имущество физических лиц в Российской Федерации установлена вне зависимости от рыночной цены недвижимого имущества, а привязана к его так называемой инвентаризационной стоимости, весьма далекой от действительной;

6) в производстве ВВП, в отличие от других стран, в нашей стране весьма невысока доля малого бизнеса и индивидуального предпринимательства и соответственно уплачиваемых ими налогов. Достаточно сказать, что по отчету за 2007 г. в консолидированный бюджет страны от уплаты единого налога на вмененный доход и единого налога при упрощенной системе налогообложения поступило в общей сумме 140 млрд руб. При этом поступления налога на доходы физических лиц при всех недостатках его администрирования составили 1267 млрд руб.

9.6. Классификация налогов по принадлежности к звеньям бюджетной системы

Распределение доходов от большинства налогов между бюджетами разных уровней осуществляется бюджетным законодательством. В некоторых странах это происходит ежегодно при утверждении соответствующих бюджетов. В этом случае в ходе бюджетного планирования осуществляется регулирование доходной базы бюджетов путем ежегодного утверждения в законе о бюджете доли Доходов от каждого налога, поступившего на данной территории, в соответствующих бюджетах. В связи этим указанные налоги называются регулирующими. Таким образом, *регулирующие налоги* — это те налоги, от которых в процессе бюджетного планирования производятся отчисления в бюджеты нижестоящего уровня с целью улучшения их сбалансирования. В БК РФ начиная с 2005 г. установлено распределение доходов от ряда федеральных налогов между бюджетами РФ и федеральным бюджетом на постоянной основе. Также на постоянной основе закреплено распределение отдельных федеральных налогов, в частности налога на доходы физических лиц, между федеральным и местными бюджетами.

В отличие от регулирующих закрепленные налоги, как следует из их названия, на постоянной основе закреплены за бюджетами соответствующего уровня и не могут зачисляться в бюджеты другого уровня. Таким образом, *закрепленные налоги* — это налоги, которые на постоянной основе зачисляются в определенный бюджет. Подробно вопросы распределения в Российской Федерации налогов и налоговых доходов между бюджетами разных уровней рассматриваются в гл. 21 настоящего учебника.

9.7. Классификация налогов по объекту обложения

Как уже отмечалось, по объекту обложения налоги также подразделяются на несколько видов. Среди прямых налогов в российской налоговой системе выделяются *реальные (имущественные), ресурсные (рентные), личные и вмененные.*

К реальным, в частности, относятся земельный налог, налоги на имущество, транспортный налог.

С реальными налогами тесно связаны ресурсные платежи, взимание которых определяется разработкой, использованием и добычей природных ресурсов. К этой группе налогов в российской налоговой системе следует отнести налог на добычу полезных ископаемых, земельный налог, водный налог.

К категории личных налогов следует отнести налог на прибыль, налог на доходы физических лиц.

Одной из разновидностей реальных налогов является налоги на вмененный доход. В России установлены две формы такого налога — единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности и налог на игорный бизнес. Следует отметить, что единый налог на вмененный доход пока еще «не нашел себя» в российской налоговой системе ни в фискальном, ни в стимулирующем смысле.

9.8. Группировка налогов по способу обложения

По способу обложения налоги российской налоговой системы классифицируются по трем группам в зависимости от способов взимания налогового оклада: «у источника», «по декларации» и «по кадастру». Подробная характеристика каждого способа уплаты налога подробно изложена в гл. 3 «Классификация налогов». В российской налоговой системе данная классификация не всегда привязана к конкретному налогу. Один и тот же налог может взиматься разными способами в зависимости от категории плательщика данного налога, а также от других факторов. В частности, налог на доходы физических лиц взимается способом «у источника» с доходов работающих на предприятии работников, а также лиц, получающих доходы по договорам и другим актам правового и гражданского законодательства. Вместе с тем при уплате данного налога физическими лицами, занимающимися предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, используется способ уплаты «по декларации». Российское налоговое законодательство предусматривает подачу деклараций при уплате налога на прибыль организаций абсолютным большинством налогоплательщиков. В то же время при налогообложении доходов, полученных иностранными организациями от источников в Российской Федерации, налог на прибыль удерживается у «источника» получения дохода.

По способу «у источника» облагаются также отдельные виды доходов по налогу на прибыль

организаций (акциям и другим ценным бумагам) вне зависимости от категории налогоплательщиков. Способом «по кадастру» производится обложение транспортным налогом физических лиц. Вместе с тем юридические лица уплачивают данный налог способом «по декларации»,

9.9. Классификация налогов в зависимости от применяемых ставок

В отличие от налоговых систем других стран в российской налоговой системе редко используется *прогрессивное* налогообложение. Прогрессивные ставки применяются в отношении лишь отдельных налогов, не играющих существенной фискальной или регулирующей роли. Первые десять лет в налоговой системе России обложение доходов физических лиц строилось на основе прогрессивных ставок, при этом диапазон прогрессии в отдельные годы достигал от 12 до 45%. Начиная с первого года нового тысячелетия в России установлена практически единая ставка налогообложения в размере 13%, и лишь для отдельных видов доходов применяется пропорциональная ставка в 30%, а для нерезидентов России — с отдельных полученных на российской территории доходов налог уплачивается по ставке в 35%.

Прогрессивное же налогообложение применяется в двух случаях:

1) при налогообложении имущества физических лиц, когда ставки налога возрастают в зависимости от стоимости принадлежащего гражданам недвижимого имущества;

2) при налогообложении транспортных средств (в зависимости от мощности двигателя).

Регрессивное налогообложение возникло в России с принятием НК РФ и начало действовать с 2001 г. только в отношении единого социального налога, отмененного с 2010 г. По данному налогу ставка уменьшалась по мере возрастания размера денежных выплат и других форм компенсаций конкретным работникам организации. Введение регрессивных ставок было вызвано необходимостью стимулирования работодателей к реальному отражению производимых работникам выплат и ликвидации получившей широкое распространение в стране теневых форм выплаты заработной платы и других вознаграждений работникам.

В российской налоговой системе преимущественно устанавливаются и применяются *пропорциональные* ставки налогообложения. При данном налогообложении ставка действует в одинаковом проценте к объекту обложения, т.е. без учета изменений его величины. Такие ставки применяются в отношении НДС, акцизов, налога на доходы физических лиц. Налогообложение прибыли юридических лиц также осуществляется на пропорциональной основе.

9.10. Классификация налогов в зависимости от назначения и по источнику обложения

В зависимости от назначения налоги в налоговой системе РФ подразделяются на *общие (обезличенные)* и *специальные (целевые)*- В Российской Федерации до 2010 г. действовал один специальный налог — единый социальный налог, поступления от которого зачислялись не только в федеральный бюджет, но и в государственные внебюджетные социальные фонды. При этом ставка единого социального налога, учитывая целевой характер последнего, предусматривала его распределение по Пенсионному фонду РФ, Фонду социального страхования РФ и фондам обязательного медицинского страхования.

Характеризуя классификацию налогов РФ по *источнику обложения,* следует, прежде всего, подчеркнуть, что она относится исключительно к налогам, уплачиваемым юридическими лицами, поскольку источник уплаты налога у физических лиц может быть только один — доход. Классификация налогов РФ, уплачиваемых юридическими лицами, по источнику обложения приведена в табл. 9.3.

Таблица 9.3. Классификация налогов по источнику обложения

Признаки классификации налогов по источнику обложения			
выручка от реализации	**издержки производства и обращения**	**финансовые результаты**	**остаточная прибыль**
1) налог на добавленную стоимость; 2) акцизы	1) налог на добычу полезных ископаемых; 2) водный налог; 3) налог на игорный бизнес; 4) земельный налог; 5) транспортный налог	1) налог на имущество организаций	1) налог на прибыль организаций; 2) государственная пошлина; 3) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов

Все источники обложения подразделяются на четыре вида, при этом большинство налогов уплачивается до распределения организацией балансовой прибыли, т.е. за счет увеличения издержек или снижения прибыли. Тем самым уменьшается облагаемая база по налогу на прибыль.

Вместе с тем с точки зрения влияния на размер снижения налогооблагаемой прибыли их роль невелика. Решающее значение для финансового положения налогоплательщика играют налоги, уплачиваемые за счет выручки от реализации и остаточной прибыли, поскольку из этих источников уплачиваются наиболее значимые налоги, такие, как НДС, акцизы, налог на прибыль.

Контрольные вопросы

1. Какую роль играют налоги в формировании доходов бюджетной системы РФ?
2. Что такое налоговая система?
3. Какие элементы включает в себя налоговая система?
4. Какова классификация налогов РФ по принадлежности к уровню власти?
5. Какие налоги являются важнейшими с позиций формирования доходов российской бюджетной системы?
6. Как характеризуется российская налоговая система по соотношению косвенного и прямого налогообложения?
7. Какие особенности имеет российская налоговая система в части классификации налогов по субъекту уплаты?
8. Какова классификация налогов РФ, уплачиваемых юридическими лицами, по источнику обложения?

ГЛАВА 10. ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

10.1. Налоги в период централизованного управления экономикой

До начала перестройки в условиях жестко централизованной системы управления и преобладания в экономике государственного сектора в СССР *фактически отсутствовала налоговая система,* хотя и существовали ее отдельные элементы.

Налоги как таковые были установлены в основном для кооперативного и частного секторов, доля которых в экономике была исключительно мала, а также для личных доходов граждан. Все другие формы платежей государственных предприятий в бюджет, хотя нередко и имели налоговое звучание (налог с оборота, плата за фонды, плата за трудовые ресурсы и др.), налогами по своей экономической сути не являлись. Это связано с тем, что предприятия не имели практически никакой финансовой самостоятельности и их взаимоотношения с государством носили сугубо индивидуальный характер. Иначе говоря, государство определяло все без исключения потребности каждого предприятия в финансовых ресурсах и изымало на этой основе оставшиеся «свободные» денежные средства. В связи с отсутствием основополагающих принципов налогообложения неуместно говорить о наличии в СССР налоговой системы. Речь может идти исключительно о системе изъятия финансовых ресурсов, политика которой по отношению к конкретному предприятию *менялась ежегодно. Единственным платежом* в бюджетную систему СССР, имевшим хоть какое-то фискальное и социальное значение, был, пожалуй, подоходный налог с рабочих и служащих, который существовал в Советском Союзе практически с начала 1920-х гг. Вместе с тем в годы советской власти подоходный налог не имел существенного значительного фискального значения, поскольку основная масса поступлений в бюджеты всех уровней обеспечивалась за счет жестко регламентированных сумм отчислений от доходов предприятий и организаций.

Достаточно сказать, что в доходах государственного бюджета страны, включавшего в себя бюджеты всех уровней власти, поступления подоходного налога составляли не более 5—6%. Единственным, возможно, предназначением подоходного налога в то время являлось перераспределение доходов лиц, не относящихся к категории рабочих и служащих. Это обеспечивалось путем установления для основной массы трудящихся уплаты налога по пониженным ставкам, которые практически не являлись прогрессивными и колебались от 8,2 до 13%. При этом отдельные категории рабочих и служащих вообще были освобождены от уплаты подоходного налога, в том числе колхозники, военнослужащие. Вместе с тем доходы всех остальных физических лиц, которые занимались так называемой индивидуальной трудовой деятельностью и которые, по мнению государства, получали значительные доходы, облагались по особо высоким ставкам. Указанные ставки достигали для кустарей и ремесленников 81%, а по гонорарам авторов произведений науки и искусства — 69%. Подоходное налогообложение, таким образом, характеризовалось в это время отсутствием основополагающего принципа налогообложения — равенства всех плательщиков перед законом.

Не оказывал серьезного влияния этот налог в годы советской власти и на материальное положение населения страны. Это объяснялось отсутствием существенной дифференциации доходов населения, отличавшихся низким уровнем. В этих условиях установленная прогрессивная шкала налогообложения затрагивала интересы весьма незначительного числа налогоплательщиков, и поэтому абсолютное большинство населения платило налог по минимальной ставке. Достаточно сказать, что через систему подоходного налогообложения у населения изымалось в разные годы от 6 до 7% его дохода. Наряду с этой характерной особенностью того времени в стране была установлена жесткая регламентация уровня заработной платы работников не только бюджетной сферы, но и сферы материального производства. Это давало возможность государству фактически закладывать размер уплачиваемого подоходного налога в качестве элемента оплаты труда. Экономической политикой советского государства в то время было провозглашено построение первого в мире государства без налогов. Не случайно, поэтому в 1960 г. в СССР был принят специальный закон, предусматривавший постепенную отмену налогов с заработной платы рабочих и служащих.

10.2. Преддверие организации налоговой системы России

В развитии современной налоговой системы РФ можно выделить несколько основных этапов.

Первый этап можно было бы назвать этапом борьбы РСФСР, входившей в состав СССР, с центральными органами власти Советского Союза за обладание финансовым суверенитетом, за право обладать собственной финансовой базой и иметь независимые от «союзного центра» собственные налоговые поступления.

Прежде всего, необходимо отметить, что только во второй половине 1980-х гг., когда начали образовываться предприятия новых форм

собственности (акционерные, с участием иностранного капитала, совместные и др.) и началось постепенное изменение экономического строя общества, в Советском Союзе появились первые признаки начавшей формироваться налоговой системы. С 1 января 1991 г. был введен в действие Закон СССР от 14.06.1990 «О налогах с предприятий, объединений и организаций», в соответствии с которым были установлены следующие общесоюзные налоги: налог на прибыль, налог с оборота, налог на экспорт и импорт, налог на фонд оплаты труда колхозников, налог на прирост средств, направляемых на потребление, налог на доходы и некоторые другие. На территории РСФСР, принявшей в это время Декларацию о государственном суверенитете, была установлена «одноканальность» сбора налогов, т.е. суммы налоговых поступлений на территории республики предварительно централизовывались в российском бюджете, а затем часть их предусматривалось перечислять в союзный бюджет на согласованные расходы. Одновременно для налогоплательщиков, перешедших в российское подчинение, устанавливались более льготные условия налогообложения. В частности, российская ставка налога на прибыль составляла 35%, тогда как союзная — 45%. Одновременно с этим на территории РСФСР был отменен союзный налог на холостяков и одиноких граждан, снижены ставки подоходного налога и установлены многочисленные налоговые льготы по негативно воспринятому в то время налогу с продаж. Естественно, что никакого согласования расходов произведено не было, и этот этап закончился с распадом СССР. По понятным причинам данный период никак не мог оказать влияния на формирование собственно российской налоговой системы, поскольку в данном случае имело место решение не столько экономических или финансовых, сколько политических проблем. Между тем, с определенной долей оптимизма можно все же утверждать, что российская налоговая система берет свое начало в недрах начавшей формироваться в конце 1980-х гг. советской системы налоговых отношений.

10.3. Начало становления российской налоговой системы

Следующий этап, который можно с полным правом назвать действительно этапом в формировании российской налоговой системы, — это *этап становления*. Основы существующей в настоящее время российской налоговой системы были заложены в конце 1991 г. Законом РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (далее — Закон об основах налоговой системы) и соответствующими законами по конкретным видам налогов, которые вступили в действие с 1 января 1992 г. С принятием этих законов в России впервые за многие десятилетия была создана налоговая система. Необходимость сведения действующих налогов в единую систему была вызвана тем, что проводившиеся экономические преобразования потребовали выработки принципиально иной современной финансовой политики, которая должна была стать одним из важнейших действенных инструментов реализации проводившихся экономических реформ. Налоговая система была призвана ограничить стихийность провозглашенных рыночных отношений, активно воздействовать на формирование производственной и социальной инфраструктуры, снизить инфляцию.

Сформированная и вступившая в действие с 1 января 1992 г. российская налоговая система была построена на отдельных, не увязанных в единое целое, принципах, важнейшими из которых являлись следующие:

- равные права всех налогоплательщиков, включая предоставление налоговых льгот и защиту экономических интересов;
- разграничение прав по введению и взиманию налогов между различными уровнями власти;
- однократность налогообложения (один и тот же объект может быть обложен налогом одного вида только один раз за установленный период);
- приоритет норм, установленных налоговым законодательством, над иными законодательными и нормативными актами, не относящимися к нормам налогового права, однако в той или иной мере затрагивающими вопросы налогообложения;
- установление конкретных прав и обязанностей налогоплательщиков и государства, но с чрезмерным преобладанием прав государства в лице налоговых органов;
- предоставление широких полномочий органам исполнительной власти в трактовке норм налоговых законов, в установлении целого ряда элементов налога, в том числе налоговых ставок.

Эта налоговая система была создана буквально в течение нескольких месяцев фактически путем копирования западных налоговых систем, и в первую очередь германской. Одновременно при ее формировании закладываемые принципы налогообложения приспосабливали к реалиям экономики переходного периода. В результате получился симбиоз западных образцов и российских особенностей. Сложность

осуществления налоговых преобразований обусловливалась тем, что экономика в те годы не базировалась собственно на рыночных отношениях. Она находилась в некоем переходном периоде с соответствующими ему противоречиями, с неполной ясностью как его конечных целей, так и путей их достижения. В связи с этим становилось понятно, что вновь созданная налоговая система не может быть стабильной, как и все другие элементы новой системы экономических отношений.

Сформированная Законом об основах налоговой системы и принятыми в соответствии с ним законами по соответствующим налогам российская налоговая система включала в себя 39 видов налогов, в том числе 15 федеральных, 3 региональных и 21 местный налог.

Характерной особенностью вновь созданной налоговой системы было установление указанным выше Законом максимально высоких ставок по основным бюджетообразующим налогам. В частности, по налогу на добавленную стоимость предусматривалась единая ставка в размере 28% . Затем в феврале 1992 г. на отдельные продовольственные товары была введена пониженная ставка в размере 15%. Установленные правительством ставки акцизов достигали по отдельным подакцизным товарам 90% их стоимости. По Налогу на прибыль основная ставка была установлена в размере 32%, а для отдельных видов деятельности — 45%. Прогрессивная шкала ставок подоходного налога с физических лиц предусматривала максимальную ставку в размере 60%.

Недостаток времени для подготовки и принятия новых налоговых законов, отсутствие необходимой стратегии преобразований в экономике, отсутствие опыта построения налоговых систем подобного рода привело к тому, что они не были достаточно проработаны и согласованы между собой. Достаточно сказать, что данная система налогообложения совершенно не учитывала необходимость особого налогообложения доходов от добычи и переработки полезных ископаемых, роль и значение которых в экономике России трудно переоценить. Существенное место в налоговой системе заняли так называемые оборотные налоги, взимающиеся не в зависимости от финансовых результатов деятельности (прибыли) налогоплательщиков, или от размера капитала. Налоговой базой этих налогов является выручка от реализации, или размер оборота. Естественно, что подобные налоги в условиях наличия огромного числа малорентабельных и убыточных предприятий ложились тяжким бременем на экономику. Серьезным недостатком вновь образованной системы было отсутствие единой законодательной и нормативной базы налогообложения, систематизации действовавших норм и положений, регулирующих процесс налогового производства, которые не были приведены в формализованную, единую, логически цельную и согласованную систему. Налоговые законы носили рамочный характер, определяя только общие положения о плательщиках, объектах обложения, льготах, ставках, порядке исчисления и сроках уплаты соответствующего налога. Подробное же изложение порядка исчисления, формирования налоговой базы, уплаты в бюджет данного налога, а также применения льгот и налоговых ставок отражалось в инструкциях Госналогслужбы РФ.

Кроме того, право издания актов, регулирующих налоговые отношения, имели также Правительство РФ и многочисленные федеральные и региональные органы исполнительной власти. Все это привело к тому, что в стране действовало более 1000 нормативных документов по налогообложению, включая инструкции, письма, телеграммы, разъяснения налоговых и финансовых органов, и только менее 40 из них являлись собственно законами. Законом об основах налоговой системы было введено еще одно «новшество»: деление региональных и местных налогов на обязательные и необязательные. Смысл этого разделения состоял в том, что отдельные виды налогов, несмотря на их установление в налоговой системе страны, могли не применяться на соответствующей территории. Особенно характерно это было для местных налогов. Из 21 вида местных налогов, установленных Законом об основах налоговой системы, 18 были необязательными. Введение в налоговое законодательство нормы о необязательности введения на отдельных территориях налогов размывало единую налоговую систему страны, разрушало важнейшие принципы ее построения.

Одновременно с этим необходимо подчеркнуть и определенные достоинства созданной в такой короткий срок российской налоговой системы. В первую очередь следует отметить, что проводимые в стране экономические преобразования получили мощную поддержку в форме созданной налоговой системы, построенной на определенных принципах и способной выполнять присущие ей функции. Эта система, с присущими ей недостатками, проблемами и противоречиями могла стать и практически стала основой для построения в дальнейшем системы цивилизованных отношений между государством и налогоплательщиками. Внутри этой системы следует особо подчеркнуть важность введения в Российской Федерации налога на добавленную стоимость, который заменил собой налог с оборота и налог с продаж. Кроме того, на принципиально иных, чем в Советском Союзе, принципах был построен подоходный налог с населения, отвечающий стандартам стран с развитой рыночной экономикой.

Созданная таким образом налоговая система России была нацелена в первую очередь на обеспечение фискальных интересов государства. Поэтому при ее формировании исходили из политики максимальных налогов. Это обеспечивалось за счет высоких налоговых ставок, введения значительного числа налогов, установления системы неоправданно высоких штрафных санкций, ограничения прав налогоплательщиков при одновременном установлении неограниченных прав фискальных органов.

10.4. Период неустойчивого развития

В условиях высокой инфляции и глубоких структурных изменений в экономике в первые годы реформ российская налоговая система в определенной степени выполняла свою роль, обеспечивая минимальные потребности государства по поступлению в бюджеты всех уровней финансовых ресурсов. Вместе с тем по мере Дальнейшего углубления рыночных преобразований недостатки Действующей налоговой системы становились все более и более Заметными, а ее несоответствие происходящим в экономике изменениям все более и более очевидным.

Поэтому следующий этап развития налоговой системы можно характеризовать как этап *неустойчивого налогообложения*. Не случайно на протяжении последующих лет экономических реформ в законодательство о налогах ежегодно, а часто и по несколько раз в год вносились многочисленные поправки. Данные изменения решали отдельные вопросы исчисления и взимания соответствующих налогов, не затрагивая основных положений построения налоговой системы. В период с декабря 1992 по декабрь 1993 г. были дополнительно введены три местных и один региональный налог. Уже в июле 1993 г. в порядок исчисления и уплаты практически каждого федерального налога были внесены принципиальные изменения и дополнения. Наиболее существенные из них касались некоторого облегчения налогового бремени для налогоплательщиков. В частности, с 1 января 1993 г. ставка налога на добавленную стоимость была снижена до 20% и введена пониженная ставка налога на отдельно социально значимые товары до 10%. Максимальная ставка подоходного налога с физических лиц была понижена до 40%. Одновременно с этим было введено обложение налогом на добавленную стоимость и акцизами товаров, ввозимых на российскую таможенную территорию. Вносившиеся в дальнейшем в налоговую систему изменения были не всегда продуманными и экономически обоснованными. С одной стороны, был осуществлен возврат к курсу на ужесточение налогового пресса на экономику, с другой стороны — предоставлялись неоправданные налоговые льготы отдельным категориям налогоплательщикам. Так, после политического кризиса осени 1993 г. президент страны, пользуясь предоставленными ему чрезвычайными полномочиями, издал в декабре 1993 г. несколько указов, затрагивающих налоговые правоотношения. В соответствии с ними с 1 января 1994 г. вводилось несколько новых налогов, в том числе специальный налог для финансовой поддержки важнейших отраслей экономики, транспортный налог. Одновременно с этим еще выше (минимум на три и максимум на шесть пунктов для разных категорий налогоплательщиков) поднималась ставка налога на прибыль. Экспертные оценки показывали, что в связи с этими решениями у российских товаропроизводителей дополнительно изымалось порядка А—5% вновь созданной стоимости.

Одновременно с этим было принято беспрецедентное в налоговой практике решение о полном освобождении от уплаты большинства налогов, в том числе от таможенной пошлины, Российского фонда спорта, организаций инвалидов и некоторых других общественных негосударственных организаций. В результате страна понесла колоссальные финансовые и социальные потери, поскольку в результате нечеткой правовой обоснованности данных решений практически весь поток импорта ликероводочной и табачной продукции сосредоточился именно в этих организациях.

К этому следует добавить предоставление со второго квартала 1994 г. права региональным и местным органам вводить неограниченное число новых налогов, без ограничения налоговых ставок по ним и общей суммы налоговых изъятий у налогоплательщика. Региональные и местные органы власти не преминули воспользоваться предоставленными им правами. Уже к концу 1994 г. налоговая система страны по оценке Госналогслужбы РФ насчитывала около 250 наименований налогов, при том, что федеральным законодательством их было установлено чуть более 30. В одной только Курской области было введено дополнительно более 30 налогов. Тем самым был нарушен один из важнейших принципов построения налоговой системы — принцип ее единства. Кроме того, введенные в ряде регионов новые налоги представляли собой своего рода таможенные пошлины, что препятствовало свободному перемещению товаров внутри страны. Данное решение также подрывало стабильность российской налоговой системы, что резко снижало инвестиционную привлекательность страны не только для иностранного, но и для отечественного капитала. Подобная налоговая практика

просуществовала в стране более двух лет и была отменена только лишь в 1996 г. по решению Конституционного Суда РФ.

Огромная налоговая нагрузка на законопослушных налогоплательщиков, наличие большого числа налоговых льгот, а также многочисленных лазеек для сокрытия доходов и неуплаты налогов создали в стране атмосферу отсутствия честной конкуренции, а также способствовали развитию теневой экономики. Все более четко проявлялась фискальная функция налогов при одновременном сокращении темпов прироста налоговых поступлений и росте бюджетного дефицита. Налоги все в меньшей степени стали выполнять функцию регулятора производства. В результате стожившаяся к середине 1990-х гг. в Российской Федерации налоговая система из-за несовершенства ее отдельных элементов во все большей степени препятствовала экономическому развитию страны.

Итак, проводимая налоговая политика привела к резко негативным экономическим последствиям, суть которых состояла в следующем:

1) налоговая система включала в себя значительное число налогов, при этом по большинству основных из них были установлены высокие налоговые ставки. Достаточно сказать, что в 1998 г. налоговая система страны включала 46 видов платежей, в том числе 18 федеральных, пять региональных и 23 местных налога и сбора. Вследствие этого добросовестные налогоплательщики несли огромную налоговую нагрузку. У большинства налогоплательщиков после уплаты налогов практически не оставалось финансовых ресурсов, что делало невозможным расширенное воспроизводство. Экономика страны с каждым годом все сильнее сползала в пропасть кризиса, падали темпы роста производства во всех отраслях;

2) широкие масштабы приобрело массовое укрывательство от налогообложения, приведшее к тому, что государство собирало по большинству налогов чуть более половины причитающихся средств. Одновременно с этим вследствие несовершенства налоговых законов в них имелось много лазеек для «законного» ухода от налогообложения. При этом каждый второй легальный налогоплательщик, стоящий на учете в налоговом органе, налогов вообще не платил, а из оставшихся практический каждый второй платил меньше, чем было положено по закону. Данные обстоятельства наряду с системой многочисленных льгот по налогам разрушали условия для честной конкуренции;

3) огромный размах приобрела так называемая теневая экономика, уровень производства в которой по разным оценкам достигал от 25 (по официальным данным Госкомстата России) до 40% (по экспертным оценкам). Но укрываемые от налогообложения финансовые ресурсы не шли, как правило, на развитие производства, а переводились на счета в зарубежных банках и «работали» на экономику других стран;

4) в значительной мере снижались налоговые поступления в бюджеты всех уровней. В результате созданная система налогообложения не смогла обеспечить требуемый уровень поступления налогов, что обусловливало постоянное сокращение даже минимальных государственных расходов.

Налоговая система стала громоздкой, сложной и запутанной. Абсолютно неэффективной проявила себя действовавшая в то время система налогового администрирования, которая была ориентирована, прежде всего, на краткосрочное обеспечение любой ценой требуемого объема налоговых поступлений с целью преодоления текущих проблем бюджетного балансирования. Постепенно налоговая система стала тормозом развития экономики.

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

Сформированная ко второй половине 1990-х гг. российская налоговая система не отвечала интересам ни налогоплательщиков, ни государства. Назрела необходимость существенного изменения государственной налоговой политики.

10.5. Подготовка налоговой реформы

Дальнейшее развитие российской налоговой системы представляло собой *этап подготовки налоговой реформы.* Начиная с 1996 г. последовательно сокращалось число многочисленных налоговых льгот исключительного характера, отменялись отдельные налоги, которые искажали суть налоговой системы. Был восстановлен нарушенный принцип единства налоговой системы, ликвидировано право региональных и местных органов по установлению неограниченного числа новых налогов. Одновременно осуществлялись разработка НК РФ и подготовка к его принятию.

Как любой процесс преобразования, налоговые реформы должны проводиться последовательно, в несколько этапов, первым и важнейшим из которых должен являться этап подготовительный. На данном этапе в первую очередь должны разрабатываться системные принципы и методология реформы налоговых отношений. Кроме того, на подготовительном этапе определяются главные положения и порядок осуществления реформы.

Необходимым элементом данного этапа являются всесторонний анализ обоснованности налоговой реформы и актуальности ее проведения с учетом экономических и политических целей, а также реальность реализации и своевременность ее осуществления. Заключительной фазой этого этапа должно стать принятие нового налогового законодательства. Иначе говоря, прежде чем проводить налоговые преобразования в форме реформы, необходимо в первую очередь определить, с какой целью реформа проводится, каковы должны быть ее конечные результаты, а также какими путями и средствами эти Цели должны быть достигнуты. И только после этого есть смысл проводить необходимые налоговые преобразования.

Реформа, тем более налоговая, не может и не должна осуществляться ради самой себя. Ее целью должно быть в первую очередь создание экономических условий для увеличения производства, расширения налоговой базы и получения на этой основе бюджетом дополнительных финансовых ресурсов. Налогоплательщики должны знать, и знать наперед, что их ожидает после завершения реформы.

Именно подготовительный этап является необходимым условием успешного проведения всей реформы. При несоблюдении условий четкого и полного проведения всего комплекса мероприятий по проектированию реформы налогообложения сама налоговая реформа, как правило, превращается в неудачный эксперимент пагубного характера и, как следствие, ведет к необоснованному разбалансированию даже неэффективных дореформенных налоговых отношений с весьма непредсказуемыми социальными и экономическими последствиями.

Между тем, на подготовительном этапе российской налоговой реформы были допущены достаточно серьезные просчеты. И главный из них — отсутствие четкой концепции налоговых преобразований. В результате этого налоговая реформа в России рискует постепенно превратиться в бессрочную.

10.6. Период реформирования

Следующий этап развития налоговой системы — это *этап реформирования*. Можно считать, что он начался в 1998 г., когда была принята первая, или так называемая общая часть НК РФ, вступившая в действие с 1 января 1999 г. Эта часть Кодекса регламентирует важнейшие положения налоговой системы России, в частности перечень действующих в России налогов и сборов, порядок их введения и отмены, а также весь комплекс взаимоотношений государства с налогоплательщиками и их агентами. Принятие части первой НК РФ явилось поистине историческим моментом в развитии экономических реформ в России. С вступлением в действие этого законодательного документа начался этап реформирования всей системы налогообложения.

Однако принятие первой части Кодекса не обеспечило всестороннего решения принципиальных вопросов конкретного применения федеральных, региональных и местных налогов и сборов. Поэтому была продолжена работа над второй, специальной частью НК РФ, которая была принята в августе 2000 г. и вступила в действие с 1 января 2001 г. Указанная часть включала всего четыре главы, посвященные налогу на добавленную стоимость (НДС), налогу на доходы физических лиц, акцизам и единому социальному налогу. С 2010 г. ЕСН выведен из российской налоговой системы и заменен взносами в государственные социальные фонды. В 2001 г. формирование новой налоговой системы было продолжено, и с 1 января 2002 г. вступили в действие еще четыре важнейшие главы НК РФ. Одна из них определяет порядок исчисления и уплаты одного из главнейших федеральных налогов — налога на прибыль организаций. Другая глава посвящена налогу на добычу полезных ископаемых, который объединил несколько ранее действовавших налогов, взимаемых с недропользователей. В этом же году был принят первый из налогов в рамках специальных налоговых режимов — единый сельскохозяйственный налог. Специальная глава НК РФ была посвящена налогу с продаж, который затем был отменен (с 1 января 2004 г.).

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

С 1 января 2003 г. в состав налоговой системы России включен также транспортный налог, объединявший ранее действовавшие налог на имущество физических лиц в части обложения водно-воздушных транспортных средств и налог с владельцев транспортных средств, регулировавшийся Законом РФ от 18.10.1991 № 1759-1 «О дорожных фондах Российской Федерации».

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

Важное значение для налогоплательщиков имеет глава НК РФ, посвященная налогу на имущество организаций, в корне изменившая

действовавший до этого порядок исчисления и уплаты данного налога. С 1 января 2004 г. введен новый федеральный сбор — сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологическими ресурсов.

В 2004 г. наступила определенная ясность с налоговой системой страны: были приняты ст. 13—15 НК РФ, устанавливающие перечень федеральных, региональных и местных налогов и сборов.

Одновременно с этим продолжалась доработка недостающих глав второй части НК РФ. С 1 января 2005 г. вступили в действие три главы НК РФ, устанавливающие порядок исчисления и уплаты водного налога, государственной пошлины и земельного налога. Из 18 глав второй части НК РФ к настоящему времени принято 17. Не включен в Кодекс налог на имущество физических лиц, порядок исчисления и уплаты которого до сих пор регулируется не НК РФ, а отдельным федеральным законом, принятым еще в 1991 г. (с учетом поправок и уточнений).

Следует особо подчеркнуть, что принятие НК РФ не ставило своей целью кардинально перестроить действовавшую с 1 января 1992 г. в стране налоговую систему. Поэтому в кодексе сохранены основные налоги (НДС, акцизы, налог на прибыль организаций, НДФЛ, ресурсные налоги и др.), формирующие основу российской налоговой системы. Указанные налоги нашли широкое применение как в развитых, так и в развивающихся государствах, в различных экономических режимах. Они подтвердили высокую эффективность, за годы экономических реформ к ним адаптировались российские налогоплательщики и контролирующие органы.

Принятие НК РФ, прежде всего, способствует созданию и построению единой в рамках Российской Федерации налоговой системы, обеспечивающей сбалансированность общегосударственных и частных интересов.

Решение этой задачи обеспечивается за счет установления закрытого перечня налогов и сборов с сокращением их общего числа, а также за счет максимальной унификации действующих режимов исчисления и порядка уплаты различных налогов и сборов. Вместо ранее определенных федеральным законодательством 46 налогов и отчислений во внебюджетные фонды и более чем 100 фактически действовавших к моменту начала его разработки налогов, сборов и иных обязательных платежей НК РФ в настоящее время установлено всего 13 налогов и сборов.

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

Изменена структура налогов, направленная на минимизацию налогов и сборов, имеющих целевую направленность. В частности, отменены имевшие целевое предназначение налоги на реализацию горюче-смазочных материалов, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, приобретение автотранспортных средств, на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, а также ряд других налогов и сборов.

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

Особо следует отметить, что принятие Кодекса направлено также на существенное упрощение налогового законодательства на основе формирования единой правовой базы налогообложения, установления правовых механизмов взаимодействия всех ее элементов в рамках единого налогового правового пространства.

Это обеспечено, в первую очередь, за счет систематизации действовавших норм и положений, регулирующих процесс налогового производства, приведения их в формализованную, единую, логически цельную и согласованную систему. В частности, устранены такие недостатки существовавшей до принятия Кодекса налоговой системы, как отсутствие единой законодательной и нормативной базы налогообложения, многочисленность и противоречивость нормативных документов, отсутствие достаточных правовых гарантий для участников налоговых отношений. Одновременно Кодексом полностью отменено огромное количество подзаконных актов. Он не предусматривает издания ни инструкций, ни ведомственных писем, ни разъяснений и других толкований налоговых и финансовых органов. Кодекс, и только Кодекс юридически однозначно регулирует весь комплекс проблем, возникающих между налогоплательщиком и налоговыми органами. Это позволяет налогоплательщику четко знать «правила игры» и избежать, что невозможно было ранее, произвола со стороны фискальных служб. Тем самым полномочия исполнительных органов власти жестко ограничиваются исключительно теми вопросами, которые им установлены Кодексом.

Важнейшее предназначение НК РФ — *обеспечение стабильности налоговой системы,* определенности в объемах налоговых платежей для налогоплательщиков *на* длительный период, а также относительно долгосрочной предсказуемости в комплексе взаимоотношений между налогоплательщиками и государственными органами налогового контроля.

Указанная стабильность обеспечивается в первую очередь за счет того, что перечень региональных и местных налогов стал исчерпывающим. Это качественно изменило условия хозяйствования для предприятий, достаточно резко повысило их уверенность в неизменности налоговой системы на конкретную перспективу.

Стабильность налоговой системы в определенной мере гарантируется за счет законодательно установленного порядка введения в действие и отмены налогов и сборов, изменения правил налогообложения, а также установленного в Кодексе порядка введения во времени в действие актов законодательства о налогах и сборах.

Принципиальная направленность НК РФ — *снижение общей налоговой нагрузки на* экономику путем ее более равномерного распределения на всех налогоплательщиков, продолжение курса на дальнейшее постепенное уменьшение ставок основных федеральных налогов и ослабление фискальной нагрузки на фонд оплаты труда.

Это обеспечено, в первую очередь, за счет сокращения количества налогов, а также ликвидации оборотных налогов, уплачиваемых с выручки.

Наиболее серьезное влияние на снижение налогового бремени оказало снижение налоговых ставок. Для реализации целей налоговых преобразований НК РФ отменена прогрессивная шкала налогообложения с одновременным существенным снижением единой ставки налога на доходы физических лиц.

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

Самые революционные изменения в части налоговых ставок произошли по налогу на прибыль организаций. Существовавшая до принятия НК РФ предельная ставка налога в размере 35% была снижена до 24%, а с 1 января 2009 г. — до 20%.

Важной задачей НК РФ явилось *формирование справедливой налоговой системы.* Указанная задача была решена прежде всего за счет сокращения огромного количества бессистемно действовавших налоговых льгот, которые нарушали основополагающий принцип налогообложения — принцип справедливости по отношению к тем участникам экономической деятельности, которые не пользуются налоговыми привилегиями. Общеизвестно, что льготный режим для одних налогоплательщиков неизбежно означает дополнительное фискальное давление для других. Кроме того, многие из действовавших налоговых льгот были недостаточно эффективны и зачастую не достигали тех адресатов, для которых они вводились. Одновременно наличие таких льгот способствовало созданию возможностей для ухода от налогообложения.

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

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

Вместе с тем отмена большей части льгот не означает, что в результате налоговая система страны не будет выполнять регулирующую функцию. Разумеется, НК РФ сохранены принципиальные льготы, направленные на внедрение достижений науки и техники, а также связанные с осуществлением благотворительной деятельности, защитой малоимущих и слабо защищенных граждан страны.

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

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

Налоговый кодекс РФ является основой *формирования рациональной налоговой системы.* Это достигается, прежде всего, посредством

соблюдения финансового равновесия между обеспечением фискальных потребностей государства и поддержанием долгосрочных стимулов налогоплательщиков к предпринимательской деятельности при постоянном поиске ими путей повышения эффективности хозяйствования.

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

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

10.7. Современный этап развития

Таким образом, к настоящему времени создана существенная основа для завершения формирования налоговой системы страны. Поэтому современный этап развития налоговой системы можно назвать *этапом завершения налоговой реформы.* В этот период предстоит устранить все имеющиеся в НК РФ проблемы и недоработки, определиться в путях повышения налогового стимулирования инвестиционной активности, обеспечить улучшение налогового администрирования и решить другие накопившиеся проблемы. В частности, предстоит определить пути снижения налоговой нагрузки для налогоплательщиков, вкладывающих финансовые ресурсы в инновации и перевооружение производства, а также в научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы. Важная часть предстоящей работы — улучшение налогового администрирования, разработка конкретных мер *по выводу части экономики из «тени», по сокращению* возможностей для уклонения, как на нелегальной, так и на легальной основе от уплаты *налогов и повышению на этой основе собираемости* налогов.

Наиболее сложная задача предстоящая на завершающем этапе — превращение НК РФ в единый унифицированный документ, исключающий необходимость издания дополнительных нормативных документов.

Налоговый кодекс РФ должен также четко разграничить понятия налогового планирования и налоговой минимизации, в том числе определиться в вопросе о легитимности создания всевозможных схем, позволяющих минимизировать налоговые обязательства налогоплательщика.

Контрольные вопросы

1. Какая система налогообложения существовала в СССР?
2. На каких основных принципах была сформирована в 1991 г. российская налоговая система?
3. Каковы основные недостатки о достоинства установленной с 1992 г. налоговой системы России?
4. Каковы отличительные черты этапа неустойчивого развития российской налоговой системы?
5. К каким экономическим последствиям привела налоговая политика, проводившаяся на этапе неустойчивого развития?
6. Какие основные ошибки были допущены на этапе подготовки налоговой реформы?
7. Каковы основные цели НК РФ?
8. К каким последствиям привело отсутствие концепции налоговых преобразований на этапе проведения налоговой реформы?

ГЛАВА 11. НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА РОССИЙСКОЙ ЭКОНОМИКИ

11.1. Особенности формирования показателя налоговой нагрузки

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

Год	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Доля налоговых платежей, %	33,4	4	34,7	33,9	32,8	36,0	36,3	36,5.

Действительно, уровень налоговых изъятий в российской налоговой системе существенно не отличается от налогового бремени в высокоразвитых странах Запада, а по сравнению с некоторыми *из них (где уровень* изъятий достигает 40—45%) даже существенно ниже.

Характерной особенностью российской экономики в последние годы является также тенденция роста доли ВВП, перераспределяемой через налоговую систему страны. Налоговая нагрузка на экономику возросла с 33,4% в 2000 г. до 36,5% в 2007 г. При этом *именно в эти годы в России проводились масштабные* мероприятия по снижению налоговых ставок, отмене недостаточно эффективных и нерациональных налогов. В частности, были отменены налог с продаж, налог на реализацию горюче-смазочных материалов, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, налог на владельцев автотранспортных средств. Серьезное влияние на снижение налоговой нагрузки сыграла отмена так называемых оборотных налогов: на пользователей автомобильных дорог, на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы. Одновременно с этим отменено 15 местных налогов и сборов. Уменьшению налогового бремени на экономику способствовало также снижение ставок налога на доходы физических лиц, налога на прибыль, налога на добавленную стоимость.

При анализе уровня налоговой нагрузки в российской экономике, а тем более при сравнении ее с другими странами, надо исходить из того, что многие положения, которые абсолютно ясны и понятны для других стран, в отношении российской налоговой системы и ее нагрузки на налогоплательщиков должны рассматриваться через призму чрезвычайных особенностей развития экономики России на современном этапе. Анализ этого положения показывает, что приведенные данные нуждаются в серьезной корректировке, в результате которой становится очевидным, что первоначальный вывод является весьма поспешным и в значительной степени неверным.

Дело в том, что определение показателя величины налоговой нагрузки в российской экономике через удельный вес налоговых поступлений в ВВП ни в коей мере не отражает действительной налоговой нагрузки на конкретного налогоплательщика, добросовестно соблюдающего налоговое законодательство. В среднем по стране налоговая нагрузка примерно равна допустимой норме и ниже показателей многих других стран. Однако непосредственный анализ указанного показателя в России свидетельствует, что положение значительно сложнее, чем это представляется на первый взгляд. На показатель уровня налоговой нагрузки в российской налоговой системе серьезное влияние оказывают следующие факторы.

Во-первых, необходимо иметь в виду, что данный показатель в России складывается в условиях имеющихся проблем с налоговой дисциплиной российских налогоплательщиков. По данным налоговой отчетности, примерно один из шести налогоплательщиков относительно исправно и в полном объеме платит в бюджет причитающиеся налоги. Немногим более половины налогоплательщиков платят налоги, но всеми доступными им законными, а иногда и незаконными способами минимизируют свои налоговые обязательства. Около 40% всех зарегистрированных организаций или не стоит на налоговом учете, или не сдает вообще налоговой отчетности, или сдает так называемые нулевые балансы. Иначе говоря, около $^{2}/_{5}$ всех потенциальных налогоплательщиков в нашей стране практически не платят налогов. При этом следует иметь в виду, что, по разным оценкам, от 25% (официальная статистика) до 40% (по экспертным оценкам) российской экономики работает «в тени».

В стране существовала и, к сожалению, продолжает существовать система различных схем ухода от налогообложения. Достаточно вспомнить, что до января 2004 г. существовали на вполне законном основании зоны льготного налогообложения. Огромные суммы (до нескольких сотен миллиардов рублей) уводятся из-под налогообложения в результате действующих и процветающих схем возврата (зачета) не уплаченных в бюджет сумм НДС при поставках как внутри страны, так и за рубежом. Не менее чем в 80 млрд руб. оцениваются потери бюджета в связи с производством и реализацией нелегальной алкогольной продукции.

По экспертным оценкам, из-за сокрытия доходов и объектов налогообложения в консолидированный бюджет страны недопоступает ежегодно от 20 до 30% налогов. В результате этого законопослушные налогоплательщики, а это в основном легальные товаропроизводители, производят отчисления в государственную казну в виде налогов, составляющих более половины произведенного ВВП. В среднем же получается, что в бюджет отчисляется около $^1/_3$ ВВП.

Во-вторых, на показатель налогового изъятия ВВП в России влияет еще и показатель так называемой собираемости налогов. Дело в том, что доля изъятия через налоги ВВП рассчитывается исходя из фактически уплаченных в бюджет налогов или же запланированных к поступлению в бюджет на очередной финансовый год. Между тем налоговые обязательства и их фактическое выполнение налогоплательщиком в российской экономике не всегда одно и то же, поскольку многие налогоплательщики уплачивают налоги в бюджет исходя не из принципа «сколько положено по закону и созданной конкретным налогоплательщиком налоговой базы», а из своих реальных, а зачастую и созданных искусственно низких финансовых возможностей. Иными словами, такой налогоплательщик вносит в бюджет не сколько требуется по закону, а сколько он хочет или может внести. Таким же образом, т.е. исходя не из положений налоговых законов, а возможностей, осуществляется и планирование поступления налогов в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды. Минфин России, финансовые органы в субъектах РФ и органах местного самоуправления при составлении проектов соответствующих бюджетов определяют суммы налогов с учетом коэффициента их собираемости, ни по одному из бюджетообразующему налогу никогда не составляющего 100% суммы налогов, исходя из проектируемой налогооблагаемой базы. В результате сложилась парадоксальная ситуация, когда долги в бюджет по многим предприятиям стали существенно превышать их текущие налоговые платежи. К началу 2000 г. совокупная задолженность предприятий и организаций по налогам перед бюджетом страны превышала 700 млрд руб., что составило около 85% суммы поступивших в 1999 г. в бюджетную систему страны налогов, контролируемых налоговыми органами. Это побудило органы власти активизировать в 2000—2001 гг. начатый еще в 1997 г. процесс реструктуризации налоговой задолженности предприятий и организаций перед государством, что позволило существенно снизить задолженность перед бюджетом к концу 2003 г. до 520 млрд руб.

Кроме того, за последние годы существенно улучшилось налоговое администрирование, укрепились денежная система страны и финансовое положение налогоплательщиков. Вследствие этого показатель собираемости налогов из года в год повышается, приблизившись в целом по налоговой системе страны к 95—97%.

О динамике собираемости налогов можно судить по данным, приведенным в табл. 11.1.

Таблица 11.1. Уровень собираемости налогов в Российской Федерации, %

Наименование налога	Отчетные данные						Предусмотрено в бюджете		
	1999 г.	2000 г.	2001г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.
НДС на товары, производимые на территории РФ	68,9	82,9	83,3	96,9	96,0	90,4	96,9	96,9	96,9
НДС по товарам, ввозимым на территорию РФ	80,4	88,0	94,2	98,0	98,0	98,0	99,0	99,3	99,3
Налог на прибыль организаций	74,3	96,5	96,8	98,7	91,3	99,9	95,9	95,9	95,9
Акцизы на спирт этиловый из пищевого сырья	87,8	91,0	92,1	95,4	95,4	86,8	95,4	80,0	80,0
Налог на добычу полезных ископаемых	83,6	70,0	96,2	98,6	98,5	97,9	98,6	98,6	98,6

Положительная динамика показателя собираемости налогов в решающей степени объясняет причину возрастания показателя Доли налоговых платежей в ВВП в условиях принимаемых государством мер по снижению налоговой нагрузки на экономику. Как видно из приведенных данных, именно в 1999 г. при самой низкой собираемости налогов была и самая низкая

средняя налоговая нагрузка на экономику. К 2001 г., когда были достигнуты наивысшие показатели собираемости налогов, резко возросла и доля ВВП, перераспределяемого через налоговую систему страны. В 2004 г., когда собираемость налогов уже практически не росла, и в то же время продолжалось проведение крупных мероприятий по снижению налогового бремени, показатель доли ВВП, перераспределяемого через налоговую систему страны, немного снизился, остановившись на отметке 32,8%.

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

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

В-четвертых, немаловажное значение имеет и та экономическая среда, в которой российским налогоплательщикам приходится осуществлять финансово-хозяйственную деятельность и платить налоги. Недостаточная развитость рыночных отношений, несовершенство и постоянные изменения налоговой системы страны, а также ряд других немаловажных факторов, не влияя на абсолютный размер показателя налоговой нагрузки, относительно увеличивают налоговое бремя на российского налогоплательщика. Действительно, в этих условиях налоговая нагрузка ощущается значительно острее, чем это было бы при отсутствии дестабилизирующих факторов. Российские предприятия и организации вынуждены нести тяжелое налоговое бремя в условиях убыточной деятельности практически каждого третьего предприятия и недостаточности финансовых ресурсов.

Немаловажную роль в усилении налоговой нагрузки играет ярко выраженная тенденция роста доли косвенного налогообложения, которое в условиях невысокого уровня рентабельности лаже убыточности значительного числа предприятий вынуждает российских налогоплательщиков платить налоги за счет сокращения собственных оборотных средств.

Таким образом, перед российской налоговой системой стоит *задача постепенного ограничения доли косвенного налогообложения,* что должно, с одной стороны, уменьшить относительное налоговое давление на законопослушных налогоплательщиков, а с другой стороны, снизить ограничение спроса и способствовать тем самым подъему российской экономики. Налоговый кодекс РФ несколько улучшает структуру налоговой системы в пользу налогоплательщика, целиком ликвидировав, как уже отмечалось, так называемые оборотные налоги.

В-пятых, фактор, в немалой степени искажающий сводный показатель налоговой нагрузки в российской налоговой системе, — это неоднородность экономического развития отдельных отраслей экономики России, регионов и видов хозяйственной деятельности в части получаемых ими доходов. При этом налоговая система России все еще предусматривает возможность предоставления значительного числа налоговых льгот и преференций. Зачастую подобные преференции получают как раз те предприятия и организации, которые имеют относительно больший доход. С точки зрения экономической политики в условиях необходимости государственной поддержки предпринимательства это правильно, но с позиции налоговой нагрузки ее распределение осуществляется неравномерно, и сводный показатель налогового бремени подлежит корректировке с учетом этих условий.

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

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

Проведенное обследование нескольких десятков предприятий Различных отраслей экономики показало, что предприятия по производству сельскохозяйственной продукции уплачивают примерно 7 коп. с каждого рубля, полученного от реализации продукции. В то же время средний показатель налоговой нагрузки по обследованным предприятиям составил более 25 коп. с одного рубля выручки. Естественно, когда в целом в стране через систему налогов перераспределяется около Уз ВВП, то этот показатель не может учитывать указанную

неоднородность налоговой нагрузки. Поэтому ясно, что реальные налогоплательщики, не имеющие льготных условий налогообложения, платят в бюджет несколько больше, чем среднестатистический налогоплательщик.

В-шестых, существенное влияние на уровень налоговой нагрузки на российских налогоплательщиков оказывает серьезная зависимость объема налоговых поступлений от уровня мировых цен на энергоносители, и в первую очередь на нефть и газ, экспорт которых преобладает в общем объеме российского экспорта. Резкое увеличение в 2003—2006 гг. мировых цен на традиционные товары российского экспорта способствовало повышению доли налогов, уплачиваемых при экспорте, а также опережающему росту поступлений таможенной пошлины. При увеличении поступлений налогов (без таможенной пошлины) в 2,5 раза поступление таможенной пошлины возросло за этот же период в 5,1 раза. Этим в значительной мере объясняется заметный рост налогового бремени в 2005—2007 гг. Между тем такая тенденция не отражает абсолютного увеличения в этот период налоговой нагрузки для большинства российских налогоплательщиков, поскольку они не являются плательщиками возросшей таможенной пошлины на нефть и природный газ.

И наконец, в-седьмых, показатель доли ВВП, перераспределяемой через налоговую систему, в России и в странах Запада несопоставим для анализа давления налогового бремени на бизнес. Дело в том, что при определении данного показателя вся сумма собранных в стране за год налогов соотносится с размером ВВП. Между тем эти налоги поступают как от компаний, так и от частных лиц. Для оценки налогового бремени непосредственно на юридических лиц необходимо сумму поступивших налогов «очистить» от налогов, уплаченных физическими лицами. И здесь опять же данные по этому показателю существенно разнятся. Поступления от налогообложения физических лиц в странах с развитой экономикой в несколько раз превышают соответствующие показатели по России. Следовательно, при расчете среднего показателя налогового бремени на предпринимательскую деятельность в западных странах показатель доли ВВП, распределяемой через налоговую систему этих стран, должен быть уменьшен в значительно большей степени, чем по России.

11.2. Направления снижения налоговой нагрузки

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

В целом снижение налоговой нагрузки на экономику России должно осуществляться по двум основным направлениям, которые приведены в табл. 11.2.

Таблица 11.2. Направления снижения налоговой нагрузки

Законодательное влияние за счет:	Равномерное распределение налоговой нагрузки за счет:
1) снижения ставок основных налогов; 2) универсализации налогообложения; 3) снижения количества налогов	1) сокращения доли «теневого» бизнеса; 2) укрепления налоговой дисциплины; 3) расширения налогооблагаемой базы

Проблема снижения налогового бремени в российской налоговой системе в значительной степени связана с расширением налогооблагаемой базы. Как отмечалось в предыдущих главах, снижение налоговой нагрузки на экономику является одной из основных целей проводимой в Российской Федерации налоговой реформы. Однако проведению качественного анализа Достижения данной цели препятствует неурегулированность некоторых принципиальных вопросов. Действительно, прежде чем оценить степень достижения какой-либо цели, необходимо четко знать количественные параметры реформируемого показателя. Для налоговой нагрузки это ее уровень до начала проведения реформы.

Общепризнанно, что налоговая нагрузка представляет собой отношение суммы налогов к величине ВВП. Однако это среднестатистический, да и то не совсем точный показатель налоговой нагрузки на экономику в целом. Но налоги, как известно, платит конкретный налогоплательщик. К началу налоговой реформы посредством налогов в России перераспределялось примерно 30—32% ВВП. Сколько же необходимо было заплатить законопослушному налогоплательщику из своего

дохода согласно действовавшей в то время налоговой системе при условии добросовестного выполнения всех налоговых законов?

Таких данных ни официальная статистика, ни налоговая отчетность как не содержали, так и не содержат. Между тем, расчеты показывают, что доля доходов, уменьшаемых за счет налогов таких налогоплательщиков, может достигать не менее 40—45%. Мало того, в настоящее время отсутствует четкая и ясная официальная методология расчета налоговой нагрузки на конкретного налогоплательщика.

По этой причине напрашивается другой, совсем не праздный вопрос: по отношению к какой конкретной категории налогоплательщиков фискальные власти намеревались и намереваются в ходе проводимой в стране налоговой реформы снижать налоговое давление? Это должно быть четко определено еще до начала проведения налоговой реформы. Важно до проведения реформы подсчитать, кто же получит прибавку от сокращения налоговой нагрузки.

О недостаточной продуманности шагов по снижению налогового бремени можно судить на примере принятого в 2001 г. решения об уменьшения ставки налога на прибыль с 35—38 до 24% при одновременной отмене практически всех льгот по налогу.

Данное решение предварительно не рассматривалось в Правительстве РФ, не готовились соответствующие расчеты и необходимые обоснования. Оно было принято в ходе рассмотрения в Государственной Думе проекта соответствующей главы НК РФ, в котором решение данных вопросов не предусматривалось. Какие отрасли, какие предприятия получат реальное снижение нагрузки, по каким она может, наоборот, увеличиться — расчеты практически отсутствовали, а они были необходимы. Между тем практика показала, что наибольшую выгоду получили те отрасли экономики и предприятия, которые в меньшей степени направляли прибыль на инвестиции. В частности, в большей выгоде оказались коммерческие банки. А ведь снижение нагрузки — не самоцель. Важно, чтобы оно стало инструментом финансового оздоровления и подъема экономики.

Возникает еще один серьезный вопрос: до какого предела в ходе налоговой реформы можно и нужно снижать уровень налогового давления на налогоплательщиков? Из официальных источников известно, что за первые годы реформ налоговая нагрузка на экономику снизилась на 2—2,5% ВВП. А насколько должна была снизиться нагрузка в результате всех налоговых преобразований? Этой цифры в официальных источниках нет. Между тем, понятие налоговой нагрузки не есть что-то абстрактное, она должна быть материализована в конкретных показателях. Как известно, разброс величин налоговой нагрузки в развитых странах очень большой: от 29 до 52% ВВП в разных странах перераспределяется через налоговую систему. И уровень налоговой нагрузки зависит в первую очередь от уровня социальной поддержки населения со стороны государства и со стороны бизнеса. Не ясно также, по каким налогам в перспективе должна снизиться налоговая нагрузка.

Создание благоприятных налоговых условий для функционирования легальной экономики, законопослушных налогоплательщиков целиком и полностью зависит от решения этих проблем. Поэтому необходимо, чтобы НК РФ, или, как его еще называют, налоговая конституция страны, после завершения налоговой реформы кардинально изменил ситуацию с реальным снижением налоговой нагрузки для российских налогоплательщиков.

Контрольные вопросы

1. Каков уровень налоговых изъятий в России по сравнению с другими странами?
2. Благодаря воздействию каких факторов в России на макроуровне сложился соответствующий уровень налоговых изъятий?
3. Каковы пути снижения налогового бремени в российской налоговой системе?

ГЛАВА 12. НАЛОГОВЫЕ СБОРЫ В СИСТЕМЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ

12.1. Экономическая сущность понятия «налоговая льгота»

Понятие «налоговая льгота», как это ни покажется парадоксальным, является наименее изученным элементом налогообложения. Мало того, российская научная теория и практика «в лице» НК РФ до настоящего времени не определились с тем, в чем же состоит экономическая суть данного понятия. До сих пор ведутся ожесточенные дискуссии о роли и значении налоговых льгот для экономики в целом и для конкретных налогоплательщиков. Термин «налоговая льгота», тем не менее, достаточно часто употребляется в НК РФ. Если в части первой Кодекса дается определение данного элемента налога, то в части второй указываются отдельные виды налоговых льгот применительно к конкретным налогам и сборам. Надо отметить, что общая сумма предоставляемых российским налоговым законодательством налоговых льгот по разным оценкам составляет от 300 млрд до более чем 2 трлн руб. ежегодно. Такой «разнобой» в цифрах объясняется тем, что российское налоговое законодательство не дает четкого ответа на вопрос, что же такое налоговая льгота.

Согласно ст. 56 НК РФ льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Из данного определения можно сделать следующие выводы:

1) налоговые льготы могут предоставляться исключительно в соответствии с законодательством;

2) налоговая льгота распространяется только на категории налогоплательщиков;

3) нормы законодательства о налогах не могут носить индивидуального характера, о чем прямо написано в НК РФ;

4) предоставление льготы создает определенные преимущества для отдельных категорий налогоплательщиков.

Вместе с тем содержащееся в НК РФ понятие «налоговая льгота» *не устанавливает всех необходимых признаков* данной экономической категории.

В частности, в данном определении отсутствует такой важнейший признак, как добровольность применения налогоплательщиком налоговых льгот. Иными словами, здесь не указывается, является ли применение налоговой льготы правом или обязанностью налогоплательщика.

Кроме того, данное определение не позволяет четко установить, что именно можно отнести к этому элементу налогообложения. Не ясно, в частности, что такое «категория налогоплательщиков». Можно ли, например, к этому понятию отнести «экспортеров» или лиц, получающих минимальную заработную плату?

И самое, пожалуй, главное: о каких видах и формах преимущества налогоплательщика идет речь в данном определении, какие из них можно относить к налоговым льготам, а какие нельзя?

Нет ответов на эти вопросы и во части второй НК РФ. Здесь одни виды получаемых российскими налогоплательщиками преференций и налоговых исключений (и их, кстати, меньшинство) выделены как элементы налогообложения, т.е. отнесены к категории налоговых льгот, а другие, несмотря на то, что они носят, исходя из положений ст. 56 НК РФ, ярко выраженный характер налоговых льгот, таковыми не обозначаются. В частности, налоговые послабления населению и организациям предоставляются в связи с установленным в законе освобождением от налогообложения отдельных операций и оборотов, освобождением в ряде случаев от обязанностей налогоплательщика отдельных категорий организаций и физических лиц, исключением из налоговой базы определенных сумм и в виде многих других преференций.

Так, по налогу на прибыль, начиная с 2002 г., формально отменены все ранее действовавшие налоговые льготы, но вместе с тем, сохранено право законодательных органов власти РФ уменьшать до четырех процентных пунктов установленную НК РФ ставку налога на прибыль, зачисляемого в бюджеты регионов. Одновременно для отдельных организаций установлен особый порядок определения налоговой базы. В частности, налогоплательщики-организации, использующие труд инвалидов, могут уменьшать налоговую базу на произведенные расходы в виде средств, направленных на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов. Эти финансовые преимущества носят ярко выраженный характер налоговых льгот, но таковыми в гл. 25 НК РФ не поименованы.

По налогу на доходы физических лиц законодательством предусмотрены значительные налоговые преференции, также не обозначенные при этом как налоговые льготы. Кроме предусмотренных законодательством четырех групп налоговых вычетов, по данному налогу установлен широкий перечень доходов, не подлежащих налогообложению. Одновременно с этим имеет место льготная ставка по обложению этим налогом доходов, полученных в виде

дивидендов. В то же время по единому социальному налогу отдельные практически идентичные налоговые преимущества причислены НК РФ к категории налоговых льгот.

Или возьмем, например, такой показатель, как нулевая налоговая ставка НДС, применяемая при экспорте товаров, работ и услуг. Почему она не отнесена к категории налоговых льгот? Эта пониженная ставка установлена законом, она предоставляет определенной категории налогоплательщиков, каковыми являются экспортеры, преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками. Таким образом, она отвечает всем признакам налоговой льготы, установленным ст. 56 НК РФ. Предоставленные налогоплательщику отсрочка или рассрочка по уплате налога — это также налоговые льготы.

В связи с этим не вполне ясно, для каких целей необходимо в законодательстве отделять льготы от других идентичных налоговых преференций, обеспечивающих дополнительные налоговые преимущества для налогоплательщиков. Все эти налоговые послабления — явные исключения из исходных данных налоговой системы, дополнительные вливания в экономику и семейные бюджеты и соответственно — прямые сокращения доходов государства.

При этом следует особо подчеркнуть, что словосочетание «налоговая льгота» в том смысле, как ее понимают российская научная теория и НК РФ, не отражает экономической сути данного понятия. Предоставленные отдельным категориям налогоплательщиков дополнительные преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками представляют по существу *скрытую форму финансирования* организаций и домашних хозяйств из бюджета.

Указанные налоговые преференции необходимо объединить в единый понятийный аппарат, обеспечив в данном понятии их экономическую сущность. В этих целях представляется целесообразным в российской налоговой системе вместо понятия «налоговая льгота» ввести иное по экономическому содержанию понятие, которое можно было бы назвать *«налоговые расходы» или* лучше — *«налоговые субсидии»*. Думается, что данное понятие необходимо внести в НК РФ и дать ему соответствующее определение.

Представляется, что налоговые *субсидии* можно характеризовать как средства, передаваемые налогоплательщику на основании установленных законодательством отклонений от исходных данных налоговой системы страны.

12.2. Классификация налоговых льгот в российской налоговой системе

В настоящее время отсутствие единого понятийного аппарата для налоговых льгот и других форм и видов налоговых преференций затрудняет анализ эффективности их воздействия на развитие экономики, на решение социальных проблем общества. В сложившихся условиях неопределенности в составе налоговых льгот, когда их фактическое число на порядок превышает законодательно установленный перечень, весьма затруднительно, если не сказать невозможно, осуществлять анализ состояния налоговой системы страны, проводить оценки и сопоставления по отдельным видам и группам льгот.

В этой связи для выработки единого понятийного аппарата в части налоговых преимуществ необходимо осуществить их научную *классификацию*. При этом следует руководствоваться не только законодательно выделенным составом налоговых льгот, но и всеми другими предусмотренными в НК РФ преференциями и иными налоговыми преимуществами. Международная практика выработала достаточно однородный перечень налоговых льгот и преференций, которые можно классифицировать по определенным признакам.

В первую очередь следует группировать налоговые льготы в зависимости от того, на изменение какого элемента налогообложения они направлены. Можно выделить пять групп по привязке к следующим элементам налога: налоговой базе, налогоплательщику, объекту налогообложения, ставке налога, срокам уплаты налога.

Группа 1. привязка к налоговой базе. В данном случае налоговые льготы могут выступать в виде определенных вычетов, а также списаний денежных сумм из общего объема налоговой базы. Характерным примером в этом случае могут служить предусмотренные российским законодательством четыре вида налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц. По налогу на прибыль налогоплательщики-организации, использующие труд инвалидов, могут уменьшать налоговую базу на произведенные расходы в виде средств, направленных на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов.

Группа 2: привязка к налогоплательщику. В этом случае налоговая льгота предусматривается в виде освобождения от уплаты конкретного налога отдельных категорий налогоплательщиков. В частности, согласно российскому налоговому законодательству религиозные организации не платят земельный налог с принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения.

Группа 3: привязка к объекту налогообложения. В указанном случае законодательством предусматривается изъятие из налогооблагаемого

оборота определенных частей объекта налога. Например, по налогу на добавленную стоимость освобождены от налогообложения услуги в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг.

Группа 4: привязка к ставке налога. Налоговая льгота в этом случае выступает в виде уменьшения, вплоть до нулевой, ставки налогообложения. Например, НК РФ предусмотрено право законодательных органов власти РФ уменьшать до четырех процентных пунктов установленную НК РФ ставку налога на прибыль, зачисляемого в бюджеты регионов.

Группа 5: привязка к срокам уплаты налога. В данном случае налоговая льгота может предоставляться путем изменения периодичности и сроков уплаты налога или в виде отсрочки, рассрочки, налогового кредита. В частности, изменение срока уплаты налога обеспечивается при получении налогоплательщиком инвестиционного налогового кредита.

Одновременно с этим следует подчеркнуть, что в российском налоговом законодательстве предусмотрен особый вид льгот, который достаточно сложно классифицировать по признаку привязки к одному конкретному элементу налогообложения. Речь идет о специальных налоговых режимах. В частности, налоговые преимущества предусмотрены для организаций и индивидуальных предпринимателей, перешедших на упрощенную систему налогообложения. В данном случае налоговая льгота привязана и к налогоплательщику, и к налоговой ставке, и к налоговой базе.

Анализ налоговых льгот по приведенной выше классификации показывает, что она тесно связана с другим видом классификации — по *формам предоставляемых налоговых преимуществ.*

Международная, в том числе и российская практика выработала семь основных форм налоговых льгот: налоговые освобождения, налоговые вычеты, налоговые скидки, налоговые изъятия, налоговые кредиты, отсрочки и рассрочки, налоговые каникулы, льготные налоговые режимы.

Налоговые освобождения бывают двух видов. Первый вид представляет собой полный или частичный вывод из-под налогообложения налогоплательщиков отдельных категорий, а также налогоплательщиков, соответствующих законодательно определенным критериям. В качестве примера можно назвать полное освобождение от уплаты налога на имущество физических лиц — пенсионеров, получающих пенсии, назначаемые в порядке, установленном российским пенсионным законодательством, а также инвалидов I и II групп и инвалидов детства. Примером освобождения от уплаты налога налогоплательщиков, соответствующих определенным критериям, может служить освобождение от уплаты НДС организаций и индивидуальных предпринимателей, у которых объем реализации продукции не превысил за три последовательные месяца 2 млн руб.

Второй вид налогового освобождения — это исключение из налоговой базы по конкретному налогу определенных объектов налогообложения. В частности, согласно российскому налоговому законодательству исключается из налоговой базы по налогу на имущество организаций имущество учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общероссийские общественные организации инвалидов, используемое этими учреждениями для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов. По указанному налогу освобождены от уплаты также объекты, признанные в установленном порядке памятниками истории и культуры федерального значения.

Налоговые вычеты представляют собой определенные суммы, уменьшающие величину налоговой базы по конкретному налогу. Ярким примером подобной формы налоговой льготы могут служить предусмотренные российским законодательством стандартные, имущественные, социальные и профессиональные вычеты по налогу на доходы физических лиц. В частности, налогоплательщик может уменьшить налоговую базу по данному налогу на сумму произведенных им расходов за услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями РФ, а также по лечению супруга, своих родителей, своих детей в медицинских учреждениях РФ.

Налоговые скидки представляют собой понижение или установление нулевой ставки налога как для отдельных категорий налогоплательщиков, так и по отдельным объектам налогообложения. В качестве примера пониженной ставки для отдельных категорий налогоплательщиков привести налоговую льготу, предоставляемую налогоплательщикам — резидентам Особой экономической зоны в Калининградской области по налогу на имущество организаций. Оборудование, которое создано или приобретенное при реализации инвестиционного проекта в этой области, в течение первых шести календарных лет облагается по налоговой ставке в размере 0%, а в период с 7-го по 12-й год применяется льготная ставка налога. Она составляет величину, установленную законом Калининградской области для всех расположенных на ее территории организаций, но уменьшенную на 50%.

Примером понижения ставки налога по отдельным объектам налогообложения может служить пониженная с 18 до 10% налоговая ставка по НДС, которая применяется при реализации отдельных социально значимых продовольственных товаров, а также товаров для детей.

Налоговые изъятия — это вывод из-под налогообложения определенных частей объектов налогообложения. Подобные изъятия в российской налоговой системе имеют место по большинству налогов, но особенно часто они применяются по налогу на добавленную стоимость. Это связано с тем, что данный вид косвенного налога, плательщиками которого являются физические лица, существенно влияет на формирование цен товаров и услуг, конечным потребителем которых является население. В целях усиления экономической и социальной защищенности как населения в целом, так и отдельных категорий граждан в условиях перехода экономики на рыночные отношения налоговым законодательством РФ предусматривается освобождение от обложения НДС оборотов по реализации отдельных социально значимых товаров, работ и услуг. В частности, исключается из облагаемого оборота реализация медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями или учреждениями, в том числе врачами, занимающимися частной медицинской практикой, услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, студиях и секциях.

Налоговые кредиты, отсрочки и рассрочки — это такое изменение срока уплаты налога, при котором плательщику налога или сбора предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи с последующей единовременной или поэтапной уплатой суммы задолженности. Отличие налогового кредита от отсрочки и рассрочки платежа состоит в том, что он предоставляется юридическим лицам на определенные цели с обязательным начислением процентов. В настоящее время в российской налоговой системе действует только один вид налогового кредита — инвестиционный налоговый кредит, который предоставляется организациям, как очевидно из его названия, на реализацию инвестиционных проектов. Отсрочка отличается от рассрочки тем, что образовавшаяся в результате ее предоставления задолженность должна быть погашена единовременно. При предоставлении рассрочки сумма задолженности гасится поэтапно, т.е. с разбивкой ее на части и установлением сроков погашения каждой части. Отсрочки и рассрочки не носят целевого характера и могут предоставляться как юридическим, так и физическим лицам исключительно при наличии определенных оснований, установленных в законе. В зависимости от оснований предоставления отсрочки и рассрочки могут быть платными или бесплатными.

Налоговые каникулы — это полное освобождение налогоплательщика или плательщика сборов от уплаты в бюджет налога или сбора на определенный срок, установленный законом. Указанная форма используется государством для создания налогоплательщикам налоговых преимуществ в тех случаях, когда освоение необходимого для страны производства в отдельных отраслях экономики или в отдельных регионах является нерентабельным в первые годы из-за высоких издержек производства. В российской налоговой системе понятие «налоговые каникулы» впервые появилось в 2006 г. с принятием поправок в гл. 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» НК РФ. Для решения первоочередных задач и создания стимулов к освоению новых месторождений с 1 января 2007 г. «налоговые каникулы» по НДПИ установлены при добыче нефти для вновь осваиваемых месторождений на участках недр, расположенных в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области и Красноярского края. С 2009 г. «налоговые каникулы» распространены также на разработку месторождений, расположенных севернее Северного полярного круга, в Азовском и Каспийском морях, на территории Ненецкого автономного округа, на полуострове Ямал.

К льготным налоговым, режимам относятся режимы свободных экономических зон, а в отдельных случаях и специальные налоговые режимы. Применение данных режимов создает налоговые преференции для тех налогоплательщиков, которые отвечают установленным законом критериям, или определенным видам деятельности, или осуществляющим хозяйственную деятельность на конкретной территории. Характерным примером льготного налогообложения на определенной территории является особый порядок уплаты налога на прибыль в части прибыли, полученной от реализации инвестиционного проекта в особой экономической зоне, расположенной в Калининградской области. Взимание указанного налога в части прибыли, полученной от внедрения инвестиционного проекта, в течение шести лет осуществляется по ставке 0%. В период с 7-го по 12-й год налог на указанную прибыль уплачивается в размере 50% от общеустановленной ставки.

В российской налоговой системе используется четыре вида специальных налоговых режимов, которые по существу стали льготными режимами налогообложения, хотя по своей экономической

сути не все должны являться таковыми. В частности, экономическим предназначением единого налога на вмененный доход является ликвидация возможностей сокрытия дохода и уклонения от налогообложения в отдельных видах деятельности. Фактически же она превратилась, несмотря на принудительный характер перевода налогоплательщиков на эту систему, в льготный режим налогообложения в связи с существенным снижение налоговой нагрузки по сравнению с общим режимом налогообложения.

Кроме этого режима в российской налоговой системе действуют: система налогообложения для сельскохозяйственных производителей, упрощенная система налогообложения, система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции. Каждая из них предоставляет налогоплательщикам существенные льготы в виде отмены уплаты ряда налогов, а также и пониженной ставки единого налога.

Налоговые льготы можно также классифицировать и в *зависимости от принадлежности к уровню власти,* который данные льготы устанавливает.

Указанная классификация фактически совпадает с классификацией налогов по принадлежности к уровню власти. И это естественно, поскольку тот уровень власти, которому законодательством предоставлено право вводить тот или иной налог, устанавливает и соответствующие элементы налога, к которым относятся и льготы. В соответствии с данной классификацией налоговые льготы подразделяются *на федеральные, региональные и местные.*

Вместе с тем из данного правила могут иметь место и отдельные исключения. Суть их состоит в том, что законодательство может предоставить право одному уровню власти делегировать предоставление льготы по конкретному налогу другому уровню власти. Но данное право не может быть абсолютным. Льготу по данному налогу, не принадлежащему к соответствующему уровню власти, органы данной власти могут устанавливать лишь в той части налога, которая по действующему законодательству зачисляется в их бюджеты, в частности, по федеральному налогу на прибыль организаций. Налоговый кодекс РФ региональным органам предоставляет право понижать ставку налога, но не более чем на четыре процентных пункта, в части ставки, по которой этот налог зачисляется в региональный бюджет. В то же время по федеральному налогу на доходы физических лиц НК РФ не предоставил права Региональным и местным органам власти устанавливать какие-либо налоговые льготы несмотря на то, что указанный налог полностью зачисляется в региональные и местные бюджеты. Налоговые льготы по данному налогу могут устанавливаться исключительно федеральным законодательством.

Указанная классификация налогов имеет не только теоретическое, но и сугубо практическое значение. Она важна для оценки размеров льгот, уменьшающих поступления сумм налогов в бюджеты соответствующего уровня.

Следующая классификация налоговых льгот — *по признаку принадлежности к субъекту предоставления.* В соответствии с данной классификацией льготы подразделяются на *предоставляемые юридическим и физическим лицам.* Данная классификация совпадает с подобной классификацией налогов. Вместе с тем есть и определенное отличие. В классификации налогов по данному признаку выделяют группу налогов, уплачиваемых как физическими, так и юридическими лицами. В такую группу относят, например, транспортный налог. В классификации налоговых льгот подобную группу выделять не следует, поскольку весь смысл данной классификации состоит в определении сумм налоговых льгот, получаемых отдельно юридическими и физическими лицами. Данная классификация крайне важна для понимания и оценки экономической и социальной направленности *налоговых льгот.* Как правило, льготы, предоставляемые физическим лицам, носят социально направленный характер. Их предназначение — ослабление социальной напряженности в обществе, защита наименее обеспеченных и трудоспособных слоев населения. Основное предназначение налоговых льгот юридическим лицам — экономическое стимулирование определенных видов предпринимательской деятельности и отдельных территорий. Вместе с тем подобная целевая направленность данной классификации налоговых льгот носит относительный характер. Достаточно сказать, что предоставление отдельных видов льгот как юридическим, так и физическим лицам может преследовать как социальные, так и экономические цели. В частности, в соответствии с российским налоговым законодательством освобождена от уплаты НДС реализация товаров, работ и услуг, произведенных общественными организациями инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%. В первую очередь, данная льгота направлена на социальную защиту и адаптацию инвалидов. Одновременно с этим для организаций и предприятий, где работают инвалиды, с помощью данной льготы создаются экономические условия, способствующие более успешной реализации производимой ими продукции и соответственно — развитию производства.

12.3. Совершенствование условий предоставления налоговых льгот

Приведенное выше разделение налоговых льгот по различным классификационным признакам свидетельствует об их многообразии, недостаточной прозрачности, а также о том, какие разные роли играют льготы в решении социальных и экономических проблем. Это, несомненно, усложняет процесс налогового администрирования, в определенной мере нарушает принцип равенства и справедливости налоговой системы. В связи с этим необходимо льготы в российской налоговой системе унифицировать, построив строго логическую систему, резко сократить число льгот, сделав их более прозрачными и повысив их стимулирующую и регулирующую роль.

Но прежде чем проводить эти преобразования, необходимо выработать концепцию и конечную цель реформирования системы налоговых льгот. Любая система льгот должна строиться на совершенно определенных принципах.

В первую очередь нужно определиться, что должно стимулироваться через налоговые льготы, а что — путем прямого финансирования из бюджета. В противном случае неминуемо произойдет то, что у нас зачастую и происходит: бессистемная отмена одних и появление других, новых льгот, связанных, прежде всего, с преобладанием тех или иных лоббистских интересов. Важно проанализировать каждый вид налоговых льгот, чтобы выяснить, достигнута ли конечная цель их установления. Исходя из этого можно принимать решение либо об отмене льготы, либо о сохранении, либо о замене на прямое финансирование из соответствующего бюджета. В целях повышения прозрачности и достижения адресности предоставляемых налоговых льгот представляется предпочтительным часть льгот социального характера заменить адресной дотацией из бюджета непосредственно населению. Что касается налоговых льгот экономической направленности, то здесь следовало бы, наряду с сокращением количества льгот, на основе анализа их эффективности, усилить адресную направленность. В частности, следовало бы повысить роль и значение инвестиционного налогового кредита, ослабив позиции других льгот, направленных на стимулирование инвестиционной активности. Но для этого необходимо пересмотреть порядок и условия его предоставления.

Контрольные вопросы

1. Каковы основные признаки категории «налоговая льгота»? Насколько полно они отражены в определении, данном в НК РФ?
2. Все ли виды налоговых льгот обозначены в Кодексе как «налоговая льгота»? Зачем нужен единый понятийный аппарат в части налоговых льгот?
3. По каким признакам классифицируются налоговые льготы в российской налоговой системе?
4. Как классифицируются налоговые льготы в зависимости от их привязки к элементам налога?
5. Охарактеризуйте семь основных форм предоставляемых налоговых льгот.
6. Какие существуют виды налоговых освобождений?
7. Чем налоговый кредит отличается от отсрочки и рассрочки?
8. Охарактеризуйте классификацию налоговых льгот в зависимости от принадлежности к уровню власти.
9. Как классифицируются налоговые льготы по признаку принадлежности к субъекту предоставления?

ГЛАВА 13. НАЛОГОВЫЕ РИСКИ В РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ

13.1. Понятие налоговых рисков

Понятие «налоговых рисков» недостаточно исследовано в российской экономической литературе как в теоретической, так и в практической области. При этом вопрос об определении содержания налоговых рисков если и освещается в научных публикациях, то, как правило, в дискуссионном плане.

В российских учебниках и учебных пособиях по налогам и налогообложению, несмотря на то, что налоговые риски являются реалией современной налоговой системы с момента ее образования, данная тематика не отражена. В НК РФ также нет упоминания об этом понятии. Думается, что это не случайно, поскольку до настоящего времени не определена сущность указанного явления. Мало того, это понятие отсутствует в большинстве экономических словарей и справочников. В них широко представлены банковские, страховые, валютные, аудиторские, инфляционные, ценовые и еще некоторые другие виды финансовых рисков. Некоторые справочники и словари все же дают, хотя и в весьма сжатом виде, определение налоговых рисков. Если обобщить эти определения, то коротко суть их можно представить как возможность финансовых потерь. При этом указанные потери связываются, как правило, с финансовыми потерями плательщиков налогов и сборов.

При этом следует подчеркнуть, что не только налоговые, но и практически все другие риски экономической деятельности увязываются с потерями на микроуровне. Под экономическими рисками обычно понимают вероятность потери прибыли, доходов, имущества, денежных средств и других ресурсов, возникающую вследствие случайных изменений условий хозяйствования или неблагоприятных обстоятельств. Об экономических, в том числе и налоговых, рисках государства речь, как правило, не идет. Между тем и в масштабах государства существует вероятность экономических и финансовых потерь, вызванных воздействием непредвиденных факторов и обстоятельств, а также непродуманных решений.

По-своему трактуют понятие налоговых рисков налоговые и таможенные органы. В их понимании налоговые риски — это вероятность несоблюдения налогоплательщиком налогового и таможенного законодательства. Установленная этими органами система управления налоговыми рисками используется при планировании контрольных мероприятий и выборе проверок. Как видим, в данном случае речь идет о возможностях финансовых потерь бюджетов всех уровней, т.е. государства в широком понимании этого слова.

Таким образом, приводимые в экономической литературе, в энциклопедиях и справочниках определения налоговых рисков являются неполными, так как односторонне освещают данное понятие. Налоговые риски — это понятие, которое можно и нужно применять в отношении всех налоговых правоотношений, т.е. не только плательщиков налогов и сборов, но и налоговых агентов, и государства.

Для теоретического осмысления сущности налоговых рисков и их практической роли в системе налоговых отношений необходимо рассмотреть их экономическую и правовую природу, проанализировать причины их возникновения и определить возможные направления их снижения.

Смысл слова «риск» примерно одинаков во многих языках: на английском языке — «risk», на французском — «risgue», на итальянском — «risico». Данное слово восходит к греческому «rixikon», что дословно переводится как «утес». Первоначально заложенный в это слово смысл означал буквально следующее: риск — это лавирование между скал. В современной трактовке «риск» — это вероятность наступления событий с негативными последствиями. Риск, в том числе и налоговый, представляет собой объективное явление, природа которого обусловлена неоднозначностью будущих событий, проявлением негативных отклонений по сравнению с планируемым вариантом.

Налоговый риск имеет экономическую, финансовую и правовую природу, что обусловлено природой самого налога.

Налоговый риск всегда связан с вероятностью наступления экономических, и в первую очередь финансовых последствий для налогоплательщика — в виде снижения его экономического и финансового потенциала, финансовой устойчивости, а для государства — в виде недополучения финансовых ресурсов с соответствующими экономическими (снижение темпов экономического развития) и финансовыми (уменьшением финансирования из бюджета) последствиями.

Одновременно с этим налоговый риск имеет правовую природу. Он всегда базируется или на изменении, или на невыполнении налогового законодательства. В условиях стабильного, лишенного двусмысленности налогового законодательства, а также строгого его выполнения всеми участниками налоговых правоотношений налоговые риски возникнуть не могут.

Таким образом, под *налоговым риском* следует понимать вероятность возникновения в процессе налогообложения для субъекта налоговых правоотношений финансовых и других потерь, вызванных изменением, несоблюдением,

незнанием налогового законодательства, а также его недостаточной правовой проработкой.

Налоговому риску присущи следующие основные характеристики:

1) он является неотъемлемой составной частью финансового риска;

2) он связан с соблюдением, изменением и обоснованностью поправок в налоговое законодательство;

3) налоговый риск может распространяться на всех участников налоговых правоотношений;

4) в отличие от других видов рисков, налоговый риск всегда имеет негативный характер.

Налоговые риски для лучшего понимания их сущности и характера проявления следует классифицировать по ряду признаков.

13.2. Субъекты, несущие налоговые риски

Налоговые риски, во-первых, можно классифицировать по субъектам, их несущим. Речь в данном случае идет о налоговых рисках государства, налогоплательщиков, в том числе плательщиков сборов, а также налоговых агентов.

Налоговый риск налогоплательщика обусловлен вероятностью происхождения двух событий:

1) доначисления контролирующим органом по результатам проверки налоговых платежей, пеней и штрафов;

2) увеличения сумм уплачиваемых налогов и сборов вследствие изменений налогового законодательства.

Таким образом, можно констатировать, что *налоговый риск с позиций налогоплательщика* — это вероятность возрастания налоговой нагрузки и соответственно снижения его налогового потенциала.

Налоговый риск государства можно охарактеризовать как вероятность сокращения поступлений налогов и сборов, выступающих основным источником формирования доходной части бюджетов и государственных социальных внебюджетных фондов, а также возврата налогоплательщикам поступивших в распоряжение государства финансовых ресурсов вследствие неправомерных действий должностных лиц контролирующих органов.

В результате дальнейшей детализации налоговые риски налогоплательщиков можно подразделить на *риски юридических и физических лиц.*

13.3. Источники возникновения налоговых рисков

Во-вторых, налоговые риски следует классифицировать в зависимости от *источников их возникновения:*

1) деятельности государства;

2) деятельности плательщиков налогов и сборов.

При этом следует особо подчеркнуть, что влияние указанных действий носит разнонаправленный характер. В частности, действия государства в лице его уполномоченных органов могут вызвать риск финансовых потерь не только плательщиков налогов и сборов, но и самого государства в виде потери его доходов. С другой стороны, действия налогоплательщиков могут обусловить финансовые потери как самого плательщика налогов и сборов, так и государства. В частности, вследствие принятых государством решений по увеличению налоговой нагрузки на экономику возрастают налоговые риски и налогоплательщиков, и государства. В случае недостаточной проработки налогового законодательства, нечеткости его отдельных положений налоговые риски могут возникнуть как у государства, так и у плательщиков налогов и сборов. В то же время проведение хозяйствующим субъектом неэффективной налоговой политики не вызывает налоговых рисков государства, но усиливает риски самого налогоплательщика. Таким образом, при проведении налоговой политики, при внесении изменений в налоговое законодательство государство обязано так же, как и налогоплательщики, оценивать степень налоговых рисков. Естественно, что при этом государственными органами должны оцениваться и налоговые риски налогоплательщиков, связанные с возможностью их финансовых потерь в связи с предполагаемым введением новых налогов, повышением налоговых ставок, отменой налоговых льгот.

13.4. Факторы возникновения налоговых рисков

Приведенная выше классификация налоговых рисков близка, но не идентична с их третьей классификацией — по *факторам возникновения:*

1) внутренние и внешние;

2) систематические и несистематические;

3) предсказуемые и непредсказуемые.

Налоговые риски как государства, так и налогоплательщиков определяются в основном одними и теми же факторами, которые можно подразделить на внутренние и внешние.

Внутренние факторы зависят от деятельности самого субъекта налогового риска, внешние — возникают извне и не связаны с его деятельностью. Внутренние факторы налогового риска для налогоплательщиков — это их собственная деятельность по налоговому планированию, для государства — проводимая им налоговая политика.

Внешние факторы налоговых рисков не зависят от деятельности государства и налогоплательщиков. Для налогоплательщиков — это изменения условий налогообложения, для государства — формирование и функционирование международных офшорных зон.

Одновременно и для государства, и для налогоплательщиков равнонаправленно действует еще один внешний фактор — мировая конъюнктура цен на экспортируемую продукцию. Таким образом, и для государства, и для плательщика налогов и сборов, и для Налогового агента могут существовать оба вида рисков.

В частности, применение налогоплательщиками рискованных схем минимизации налогообложения, т.е. попытки использовать в своих интересах двойственность положений налоговых законов, являются внешним фактором возникновения налогового риска для государства и внутренним — для налогоплательщика. С другой стороны, определенная деятельность (или бездеятельность) государства в лице его уполномоченных органов может явиться внутренним фактором возникновения налогового риска для государства, и внешним — для плательщиков налогов и сборов и налоговых агентов. Действительно, вводя новые налоги, усиливая налоговую нагрузку, а зачастую и внося, казалось бы, безобидные изменения в налоговое или иное законодательство или своевременно не поправив действующие законы, государство рискует недосчитаться налоговых поступлений. Общеизвестно, что при чрезмерном усилении налогового гнета определенная доля налогоплательщиков неизбежно переходит в теневую экономику, другие, оставаясь «на свету», всеми правдами и неправдами стараются минимизировать свои налоговые обязательства перед государством. Вследствие этого потери налоговых поступлений в бюджеты всех уровней могут оказаться значительно больше, чем выигрыш от введения нового налога, или повышения налоговых ставок, или отмены налоговых льгот.

Необходимо вспомнить недалекое прошлое, когда не внесенные вовремя необходимые изменения в НК РФ позволяли (да и сегодня нередко позволяют) не совсем добросовестным налогоплательщикам путем создания всевозможных схем уводить из-под налогообложения огромные суммы, соизмеримые с объемами бюджетов отдельных субъектов РФ. Но в то же время недостаточно продуманные и обоснованные действия государства являются внешними факторами для возникновения налоговых рисков налогоплательщиков. Они вынуждают налогоплательщиков в условиях чрезмерной налоговой нагрузки принимать необходимые меры для выживания путем минимизации своих налоговых обязательств перед государством. Это усиливает налоговые риски налогоплательщиков, связанные с вероятностью выявления фактов уклонения от уплаты налогов и неизбежным доначислением в таком случае недоплаченных сумм налогов, уплатой пеней, а также значительных штрафных санкций за нарушение налогового законодательства. Одновременно при уклонении от уплаты налогов в особо крупном размере может наступить и уголовная ответственность.

Систематические факторы риска являются общими для всех налоговых правоотношений, они могут регулярно возникать, поскольку действия, их вызывающие, носят постоянный характер. В частности, примером систематического фактора возникновения налогового риска может служить налоговая политика государства.

Несистематические факторы риска обусловлены исключительно действиями самого хозяйствующего субъекта. В качестве такого фактора может, например, выступать создание налогоплательщиком определенной схемы минимизации налоговых платежей.

В основном налоговые риски носят *предсказуемый характер.* Действительно, минимизируя свои финансовые обязательства перед государством не вполне законными методами, налогоплательщик всегда осознает вероятность обнаружения контролирующими органами нарушения налогового законодательства со всеми вытекающими из этого финансовыми и иными последствиями. Увеличивая налоговую нагрузку на экономику, государство обязано оценивать степень финансовых потерь не только налогоплательщиков, но и бюджетов всех уровней. *Непредсказуемые налоговые риски* возникают, как правило, или в связи с незнанием налогоплательщиком определенных положений законодательства, или в связи с возможностью его двоякого толкования. В российской налоговой практике непредсказуемые риски имеют достаточно широкое распространение. Это вызвано в первую очередь тем, что налоговое законодательство носит незавершенный характер, в связи с чем имеют место многочисленные толкования его Минфином России, уследить за всеми из них практически невозможно. Кроме того, отдельные положения НК РФ слабо юридически проработаны, в связи с чем они по-разному трактуются налогоплательщиками и контролирующими органами. Очень многие недоработанные в Кодексе положения трактуются решениями судебных органов, которые российские налогоплательщики не обязаны знать в силу отсутствия в стране прецедентного права.

13.5. Возможные потери и последствия налоговых рисков

Следующим классификационным признаком налоговых рисков является их *группировка по величине возможных потерь.* В данной группе следует различать допустимые, критические и катастрофические налоговые риски.

Допустимыми являются такие риски, последствия

которых не могут оказать существенного влияния на финансовое положение хозяйствующего субъекта, а в части рисков государства — на исполнение доходов бюджетов всех уровней. Последствия критического налогового риска для хозяйствующего субъекта могут представлять угрозу его платежеспособности. Это может произойти, например, вследствие начисления контролирующим органом существенной суммы налогов и предъявления штрафных санкций, закрытия операций по счетам, ареста имущества и т.д.

Критический риск для государства означает вероятность уменьшение поступлений в бюджет доходов до уровня, когда возникает угроза секвестрования предусмотренных в бюджете расходов.

Катастрофический риск представляет собой возможную угрозу самого существования организации-налогоплательщика вследствие потери имущества, банкротства. В отношении государства катастрофический риск означает угрозу невозможности финансирования из бюджета самых неотложных нужд.

Налоговые риски могут быть классифицированы также *по виду наступающих последствий*. В этом случае следует различать риски проверки контролирующим органом, риски увеличения налоговой нагрузки, а также риски уголовного преследования. Риск проверки контролирующим органом относится исключительно к хозяйствующим субъектам. Он обусловлен уменьшением конкретным налогоплательщиком сумм уплачиваемых налогов по сравнению со средними в данной отрасли в связи с применением им различных схем минимизации налогов. Данный вид риска тесно связан с системой управления налоговыми рисками контролирующих органов, которые отслеживают динамику финансовых показателей и налоговых платежей налогоплательщиков в целях составления плана выездных налоговых проверок. Риск увеличения налоговой нагрузки может быть распространен и на налогоплательщиков, и на государство. В частности, действия государственных органов по увеличению налоговых ставок, введению новых видов налогов, отмене налоговых льгот неизбежно приводят к увеличению налоговой нагрузки как на экономику в целом, так и на соответствующие категории налогоплательщиков. Риск уголовного преследования распространяется на налогоплательщиков — физических лиц и на должностных лиц налогоплательщиков — юридических лиц. Он связан с вероятностью возбуждения уголовного дела в связи с незаконной минимизацией налогообложения в особо крупных размерах, подпадающих в соответствии с УК РФ под уголовную ответственность.

13.6. Возможные пути снижения налоговых рисков

В отличие от других видов предпринимательских рисков, налоговые риски зачастую не являются неизбежными. Большинство их можно свести к минимуму. Поэтому все участники налоговых правоотношений обязаны, осуществляя свою налоговую политику, оценивать степень налоговых рисков, принимая все меры к тому, чтобы избежать их или в значительной мере минимизировать. Основная роль в снижении налоговых рисков всех участников налоговых отношений принадлежит государству. В этих целях уполномоченными государственными органами должны осуществляться следующие мероприятия.

Во-первых, в действующем налоговом законодательстве должны быть устранены все неясности, неточности, внутренние противоречия и двусмысленность толкования отдельных положений, а также противоречия между налоговым и другими отраслями права, и в первую очередь гражданского законодательства. Налоговый кодекс РФ должен быть законом прямого действия, не допускающим толкования его положений исполнительными и судебными органами. При этом необходимо осуществлять постоянно действующий мониторинг законодательства о налогах и сборах в целях выявления в нем правовых и финансовых коллизий.

Во-вторых, необходима тщательная правовая экспертиза, а также более обоснованная оценка влияния вносимых изменений в налоговое законодательство на уровень налоговых рисков государства и соответствующих категорий налогоплательщиков.

В-третьих, должен проводиться комплекс мер по повышению налоговой культуры в стране, способствующей росту налоговой квалификации, а также снижению стремления плательщиков налогов и сборов минимизировать незаконными методами свои налоговые обязательства перед государством.

В четвертых, требуется повышение профессиональной квалификации и уровня знаний работников контролирующих органов, в том числе и за счет улучшения их материального обеспечения.

Контрольные вопросы

1. Какова экономическая природа налоговых рисков? Дайте определение налогового риска.
2. Назовите основные характеристики налогового риска.
3. По каким классификационным признакам можно группировать налоговые риски?
4. Каковы источники возникновения налоговых рисков?
5. Какие факторы влияют на возникновение налоговых рисков?
6. Каковы основные направления минимизации налоговых рисков в российской налоговой системе?

РАЗДЕЛ 3. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ

ГЛАВА 14. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ: СУЩНОСТЬ, УЧАСТНИКИ, ФУНКЦИИ

14.1. Сущность налогового администрирования

До рассмотрения процесса налогового администрирования в российской налоговой системе, следует, прежде всего, проанализировать сущность этого понятия. Это тем более важно, что оно отсутствует в НК РФ. Кроме того, в экономической литературе при обсуждении проблем путей дальнейшего совершенствования налогового администрирования в стране, участники дискуссии вкладывают в это понятие разное экономическое содержание. Между тем, раскрытие содержания данного понятия имеет не только чисто теоретическое, но и сугубо практическое значение. От того, как мы понимаем этот термин, в значительной мере зависят качество анализа налоговых отношений и процесса налогообложения, а также эффективность мер, предлагаемых по совершенствованию налогового администрирования.

Достаточно широкое распространение получило мнение, согласно которому налоговое администрирование сводится к контролю государственных органов за исполнением налогового законодательства, выявлению допущенных нарушений, взысканию неуплаченных налогов и применению финансовых санкций к нарушителям. В частности, примерно так трактует данное понятие один из наиболее авторитетных финансовых справочников — «Финансово-кредитный энциклопедический словарь». Он определяет налоговое администрирование как «деятельность налоговых органов (в соответствии с их полномочиями) по осуществлению контроля за соблюдением налогового законодательства РФ организациями и физическими лицами». Таким образом, авторы данного определения не только достаточно сильно сужают понятие, но и ограничивают его при этом деятельностью исключительно налоговых органов, исключая таможенные и другие уполномоченные государством органы. Для научного обоснования понятия «налоговое администрирование» необходимо, прежде всего, установить, какой смысл вкладывается в слово «администрирование». Администрировать (от лат. *administrarare)* означает управлять формально, бюрократически, посредством приказов, командования. Применительно к налогам администрирование представляет управление налоговым процессом, который включает в себя не только контроль государственных органов за исполнением налогового законодательства.

Налоговый процесс представляет собой многогранную деятельность государственных органов и органов местного самоуправления. Данная деятельность охватывает вопросы формирования и корректировки налогового законодательства, контроля за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налогов, соблюдения законодательно установленных прав и обязанностей всех участников налоговых отношений, прогнозирования налоговых поступлений и их распределения между бюджетами разных уровней и ряд других вопросов.

Таким образом, *налоговое администрирование* можно определить как управленческую деятельность государства и местных органов *по налоговому* планированию, формированию и совершенствованию системы налогов и сборов, контролю за соблюдением налогового законодательства и соблюдением прав и обязанностей участников налоговых отношений.

14.2. Органы, осуществляющие в Российской Федерации налоговое администрирование: их полномочия и функции

Государство осуществляет указанную деятельность через систему образованных органов, уполномоченных осуществлять налоговое *администрирование. В связи с этим следует рассмотреть перечень* и основные полномочия органов, осуществляющих налоговое администрирование, т.е. налоговых администраторов.

Налоговые администраторы — это государственные и местные органы, которым законодательно предоставлены соответствующие полномочия по осуществлению налогового процесса.

В первую очередь, это законодательные органы федерального и регионального уровня и представительные *органы местного* самоуправления, осуществляющие в пределах своей компетенции принятие соответствующих законов по формированию и совершенствованию налоговой системы, а также определяющие уровень налоговых поступлений на очередной финансовый год. Выработку налоговой политики на длительную и ближайшую перспективу, разработку законопроектов в области налогообложения осуществляют исполнительные органы власти.

Контроль за исполнением налогового законодательства, за своевременной и полной уплатой налогов, законностью использования предоставленных налогоплательщикам прав,

планирование налоговых поступлений и их распределение между бюджетами разных уровней осуществляют соответствующие уполномоченные федеральные, региональные и местные органы. При этом для одних налоговое администрирование является основной функцией, другие наряду с налоговым администрированием осуществляют множество других функций.

К числу специально образованных налоговых администраторов относятся ФНС России и ее территориальные подразделения, т.е. налоговые органы. Права и обязанности других налоговых администраторов в значительной степени сужены. В их число входят: ФТС России и ее территориальные подразделения (таможенные органы), Минфин России и финансовые подразделения РФ и муниципальных образований, органы внутренних дел, Счетная палата РФ. Соответствующее законодательство и, прежде всего НК РФ, четко прописывают права и обязанности каждого из этих органов в области налогового администрирования.

В частности, на Минфин России возложена задача разработки совместно с ФНС России и другими федеральными органами исполнительной власти предложений о налоговой политике государства, развитии налогового законодательства и совершенствовании налоговой системы страны. Кроме того, оно осуществляет планирование налоговых поступлений при подготовке проектировок федерального бюджета. Примерно те же функции выполняют региональные и местные финансовые органы. Что касается конкретных проблем взаимоотношений налогоплательщиков и государства, то Минфин России и финансовые органы в соответствии с НК РФ осуществляют нормативно-правовое регулирование в налоговой сфере. В соответствии со ст. 34.2 НК РФ им предоставлено право и на них возложена обязанность давать письменные разъяснения налогоплательщикам по вопросам применения соответственно федерального законодательства, законодательства РФ и нормативно-правовых актов муниципальных образований о налоговых платежах и сборах. Эти разъяснения они могут давать исключительно в пределах своей компетенции в срок, не превышающий двух месяцев со дня поступления от налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента соответствующего запроса. Данный срок может быть продлен еще на один месяц по решению руководителя соответствующего финансового органа или его заместителя. Минфином России утверждаются формы и порядок заполнения деклараций по налогам и сборам, обязательные для всех плательщиков налогов и сборов, а также налоговых агентов. В течение 2009 г. в целях реализации антикризисных мер, вызванных мировым экономическим и финансовым кризисом, министру финансов РФ предоставлено право в особых случаях предоставлять отсрочку или рассрочку по уплате федеральных налогов на срок, не превышающий пяти лет.

ФТС России и ее территориальные органы занимаются взиманием налогов в случаях, установленных налоговым законодательством, исключительно при перемещении товаров через таможенную границу страны. В соответствии с положениями НК РФ должностные лица таможенных органов несут такие же обязанности, как и должностные лица налоговых органов. Таможенные органы при взимании налогов пользуются правами и несут обязанности налоговых органов. В частности, они пользуются правом контроля за своевременностью и полнотой уплаты налогов при таможенном оформлении товаров, могут привлекать к ответственности лиц за нарушение налогового законодательства. Кроме того, таможенные органы осуществляют планирование поступлений налоговых и таможенных платежей, а также разрабатывают предложения в правительство по совершенствованию практики налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу РФ. Их функции налогового администрирования в части контроля ограничиваются взиманием с юридических и физических лиц экспортной и импортной таможенной пошлины, а также НДС и акцизов при импорте товаров в Российскую Федерацию. Одновременно таможенные органы несут ответственность за убытки, которые они причинили налогоплательщикам из-за своих неправомерных действий или принятых решений или, наоборот, бездействия. Так же как и ФНС России, ФТС России является единой централизованной системой таможенных органов, состоящей из центрального аппарата, таможенных управлений, таможен и постов. Она подчиняется Правительству РФ. В области налогов и сборов ФТС России не имеет права осуществлять нормативно-правовое регулирование, которое, как уже указывалось, входит в компетенцию Минфина России. Что касается такого регулирования в сфере таможенной пошлины и таможенных сборов, то такого права она также не имеет. Оно осуществляется Правительством РФ.

Права органов внутренних дел в части контроля за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой перечисления налогов и сборов в бюджет достаточно ограниченны. Основная их функция — предупреждение, выявление, пресечение и расследование нарушений законодательства о налогах и сборах, являющихся преступлениями или административными правонарушениями. Они имеют право по запросу налоговых органов

участвовать совместно с ними в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках. Кроме того, при выявлении органами внутренних дел каких-либо обстоятельств, входящих в компетенцию налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в 10-дневный срок направить необходимые материалы в соответствующий налоговый орган. Так же как налоговые и таможенные органы, они несут ответственность за убытки, которые они причинили налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам из-за своих неправомерных действий или принятых решений или, наоборот, бездействия должностных лиц и других работников при исполнении ими служебных обязанностей.

Определенные полномочия налогового администрирования возложены на Счетную палату РФ. В соответствии с Федеральным законом от 11.01.1995 № 4-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» на нее возложен контроль за своевременным и полным исполнением доходов федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов. В связи с этим сотрудники Счетной палаты РФ обязаны и имеют право проверять эффективность и качество контрольной работы налоговых и таможенных органов в налоговой сфере. Указанный орган может также осуществлять контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов теми налогоплательщиками и плательщиками сборов, которые пользуются налоговыми льготами и преимуществами, которые им предоставлены федеральными органами или законодательством.

Основным звеном в данной области налогового администрирования являются специально образованные в этих целях налоговые органы. На них НК РФ и другими законами возложены главные задачи по контролю за реализацией налогового законодательства.

Налоговые органы России представляют собой единую независимую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующим бюджет налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, — за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей.

В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (в настоящее время это ФНС России), и его территориальные органы. Каждый из этих органов — и ФНС России, и территориальные органы — является юридическим лицом, имеет самостоятельную смету расходов, текущие счета в учреждениях банков. В этой структуре существует вертикальная подчиненность нижестоящего органа вышестоящему и всеобщая подчиненность руководителю ФНС России.

Федеральная налоговая служба подчиняется Минфину России. Более подробно права и обязанности налоговых органов будут рассмотрены в следующих главах учебника.

14.3. Функции налоговых администраторов

Исходя из поставленных перед ним задач, налоговое администрирование выполняет следующие четыре основные функции: законодательную, функцию планирования, контрольную и функцию принуждения. Каждая из указанных функций, с одной стороны, является как бы продолжением предыдущей функции. С другой стороны они неразрывно связаны между собой, поскольку при отсутствии одной из них теряет смысл осуществления всех остальных. Действительно, при отсутствии, например, контрольной функции нет смысла осуществления законодательной функции и функции планирования, поскольку принятые законы не будут выполняться. Так же не будет осуществляться и функция принуждения вследствие отсутствия необходимых исходных материалов для ее выполнения. Вместе с тем исполнение каждой функции налогового администрирования осуществляется присущими исключительно ей способами, приемами и методами. При этом указанные функции отличаются и составом налоговых администраторов, их исполняющих.

Законодательную функцию реализуют законодательные органы федерального и регионального уровня и представительные органы местного самоуправления. Они принимают соответствующие законы и нормативно-правовые акты, вводящие новые и отменяющие действующие налоги, налоговые льготы, ставки налогов, устанавливающие порядок исчисления и уплаты налогов и сборов и другие правила налогообложения. В определенной степени законодательную функцию реализуют и исполнительные органы власти — Правительство РФ, администрации регионов. Обладая правом законодательной инициативы, они разрабатывают и вносят на рассмотрение законодательных органов проекты законов, формирующих и совершенствующих действующую налоговую систему.

Эти же органы, а также Минфин России и финансовые органы РФ и муниципалитетов в процессе разработки, рассмотрения и утверждения проектов соответствующих бюджетов на очередной финансовый год и краткосрочную перспективу реализуют *функцию налогового планирования*. В ходе этой работы обеспечивается формирование доходной базы бюджетов

различных уровней, необходимой для выполнения предусматриваемых заданий по развитию экономики, повышению жизненного уровня населения. ФНС России и ФТС России непосредственного участия в реализации функции налогового планирования не принимают. Вместе с тем обладая необходимой информацией о ходе поступлений налоговых доходов, размерах укрывательства от налогообложения, уровне налоговой дисциплины, они подготавливают для Минфина России необходимые расчеты и обоснования в целях обеспечения более реальных прогнозов поступления налоговых доходов.

Контрольную функцию реализуют налоговые органы, а также (в пределах, установленных НК РФ и соответствующими законами) таможенные органы, Счетная палата РФ и органы внутренних дел. Основной целью контрольной функции является обеспечение не только правильного исчисления, полноты и своевременности внесения в бюджет налогов и сборов, но и соблюдения установленных в законе прав и обязанностей каждого из участников налоговых правоотношений. В наиболее общем виде можно сказать, что благодаря контрольной функции налогового администрирования обеспечивается всесторонний контроль за исполнением налогового законодательства.

В ходе налогового контроля проверяется правильность формирования налоговой базы, законность использования налоговых льгот, соблюдение сроков уплаты налогов и другие вопросы исполнения налогоплательщиком установленных законом обязанностей.

Указанный контроль имеет три последовательные стадии.

Первая стадия — предшествующий контроль, осуществляемый в форме государственной регистрации и постановки на учет в налоговом органе, а также налогового консультирования в соответствующем контролирующем органе на стадии разработки и согласования сделки.

Вторая стадия — текущий налоговый контроль. В налоговом органе он осуществляется в формах камеральной проверки, а также анализа уровня налоговых рисков при формировании плана выездных налоговых проверок. В таможенных органах на данной стадии налогового контроля осуществляется контроль за достоверностью и обоснованностью представленных документов при пересечении товаров через таможенную границу.

Третья стадия — последующий контроль. Он осуществляется после поступления (истечения срока поступления) налогов в соответствующий бюджет.

Таким образом, в ходе проведения налоговыми, таможенными органами, а в необходимых случаях — Счетной палатой РФ и органами внутренних дел трех стадий налогового контроля обеспечивается проверка исполнения налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами их обязанностей, а в определенной степени и прав, в налоговой сфере. Контроль за соблюдением обязанностей налоговыми и таможенными органами, законность использования ими предоставленных законом прав, а также за соблюдение этими органами прав налогоплательщиков осуществляет Счетная палата РФ.

Реализацию четвертой *функции — принуждения* осуществляют в первую очередь налоговые, а также таможенные органы, органы внутренних дел и, в определенной степени, Счетная палата РФ. Использование этой функции преследует две последовательные цели:

1) обеспечение безусловного выполнения налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами налоговых обязательств перед государством;

2) предотвращение нарушений налогового законодательства в будущем вследствие неотвратимости наказания за нарушение налогового законодательства.

Реализация данной функции обеспечивается двумя методами: принудительного взыскания неуплаченных в срок или уплаченных не полностью налоговых платежей и применения налоговых и административных санкций, а также в особых случаях — уголовного преследования.

Принудительное взыскание неуплаченных в срок или уплаченных неполностью налогов и сборов осуществляется различными методами. Их перечень приведен в части первой НК РФ. Подробно они будут рассмотрены в следующих главах данного учебника.

Налоговые санкции являются одной из мер ответственности за совершение налогового правонарушения. Они устанавливаются и применяются в виде денежных штрафов и взыскиваются налоговыми и таможенными органами. Налоговая ответственность за нарушение налогового законодательства предусмотрена в НК РФ. Она применяется исключительно к налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам — юридическим и физическим лицам. Подробно данный вид ответственности будет рассмотрен в соответствующей главе данного учебника.

Административная ответственность за совершение налоговых правонарушений предусмотрена КоАП РФ. К административной ответственности могут быть привлечены юридические и физические лица, а также должностные лица юридических лиц, совершившие административные правонарушения в области налогообложения. В указанном Кодексе

предусмотрен закрытый перечень административных нарушений а сфере налогообложения. К таким правонарушениям относятся, в частности, нарушения сроков постановки на налоговый учет, непредставление необходимых для проведения проверки сведений или налоговой декларации и т.д. За все виды административных правонарушений предусмотрена ответственность в виде штрафа. Применять меры административной ответственности могут налоговые и таможенные органы, а в отдельных случаях — Счетная палата РФ путем составления соответствующего протокола. Окончательное решение по протоколам, составленным налоговым органом или Счетной палатой РФ, принимает суд. В отличие от них таможенным органам предоставлено право принимать окончательное решение о назначении административного наказания за нарушение сроков уплаты таможенных платежей.

Уголовная ответственность предусмотрена УК РФ за совершение уголовно наказуемого деяния в виде уклонения от уплаты налогов в крупном и особо крупном размере. Субъектом налогового преступления могут быть только физические лица, на которые в соответствии с положениями УК РФ может быть возложена уголовная ответственность. Реализацию данной меры осуществляют органы внутренних дел на основании материалов контрольных мероприятий, проведенных налоговыми, таможенными органами и Счетной палатой РФ. Решение о применении уголовного наказания принимает суд.

Контрольные вопросы

1. В чем состоит различие налогового администрирования и налогового контроля?
2. Какие органы в Российской Федерации осуществляют налоговое администрирование?
3. Какое участие в налоговом администрировании принимают законодательные и исполнительные органы власти разных уровней?
4. Какова роль Минфина России и финансовых органов в налоговом администрировании?
5. Каковы основные полномочия таможенных органов в налоговом администрировании?
6. Какое участие в налоговом администрировании принимают Счетная палата РФ и органы внутренних дел?
7. Какие органы выполняют ведущую роль в налоговом администрировании и почему?
8. Какие функции присущи налоговому администрированию? Дайте им характеристику.
9. Какие органы реализуют функции налогового администрирования и в каком направлении?

ГЛАВА 15. ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

15.1. Налоговый кодекс РФ — основной инструмент реализации налоговой политики

Основным инструментом реализации задач в области налоговой политики является НК РФ. Налоговый кодекс РФ представляет собой систематизированный свод законодательных норм, регулирующих налоговые отношения в Российской Федерации. Кодекс состоит из двух частей: первой и второй. Часть первая НК РФ устанавливает систему налогов и сборов в Российской Федерации, порядок и сроки их установления, изменения и прекращения действия, а так общие для всех участников налогового процесса правила налоговых отношений, включая систему ответственности за их нарушение. Во части второй предусмотрен порядок исчисления и уплаты конкретных налогов, входящих с систему налогов и сборов РФ.

Принятие в 1998 г. НК РФ обеспечило создание в рамках Российской Федерации целостной налоговой системы, включая формирование единой правовой базы налогообложения. Кодекс систематизировал действовавшие ранее нормы и положения, регулирующие процесс налогового производства, приведя их в формализованную, единую, логически цельную и согласованную систему. Устранены такие недостатки существовавшей до принятия НК РФ налоговой системы, как отсутствие единой законодательной и нормативной базы налогообложения, многочисленность и противоречивость нормативных документов, отсутствие достаточных правовых гарантий для участников налоговых отношений. Как известно, до принятия НК РФ, кроме законодательных органов, право издания актов, регулирующих налоговые отношения, имели Правительство РФ и многочисленные федеральные и региональные органы исполнительной власти. К моменту принятия части первой НК РФ в стране действовало более 1 тыс. нормативных документов по налогообложению, включая инструкции, письма, телеграммы, разъяснения налоговых и финансовых органов, и только 30 из них являлись собственно законами. Принятием НК РФ все эти ведомственные подзаконные акта отменены. Налоговый кодекс РФ не предусматривает издания ни инструкций, ни ведомственных писем, ни разъяснений и других толкований налоговых органов. Кодекс юридически однозначно регулирует весь комплекс проблем, возникающих между налогоплательщиком и налоговыми органами. Это позволяет налогоплательщику четко знать «правила игры» и избежать (что невозможно было ранее) произвола со стороны фискальных служб. Тем самым полномочия исполнительных органов власти жестко ограничиваются исключительно теми вопросами, которые им установлены НК РФ.

15.2. Понятие налогового законодательства

Налоговым кодексом РФ установлено само понятие «налоговое законодательство Российской Федерации».

В соответствии со ст. 1 НК РФ законодательство о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

Исходя из данного положения, к федеральным законам могут относиться только законы о внесении изменений и дополнений в НК РФ, законы о порядке введения в действие таких законов или непосредственно НК РФ. Законодательство РФ о налогах и сборах состоит из законов и нормативно-правовых актов, принятых в соответствии с НК РФ. Нормативно-правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с НК РФ. Исходя из данных положений, субъектам РФ и муниципальным образованиям не требуется принимать общих, подобных НК РФ, законов. Они принимают отдельные законы или нормативно-правовые акты, посвященные конкретным налогам при соблюдении всех принципов и положений, содержащихся в НК РФ. Таким образом, любые акты органов исполнительной власти (правительства, администраций регионов, министерств и т.д.) не относятся к актам законодательства о налогах и сборах. Изданные исполнительными органами власти нормативно-правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением, не могут дополнять или изменять законодательство о налогах или сборах. При этом они могут издаваться исключительно в случаях, предусмотренных налоговым законодательством. В частности, Правительству РФ положениями ст. 149 гл. 21 НК РФ поручены разработка и издание ряда нормативных актов, конкретизирующих перечень освобождаемых от обложения НДС отдельных плательщиков, операций, работ или услуг. Во исполнение данных положений Правительством РФ приняты соответствующие постановления, обязательные как для налогоплательщиков, так и для контролирующих органов.

Определенные полномочия в издании нормативно-правовых документов предоставлены Минфину России. В соответствии с положениями Кодекса оно разрабатывает и издает формы

расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для всех плательщиков налогов и сборов и налоговых агентов, а также порядок заполнения этих форм. При этом в НК РФ особо подчеркнуто, что издаваемые Правительством РФ, Минфином России, органами исполнительной власти РФ и исполнительными муниципальными органами в пределах их компетенции нормативно-правовые акты не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Что касается контролирующих органов (ФНС России и ФТС России и их территориальных органов), то они не имеют права издавать нормативно-правовые акты по вопросам налогов и сборов.

Особое место в законодательстве о налогах и сборах занимают международные договоры РФ по вопросам налогообложения. Они не только являются составной частью законодательства о налогах и сборах, но и имеют приоритет над ним. Если международным Договором РФ, содержащим положения в области налогообложения, установлены другие правила или нормы, чем это предусмотрено НК РФ, то в этом случае применяются правила и нормы международного договора.

Одновременно с этим НК РФ предусмотрены следующие Условия, при которых изданный нормативно-правовой акт не Может считаться соответствующим законодательству о налогах и сборах:

1) издание акта органом, который, исходя из положений НК РФ, не имел права на издание подобного документа либо издал его с нарушением установленного порядка;

2) наличие в документе положений, отменяющих или ограничивающих установленные НК РФ права налогоплательщиков или полномочия контролирующих органов;

3) введение новых или изменение содержания действующих обязанностей любого из участников налоговых правоотношений;

4) разрешение данным нормативно-правовым актом действий, запрещенных НК РФ;

5) запрещение контролирующим органам и их должностным лицам осуществление действий, разрешенных или предписанных НК РФ, а также соответствующих действий налогоплательщиков;

6) изменение указанным актом установленных НК РФ оснований, условий, последовательности или порядка действий любого из участников налоговых правоотношений, обязанности которого установлены НК РФ;

7) изменение изданным актом содержания установленных НК РФ понятий и терминов или использование их в ином значении, чем они используются в НК РФ;

8) противоречие принятого акта любым другим способом общим началам или буквальному смыслу конкретных положений НК РФ.

15.3. Важнейшие нормы российского законодательства о налогах и сборах

Особой характерной нормой российского налогового законодательства является положение о *презумпции невиновности налогоплательщика.* Данная норма фактически закреплена несколькими главами НК РФ. В частности, ст. 108 НК РФ установлено, что привлекаемый к ответственности налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении, возлагается на контролирующие органы. Кроме того, в НК РФ закреплено положение о том, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. Весьма важно обратить внимание на еще одно положение НК РФ. Согласно ему никто не должен уплачивать те налоги и сборы, а также любые другие взносы и платежи, которые обладают установленными НК РФ признаками налогов или сборов, но не предусмотрены в нем или установлены в другом порядке, чем это определено в НК РФ.

В НК РФ установлен четкий *порядок введения в действие и отмены налогов* и сборов, изменения правил налогообложения.

Согласно положениям НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены все без исключения основные элементы налогообложения, в том числе налоговая база, объект налогообложения, налоговая ставка, порядок исчисления и сроки уплаты налога. При этом налоги в Российской Федерации должны устанавливаться исключительно налоговым законодательством.

Кодексом установлено также, что акты законодательства о налогах не могут вступать в силу ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования, но не ранее первого числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

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

Если же акты законодательства устанавливают новые налоги или сборы или повышают налоговые ставки, размеры сборов, а также устанавливают

или отягчают ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах или же устанавливают новые обязанности, или каким-либо другим образом ухудшают положение налогоплательщиков, то они согласно НК РФ не могут иметь обратной силы.

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

В части первой НК РФ установлены участники отношений, регулируемых налоговым законодательством, а также закреплен понятийный аппарат. Участниками налоговых правоотношений являются:

- с одной стороны, организации и физические лица, признанные в соответствии с НК РФ налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами;
- с другой стороны, контролирующие государственные органы (налоговые и таможенные).

Кроме того, в НК РФ сформулированы такие понятия, как организации, физические лица, индивидуальные предприниматели, физические лица — налоговые резиденты, налогоплательщики, налоговые агенты и другие специфические понятия.

Налогоплательщики и *плательщики сборов* это организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги или сборы. *Налоговые агенты* — это лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению и удержанию у налогоплательщиков и перечислению в бюджетную систему страны налогов или сборов.

Кроме того, НК РФ предусмотрено большое количество *процессуальных положений,* которые призваны вывести на качественно новый уровень весь процесс налогообложения, включая и взаимоотношения между налоговыми органами и налогоплательщиками. В НК РФ установлены формы и методы налоговых проверок, строго определен перечень государственных органов, уполномоченных их проводить, а также четко и недвусмысленно, в отличие от ранее действовавшего законодательства, регламентированы правила и процедуры налоговых проверок, определены сроки их осуществления, а также установлены жесткие ограничения на проведение повторных проверок.

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

Российское налоговое законодательство достаточно четко излагает условия возникновения и прекращения обязанности по уплате налога или сбора. Согласно НК РФ обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика или плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату конкретного налога или сбора.

Прекращение обязанности по уплате налога или сбора осуществляется при наличии любого из следующих обстоятельств:

1) уплаты налогоплательщиком или плательщиком сборов соответствующего налога или сбора;

2) в случае прекращения налоговым законодательством обязанности по уплате данного налога или сбора;

3) смерти налогоплательщика — физического лица с погашением задолженности по поимущественным налогам наследниками в пределах стоимости наследственного имущества;

4) ликвидации организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой;

5) других обстоятельств, с которыми налоговое законодательство связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора.

Налогоплательщик или плательщик сборов согласно российскому налоговому законодательству обязан самостоятельно и в установленный законом срок исполнить свои налоговые обязанности. В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязанности по уплате налога или сбора, выразившихся в их неуплате или неполной уплате, производится принудительное взыскание. При этом в НК РФ установлены положения, характеризующие факт исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога или сбора. В соответствии с НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога или сбора при наличии достаточного денежного остатка на его счете, а при уплате налогов или сборов наличными денежными средствами — с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога или сбора в банк или кассу органа местной администрации либо организацию федеральной почтовой связи

для их перечисления в бюджетную систему.

Четко прописаны в НК РФ права и обязанности как налогоплательщиков, так и государства в лице его контролирующих органов. Это позиционирует налоговое правовое поле, вводит в законодательное русло процесс налоговых взаимоотношений, улучшает налоговое администрирование. Подробно эти права и обязанности будут рассмотрены в следующих главах учебника.

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

Налоговые органы первоначально должны предъявлять требования уплатить налог, а уже затем в законодательном порядке имеют право применять финансовые и административные санкции к неплательщикам. Налоговым кодексом РФ существенно ограничены возможности применения «силовых» мер при неисполнении налогоплательщиком возложенных на него обязательств. Все эти положения российского налогового законодательства будут подробно рассмотрены в следующих главах учебника.

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

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

До принятия НК РФ не существовало положения, трактующего форму внесения в бюджет налогового платежа. Поэтому на практике внесение налогов в бюджет осуществлялось в натуральной форме (в частности, в виде части объема добычи минерального сырья), в зачетной неденежной форме, в валюте иностранных государств и в некоторых других формах. Налоговый кодекс РФ установил в этом вопросе правовую основу, определив, что налоги взимаются с налогоплательщиков исключительно в форме денежных средств и исполняются в валюте РФ. Только иностранными организациями и физическими лицами, а также в отдельных случаях, предусмотренных федеральными законами, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте. Других форм уплаты налогов НК РФ не предусматривает. Вместе с тем в НК РФ сделано лишь одно исключение, носящее не прямой, а рамочный характер. В частности, допускается особый порядок уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени для специальных налоговых режимов, к которым относится соглашение о разделе продукции. Соглашение о разделе продукции согласно его идеологии и сути обязано предусматривать возможность натуральной формы уплаты налога, поскольку большинство действующих налогов заменяется на раздел продукции.

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

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

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

Контрольные вопросы

1. Какие недостатки имели место в правовом обеспечении налоговых отношений в Российской Федерации до принятия НК РФ?
2. Что входит в понятие налогового законодательства в Российской Федерации?
3. При каких условиях нормативно-правовые акты считаются не соответствующими налоговому законодательству РФ?
4. Должен ли налогоплательщик доказывать свою невиновность в нарушении налогового законодательства?
5. Каков порядок введения и отмены налогов, изменения правил и условий налогообложения?
6. Каким образом НК РФ характеризует факт исполнения налогоплательщиком обязанностей по уплате налогов?
7. В какой форме могут вноситься в бюджетную систему страны налоги и сборы?
8. Какие права предоставлены органам законодательной (представительной) власти РФ и органам местного самоуправления по установлению соответственно региональных и местных налогов и сборов?

ГЛАВА 16. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

16.1. Налоговые органы — центральное звено налогового контроля в Российской Федерации

Как уже отмечалось, в соответствии с НК РФ участниками налоговых правоотношений со стороны государства выступают соответствующие уполномоченные государственные и муниципальные органы и органы местного самоуправления. При этом основным звеном налоговых правоотношений со стороны государства выступают налоговые органы.

Налоговые органы России представляют собой единую независимую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей.

В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (в настоящее время это ФНС России), и его территориальные органы. Каждый из этих органов — и ФНС России, и территориальные органы — является юридическим лицом, имеет самостоятельную смету расходов, текущие счета в учреждениях банков. В этой структуре существует вертикальная подчиненность нижестоящего органа вышестоящему и всеобщая подчиненность руководителю ФНС России. ФНС России входит в систему Минфина России и подчиняется ему.

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

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

16.2. Налоговый контроль — основное право налоговых органов

Основное право налоговых органов — осуществление контроля за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами российского законодательства о налогах и сборах. В последнее время в налоговое законодательство были внесены существенные коррективы порядка осуществления и организации налогового контроля, в том числе в части налоговых проверок и других форм налогового контроля. Особенности контрольной работы налоговых органов по соблюдению налогового законодательства будут рассмотрены ниже.

Налоговые органы, реализуя возложенные на них задачи, имеют право требовать от налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов документы по установленным формам (в пределах, установленных НК РФ), которые служат основанием для исчисления и уплаты налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность их исчисления, удержания и своевременность перечисления и уплаты налогов.

При проведении налоговых проверок сотрудникам налоговых органов предоставлено право изымать у налогоплательщика документы, свидетельствующие о совершении налоговых правонарушений. Изъятие таких документов не является абсолютным правом налоговых органов, оно возможно только в том случае, если имеются достаточные основания полагать, что эти документы могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены. Изъятие документов осуществляется обязательно по акту. В тех случаях, когда в представленных налогоплательщиком документах, связанных с уплатой налогов, имеются неясности, неточности или когда у налоговых органов возникают вопросы к налогоплательщику по указанным документам либо суммам перечисленных налогов, налогоплательщик может быть вызван с помощью письменного уведомления в налоговые органы для дачи пояснений в связи с уплатой или перечислением им налогов.

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

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

16.3. Осуществление действий, обеспечивающих полное и своевременное внесение налогов в бюджетную систему

Осуществляя контроль за своевременной и

полной уплатой налогоплательщиками причитающихся бюджету налогов и сборов, налоговые органы имеют

право взыскивать недоимки по налогам, пени за просрочку платежей в бюджет, а также штрафы за нарушение налогового законодательства.

В случае неуплаты или неполной уплаты налогоплательщиком налогов или сборов в установленные законом сроки налоговый орган может сделать это принудительно путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщиков — организаций или Индивидуальных предпринимателей, а также налоговых агентов на счетах в соответствующих банках. Для реализации этого права Налоговый орган направляет в банк, в котором открыты счета налогоплательщика, инкассовое поручение или, иными словами, распоряжение на списание и перечисление в соответствующие бюджеты или внебюджетные фонды необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика. Решение о взыскании принимается налоговым органом только после истечения срока, установленного законом для уплаты налога или сбора, но не позднее двух месяцев после истечения срока исполнения выставленного налоговым органом требования об уплате налога или сбора. При этом решение о взыскании должно быть доведено до сведения налогоплательщика в течение шести дней после его вынесения. После истечения данного срока налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика причитающейся к уплате суммы налога или сбора. Заявление в суд может быть подано только в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный налоговым органом по уважительной причине срок может быть восстановлен исключительно по решению суда.

Поручение налогового органа на перечисление налога или сбора в бюджет должно быть доведено до банка в течение одного месяца со дня принятия решения о взыскании.

Инкассовое поручение на перечисление налога или сбора в бюджет является для банков обязательным и подлежит безусловному исполнению в очередности, установленной российским гражданским законодательством. Подобным образом налоговые органы осуществляют свое право на взыскание пени за несвоевременную уплату налога и сбора, а также штрафа за нарушение налогового законодательства.

Если на счетах налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов — организаций или индивидуальных предпринимателей в банках недостаточно денежных средств или они отсутствуют, а также если нет информации о подобных счетах, налоговый орган имеет право взыскать налог за счет иного имущества указанных лиц. Взыскание налога за счет имущества производится по решению руководителей налоговых органов путем направления соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве». При этом данное постановление должно быть направлено в течение трех дней с момента его вынесения. Налоговый кодекс РФ, учитывая важность указанной меры взыскания налогов, установил четкие правила принятия подобного решения и его выполнения. В частности, установлены обязательные требования к содержанию самого постановления. Оно должно в обязательном порядке содержать следующие сведения:

- фамилию, имя, отчество должностного лица и наименование налогового органа, выдавшего указанное постановление;
- дату принятия и номер решения руководителя налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента;
- наименование и адрес налогоплательщика — организации, индивидуального предпринимателя, налогового агента-организации, на имущество которых обращается взыскание;
- резолютивную часть решения руководителя налогового органа о взыскании налога за счет имущества соответствующего лица;
- дату вступления в силу решения руководителя налогового органа о взыскании налога за счет имущества лица указанного в постановлении;
- дату выдачи постановления.

Постановление о взыскании налога подписывается руководителем налогового органа или его заместителем и заверяется гербовой печатью налогового органа. Налоговый кодекс РФ установил также *последовательность обращения взысканий* в отношении различных видов имущества налогоплательщика, налогового агента и плательщика сборов — организации и индивидуального предпринимателя.

В первую очередь взыскание накладывается на наличные денежные средства. При их недостаточности взыскание производится за счет имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции или товаров, в том числе ценных бумаг, валютных ценностей, непроизводственных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений. Только после этого налоговый орган

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

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

Несколько иной порядок взыскания задолженности за счет Имущества установлен при невыполнении обязанности по уплате налогов налогоплательщиком или плательщиком сборов — физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем. В этом случае налоговый орган имеет право обратиться в суд с иском о взыскании налога за счет его имущества, в том числе Денежных средств на счетах в банке и наличных денежных средств в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога. Подобное исковое заявление подается налоговыми органами в суд общей юрисдикции. Срок подачи искового заявления налоговым органом ограничен шестью месяцами после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Последовательность обращения взыскания налога по различным видам имущества налогоплательщика — физического лица примерно такая же, как и при обращении взыскания на имущество налогоплательщика — юридического лица, за исключением того, что у данного налогоплательщика отсутствуют участвующие и не участвующие в производстве материальные ресурсы. В начале взыскание обращается на денежные средства на счетах в банке, затем — на наличные денежные средства и после этого—на имущество, переданное по договору во владение, пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество. Однако взыскание налога за счет данного имущества возможно только после того, как налоговые органы в установленном порядке добьются расторжения соответствующих договоров или признания их недействительными. И в последнюю очередь взыскание налога или сбора может быть обеспечено за счет другого имущества физического лица, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования этим лицом или членами его семьи.

Арест имущества налогоплательщика, налогового агента и плательщика сборов применяется налоговыми и таможенными органами только в отношении организаций и при этом в исключительных случаях в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога, сбора, пени и штрафа и может быть осуществлен лишь с санкции прокурора. Арест имущества производится в случае неисполнения указанными лицами в установленные сроки обязанности по уплате налога, сбора, пени и штрафа и при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо может предпринять меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество. Учитывая исключительный характер права налоговых и таможенных органов на арест имущества, в НК РФ достаточно полно описаны порядок этой процедуры, необходимые условия и обязанности налоговых и таможенных органов при ее осуществлении.

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

При аресте имущества в обязательном порядке должен быть доставлен соответствующий протокол, в котором перечисляется и описывается арестованное имущество с точным указанием его наименования, количества и индивидуальных признаков, а при возможности — стоимости. Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста до отмены этого решения уполномоченным лицом органа налоговой службы либо таможенного органа, вынесшим такое решение, или же до отмены указанного решения вышестоящим налоговым либо таможенным органом или судом.

Исключительно важным для выполнения налоговыми органами возложенных на них задач является установленное для них НК РФ право *приостанавливать операции* по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов в банках, а также налагать арест на их имущество. Операции по счетам в банке приостанавливаются налоговым органом в целях обеспечения исполнения решений о взыскании с налогоплательщика налога, сбора, пеней или штрафа в том случае, если указанное лицо в установленные законом сроки не внесло в бюджет причитающиеся суммы. Приостановление операций по счетам в банке означает, что банк прекращает все расходные операции по всем счетам, за исключением тех расходов, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством РФ предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов. Приостановление операций не распространяется на операции по списанию в бюджетную систему налогов, сборов, страховых взносов пени и штрафов.

Налоговый кодекс РФ установил *безусловное выполнение банками решений налоговых органов* о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов в банке. Только сам налоговый орган, не считая решений суда, может отменить данное решение.

В целях выполнения поставленных перед ними задач налоговым органам предоставлены достаточно широкие полномочия в части обращения в другие органы и организации, в том числе и получения от необходимых сведений. В частности, они имеют право *требовать от банков документы,* подтверждающие исполнение:

1) платежных поручений налогоплательщиков о перечислении налогов в бюджет или внебюджетные фонды;

2) инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков сумм, плательщиков сборов и налоговых агентов налогов, сборов, штрафов и пени и перечисления этих сумм в бюджетную систему страны.

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

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

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

- о взыскании недоимки, пени и штрафа с налогоплательщиков, нарушивших налоговое законодательство;
- о досрочном расторжении договора об инвестиционном налоговом кредите;
- о возмещении ущерба, причиненного государству или муниципальному образованию из-за отдельных неправомерных действий банков. Речь, в частности, идет о списании банком денежных средств со счета налогоплательщика после получения этим банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам, в результате чего стало невозможным взыскание с налогоплательщика задолженности по налогам, пени и штрафам.

С принятием НК РФ налоговые органы получили принципиально новые права, дающие им возможность в ряде случаев определять сумму налогов, подлежащую внесению налогоплательщиками в бюджет, расчетным путем. В основу таких расчетов должны быть положены информация о данном налогоплательщике, а также данные по другим аналогичным налогоплательщикам.

Подобное право возникает у налогового органа в случаях отказа налогоплательщика или плательщика сборов допустить должностных лиц налогового органа к осмотру перечисленных выше помещений и территорий.

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

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

16.4. Изменение сроков уплаты налога или сбора

Предоставив налоговым органам большие права и полномочия в области контроля за своевременным и полным перечислением налогов в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды, налоговое законодательство до 2005 г. не допускало права налоговых органов принимать решения об изменении установленных законом сроков уплаты налогоплательщиками налогов и сборов, а также пени в бюджеты всех уровней или во внебюджетные фонды. Принятие таких решений

входило в компетенцию Минфина России (по федеральным налогам и сборам), финансовых органов (по региональным и местным налогам и сборам). Принятыми в 2004 г. поправками в часть первую НК РФ по федеральным налогам и сборам право изменять сроки их уплаты предоставлено ФНС России. Что касается региональных и местных налогов, то по ним такие решения принимают налоговые органы по месту нахождения или жительства налогоплательщика, но по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъекта РФ или муниципальных образований в порядке, установленном ФНС России.

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

16.5. Контроль за правильностью применения цен

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

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

- между взаимозависимыми лицами, т.е. физическими лицами или организациями, отношения между которыми могут влиять на условия или экономические результаты их деятельности;
- при совершении внешнеторговых сделок;
- по товарообменным (бартерным) операциям;
- при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам, работам и услугам в пределах непродолжительного периода времени.

Во всех случаях, когда примененные сторонами сделки цены товаров, работ или услуг отклоняются в сторону повышения или понижения более чем на 20% рыночной цены идентичных или однородных товаров, работ или услуг, налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этих сделок были оценены исходя из рыночных цен. В данных ситуациях, используя право самостоятельно определять цену сделки, сотрудники налоговых органов обязаны исходить из установленных НК РФ определений таких понятий, как «рыночная цена», «рынок товаров, работ и (или) услуг», «идентичные товары», «однородные товары», «сопоставимость экономических или коммерческих условий сделок». Налоговый кодекс РФ дает четкое и недвусмысленное толкование этих терминов и понятий.

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

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

Идентичными НК РФ признает товары, которые имеют одинаковые характерные для них основные признаки. При определении идентичности товаров, исходя из положений Кодекса, следует учитывать их физические характеристики, качество и репутацию на рынке, страну происхождения и производителя, но в то же время могут не учитываться незначительные различия в их внешнем виде.

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

Используя предоставленное право определения рыночной цены, Налоговые органы должны принимать во внимание только сделки на рынке между лицами, не являющимися

взаимозависимыми, учитывать всю имеющуюся информацию о заключенных на момент реализации сделках с идентичными или однородными товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях.

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

Налоговые органы не могут и не должны осуществлять досчет налога только в случаях, когда отклонения в ценах вызваны следующими обстоятельствами:

- применением налогоплательщиком скидок с цены своих товаров, работ или услуг, связанных с сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары;
- потерей товарами качеств или иных потребительских свойств;
- истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;
- маркетинговой политикой, в том числе при продвижении товаров, работ или услуг на новые для них рынки, продвижении на рынки новых изделий, не имеющих аналогов;
- при реализации опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

Может возникнуть вопрос: как должны поступить налоговые органы для определения рыночной цены в том случае, когда:

1) на соответствующем рынке товаров, работ или услуг отсутствуют сделки по идентичным (однородным) товарам, работам, услугам;

2) отсутствуют предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг;

3) нет возможности определить соответствующие цены ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников?

В этом случае НК РФ предоставляет налоговым органам право использовать следующие методы:

1) метод цены последующей реализации. При этом методе рыночная цена определяется как разность цены, по которой товары, работы или услуги реализованы покупателем при последующей реализации (перепродаже), и обычных затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ и услуг, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя;

2) в случае невозможности использования метода цены последующей реализации из-за отсутствия, например, информации о цене товаров, работ или услуг, в последующем реализованных покупателем, налоговые органы используют затратный метод. При этом методе рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма производственных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство, приобретение или реализацию, а также на транспортировку, хранение, страхование.

Вместе с тем, как показывает практика, часто ни один из методов определения рыночной цены применить невозможно. В частности, предусмотренный метод последующей реализации оказывается неприемлемым в тех случаях, когда производитель реализует товары, работы или услуги конечному потребителю. Затратный метод невозможно применить к производителю или продавцу товара, использующему упрощенную систему налогообложения и ведущему учет доходов и расходов по упрощенной системе. Как правило, контролирующие органы не могут установить уровень рыночных цен на работы и услуги, поскольку понятия «идентичность» и «однородность» в НК РФ даны только применительно к товарам.

Налоговый кодекс РФ дает право контролирующим органам для проверки соответствия контрактных цен рыночным ценам использовать официальные источники информации об этих ценах на конкретные товары, работы и услуги. Но воспользоваться этим правом налоговые и другие контролирующие органы не всегда могут, поскольку в НК РФ не установлено, что понимается под термином «официальные источники информации». В частности, нет конкретного перечня этих источников. В связи с этим не совсем ясно, может ли быть использована информация только государственных органов или же также местных или коммерческих (некоммерческих) организаций. Нет ясности и в том, могут ли быть использованы официальные зарубежные источники информации или только отечественные. К сожалению, НК РФ не определяет в качестве официального источника информации об уровне рыночных цен биржевые Котировки, в том числе и на российской товарной бирже.

Представляется необходимым четко прописать в НК РФ право контролирующих органов использовать в контролирующей работе Информацию о рыночных ценах, содержащуюся в публикуемых общедоступных справочных изданиях об уровне этих цен, а также в биржевых котировках товаров, в том числе и на зарубежных

биржах. При этом в НК РФ *следовало* бы конкретизировать перечень официальных источников информации о рыночных ценах, которыми должны пользоваться как контролирующие органы, так и сами налогоплательщики.

16.6. Другие права налоговых органов

Для проведения налогового контроля налоговые органы имеют право привлекать специалистов, экспертов и переводчиков, а также вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для данной процедуры.

Дополнительные права предоставлены вышестоящим налоговым органам. Они имеют право отменять и изменять решения нижестоящих налоговых органов, если эти решения не соответствуют законодательству о налогах и сборах.

16.7. Основные обязанности налоговых органов

Наряду с предоставленными налоговым органам широкими правами и полномочиями на них возложены также существенные обязанности. Основная обязанность налоговых органов и их должностных лиц вытекает из главной задачи и состоит в осуществлении контроля за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами налогового законодательства, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов. Проводя эту работу, налоговые органы и их должностные лица должны строго соблюдать законодательство о налогах и сборах, действовать в полном соответствии с НК РФ, а также другими федеральными законами. Должностные лица налоговых органов, как это прямо записано в НК РФ, обязаны корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и другим участникам налоговых правоотношений, не унижать их чести и достоинства.

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

Требование об уплате налога представляет собой направленное налогоплательщику, плательщики сборов и налоговому агенту письменное извещение о неуплаченной сумме налога, сбора, пени или штрафа, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму. Это требование должно быть исполнено налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом в течение 10 календарных дней со дня его получения и направлено налогоплательщику вне зависимости от того, будет он привлечен к ответственности за нарушение налогового законодательства или нет.

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

Требование об уплате налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ направляется налогоплательщику таможенным органом. Если требование об уплате налога и пеней выставляется налогоплательщику в соответствии с решением налогового органа по результатам проверки, то оно должно быть направлено в 10-дневный срок с даты вынесения налоговым органом соответствующего решения.

Право налоговых органов проводить контрольные мероприятия, а также предоставленные им широкие права и полномочия налагают на должностных лиц налоговых органов важнейшую обязанность соблюдения налоговой тайны.

Налоговая тайна представляет собой практически любые полученные налоговым органом сведения о налогоплательщике.

Законодательство установило перечень только тех сведений, которые к налоговой тайне не относятся, а именно:

1) разглашенные налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;

2) об идентификационном номере налогоплательщика;

3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;

4) предоставляемые налоговым, таможенным или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми, таможенными и правоохранительными органами.

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

Осуществляя контроль за поступлением в бюджеты всех уровней налоговых платежей и сборов, налоговые органы обязаны принимать решение о *возврате* или *зачете* налогоплательщикам налоговым агентам и плательщикам сборов излишне уплаченных ими или излишне взысканных с них сумм налогов, сборов, пеней и штрафов в предусмотренном НК РФ порядке. Согласно НК РФ налоговые органы обязаны сообщать указанным лицам о каждом ставшем известным им факте *излишней уплаты* налога и сумме излишне уплаченного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта. Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих налоговых платежей осуществляется налоговыми органами на основании письменного заявления соответствующего лица. При этом налогоплательщик, налоговый агент и плательщик сборов имеет право заявить о направлении сумм излишне уплаченного налога или сбора в счет погашения недоимки по другим налогам или сборам, а также задолженности по пеням и штрафам. При отсутствии такого заявления НК РФ предоставил право налоговым органам самостоятельно проводить зачет излишне уплаченного налога в том случае, если имеется недоимка по другим налогам, сборам, пени и штрафам.

Для возврата сумм излишне уплаченного налога налогоплательщик, налоговый агент или плательщик сборов также должен написать в налоговый орган заявление. При наличии у каждого из них недоимки по уплате налогов и сборов или задолженности по пеням возврат излишне уплаченной суммы налога производится только после зачета указанной суммы в счет погашения недоимки и задолженности. Суммы излишне уплаченного налога должны быть возвращены налоговым органом в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления о возврате.

При нарушении указанного срока на эту сумму начисляются проценты за каждый календарный день нарушения срока возврата в размере ставки рефинансирования Банка России, действовавшей на дни такого нарушения.

Несколько иной порядок установлен в отношении сумм налога или сбора, *излишне взысканного* с налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента. Эти суммы подлежат возврату налоговым органом на основании письменного заявления. В случае наличия у соответствующего лица недоимки по уплате налогов и сборов или задолженности по пеням и штрафам возврат излишне взысканной суммы производится только после зачета в счет погашения недоимки или задолженности. Налогоплательщик, налоговый агент или плательщик сборов может подать заявление о возврате суммы излишне взысканного налога в налоговый орган в течение одного месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога. В случае признания данного факта налоговый орган, рассмотрев соответствующее заявление, обязан возвратить излишне взысканные суммы, а также уплатить проценты на эти суммы в течение одного месяца со дня получения письменного заявления. При этом проценты начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата в размере действовавшей в эти дни ставки рефинансирования Банка России.

Налоговые органы согласно требованиям НК РФ обязаны вести учет организаций и физических лиц, обеспечивать их формами установленной отчетности по налогам и разъяснять порядок их заполнения, а также направлять налогоплательщикам, налоговым агентам и плательщикам сборов копии актов налоговой проверки и решений налогового органа по результатам проверки.

Налоговым органам вменено в обязанность предоставление (в том числе в письменном виде) налогоплательщикам, налоговым агентам и плательщикам сборов по месту их налогового учета следующей бесплатной информации:

- о действующих налогах и сборах;
- о налоговом законодательстве и принятых в соответствии с ним нормативно-правовых актах;
- о правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов;
- о полномочиях налоговых органов и их должностных лиц.

Кроме того, налоговые органы обязаны письменно разъяснять вопросы применения законодательства о налогах и сборах и порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, а также предоставлять формы налоговой отчетности и разъяснять порядок их заполнения. При проведении контролирующей работы налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.

Налоговые органы обязаны также *сообщать* налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам при их постановке на учет в налоговых органах *сведения о реквизитах соответствующих счетов Федерального казначейства*. Они должны также доводить до налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сведения об изменении реквизитов этих счетов и другие данные, необходимые для перечисления в бюджетную

систему налогов, сборов, пеней и штрафов.

Налоговое законодательство возложило на налоговые органы обязанность *предоставлять* налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по их запросам *справки о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням* и *штрафам*. Кроме того, по заявлениям соответствующих лиц налоговые органы должны *осуществлять совместную сверку уплаченных налогов, сборов, пеней и штрафов,* а также выдавать им копии решений, принятых налоговым органом в отношении соответствующего налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента.

Согласно НК РФ в отдельных случаях на налоговые органы возложена *обязанность по исчислению суммы налога*. Это относится, в частности, к исчислению таких налогов, как транспортный, налог на землю, налог на имущество физических лиц. В этом случае налоговый орган не позднее чем за 30 дней до наступления срока платежа по данному налогу должен направить налогоплательщику налоговое уведомление. В нем должны содержаться следующие данные: размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога. Форма налогового уведомления устанавливается ФНС России.

При выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, налоговые органы обязаны в 10-дневный срок со дня выявления указанных обстоятельств *направить материалы в органы внутренних дел для* решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Проводя контрольные мероприятия, налоговые органы не должны причинять неправомерный вред как самому налогоплательщику, так и находящемуся в его владении, пользовании или распоряжении имуществу. Налоговым кодексом РФ, а также законодательными актами предусмотрена ответственность налоговых, таможенных органов за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие неправомерных действий и решений, а также бездействия как самих указанных органов, так и их должностных лиц и других работников при исполнении ими служебных обязанностей.

Причиненные такими неправомерными действиями убытки подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход). Возмещение осуществляется за счет средств федерального бюджета. Если же убытки были причинены налогоплательщику в результате правомерных действий должностных лиц налоговых органов, то они не подлежат возмещению из бюджета.

Контрольные вопросы

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

ГЛАВА 17. ОБЯЗАННОСТИ И ПРАВА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ, НАЛОГОВЫХ АГЕНТОВ И ПЛАТЕЛЬЩИКОВ СБОРОВ

17.1. Главная обязанность налогоплательщика и плательщика сборов

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

Понятия «налогоплательщик» и «плательщик сборов» обусловливают их основную обязанность — уплату законно установленных налогов и сборов в бюджетную систему страны. Обязанность по уплате конкретного вида налога или сбора возникает у налогоплательщика только с момента появления установленных налоговым законодательством определенных обстоятельств. Условия возникновения указанных обстоятельств будут рассмотрены в разделах, посвященных конкретным налогам и сборам, действующим в Российской Федерации.

Российское налоговое законодательство предусматривает, что налогоплательщик и плательщик сборов обязаны *самостоятельно* полном объеме и не позднее срока, установленного в законе, исполнять свою обязанность по уплате конкретного налога или сбора. Сроки их уплаты в законодательстве установлены применительно к каждому налогу или сбору.

Сумму налога или сбора, подлежащую уплате за налоговый период исходя из образованной налоговой базы, ставки налога и положенных по закону налоговых льгот, налогоплательщик и плательщик сборов должны исчислить самостоятельно. Исключение сделано только в тех случаях, предусмотренных налоговым законодательством, когда обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. В частности, исходя из российского налогового законодательства, обязанность исчисления налога на имущество физических лиц возложена на налоговые органы, а налога на доходы физических лиц, не занимающихся предпринимательской деятельностью, — на организации, в которых эти лица получают заработную плату, гонорары и другие виды доходов.

В случае неуплаты налога или сбора в установленный срок или уплаты в установленный срок, но не в полном объеме налоговому органу предоставлено право *взыскать* налог за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика, плательщика сборов и налогового агента в банке, или иного их имущества. При этом взыскание налога с налогоплательщика — юридического лица, налогового агента — организации, а также с индивидуального предпринимателя производится в бесспорном порядке путем направления в банк поручения налогового органа на списание с их счетов и перечисление в бюджетную систему необходимых денежных средств. Списание налоговой задолженности с налогоплательщика — физического лица, а также налогового агента — физического лица осуществляется исключительно в судебном порядке путем обращения налогового органа в суд с исковым заявлением. Указанный порядок распространяется также на взыскание с налогоплательщиков и налоговых агентов задолженности по уплате пени.

Пеня это денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налога или сбора в более поздние по сравнению с установленными налоговым законодательством сроки.

Налогоплательщик уплачивает пеню помимо причитающихся к уплате налогов и независимо от применения к нему других мер обеспечения исполнения по уплате налога, а также независимо от примененных к налогоплательщику мер ответственности за нарушение налогового законодательства.

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

Начиная с 2007 г. в отдельных случаях установлена возможность не начислять пени при образовании недоимки по налогам и сборам. Данное положение применяется, когда недоимка образовалась в результате выполнения налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом письменных разъяснений, данных ему или же неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом.

До принятия НК РФ много проблем возникало с вопросом: как определить, исполнена ли налогоплательщиком, налоговым агентом или плательщиком сборов обязанность по уплате налога или сбора? Дело в том, что нередки случаи, когда указанные лица своевременно дают поручение банку о списании с их расчетного счета средств, необходимых для полного выполнения их

обязательств перед бюджетом. Банк же в силу ряда обстоятельств, в том числе из-за нехватки у него средств, списав у них необходимые ресурсы, налоги или сборы в бюджет по данному плательщику не перечисляет. Возникает неразрешимая проблема: налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент налоги и сборы перечислил, но в бюджет они не попали. Как быть в этом случае: считать или не считать обязанности указанных лиц по уплате налога или сбора исполненными? Налоговый Кодекс РФ дает на эти и подобные вопросы вполне определенный ответ.

В соответствии с Кодексом обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога или сбора при наличии достаточного денежного остатка на его счете. При уплате налогов или сборов наличными денежными средствами обязанность по уплате налога считается исполненной с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога или сбора в банк или кассу органа местной администрации либо организацию федеральной почтовой связи для их перечисления в бюджетную систему.

В случае проведения зачета сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, пеней и штрафов в счет исполнения обязанностей по уплате налогов указанная обязанность считается исполненной со дня вынесения налоговым органом решения о проведении зачета.

Если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена на налогового агента, то налог считается уплаченным налогоплательщиком со дня удержания сумм налога налоговым агентом.

Налог не признается уплаченным лишь в следующих, прописанных в НК РФ случаях:

1) если налогоплательщик самостоятельно отозвал свое платежное поручение на перечисление суммы налога в бюджет или же данное поручение было возвращено ему банком неисполненным;

2) если на момент предъявления поручения на уплату налога в банк или другой уполномоченный орган налогоплательщик имеет другие неисполненные к его счету требования, исполняемые в соответствии с гражданским законодательством в первоочередном порядке, и при этом на этом счете нет достаточного остатка для удовлетворения всех требований;

3) если налогоплательщик неправильно указал в поручении на перечисление суммы налога в бюджет номера счета федерального казначейства и наименование банка, из-за чего эта сумма не была перечислена в бюджетную систему на соответствующий счет федерального казначейства.

Возврат местной администрацией или организацией почтовой связи налогоплательщику — физическому лицу денежных средств, принятых для перечисления в бюджет, также будет означать обязанность по уплате налога не исполненной.

17.2. Постановка на учет в налоговом органе

Налогоплательщики и плательщики сборов обязаны также в установленный законодательством срок после регистрации в соответствующем государственном органе *встать на учет в налоговой инспекции* по месту своего нахождения, если такая обязанность предусмотрена в НК РФ. Документом, подтверждающим факт постановки на учет, является *свидетельство* о постановке на учет в налоговом органе, которое выдается налоговым органом организации или физическому лицу, зарегистрированному в качестве налогоплательщика или плательщика сборов. В отдельных случаях постановка на учет необязательна. В частности, не должны вставать на налоговый учет налогоплательщики — физические лица, уплачивающие в бюджет налог на доходы физических лиц, поскольку удержание данного налога и перечисление его в бюджет осуществляются налоговым агентом.

17.3. Ведение учета доходов и расходов, представление налоговой декларации

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

В отдельных случаях, когда исчисление налоговой базы и расчет сумм налога производятся не налогоплательщиком, а налоговым агентом или налоговым органом, налогоплательщик не обязан вести учет своих доходов и других объектов налогообложения. Речь, в частности, идет о таких налогах, как налог на имущество физических лиц, земельный налог, налог на доходы физических лиц. Каждый налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент, будь то физическое или юридическое лицо, обязан *представлять в налоговые органы и их должностным лицам*

документы и информацию, необходимые для исчисления и уплаты налогов и для контроля налоговыми органами за выполнением налогоплательщиками требований налогового законодательства.

Принципиально важной обязанностью налогоплательщиков, связанной с исчислением и уплатой налогов, является *представление* в налоговый орган по месту своего налогового учета *налоговой декларации* по тем налогам, исчисление которых возложено на самого налогоплательщика.

Налоговая декларация — это письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога.

В нее могут включаться и другие данные, связанные с исчислением и уплатой налогоплательщиком причитающихся налогов.

Налоговая декларация должна представляться каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, на бланке установленной Минфином России формы. При этом Минфин России не вправе включать в форму налоговой декларации, а налоговый орган не имеет права требовать от подателя декларации включения в нее сведений, которые не связаны с исчислением или уплатой налога или сбора. Исключение сделано лишь для таких данных, как номер контактного телефона налогоплательщика или плательщика сборов, место нахождения организации или место жительства физического лица, полное наименование организации и некоторые другие подобные сведения.

Налогоплательщик или плательщик сборов должен представлять налоговую декларацию в налоговый орган по месту учета на бумажном носителе или в электронном виде. Он может представлять ее лично или направлять по почте. Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, должны представлять налоговые декларации в налоговый орган по месту учета этой категории налогоплательщиков в электронном виде.

С 1 января 2007 г. налогоплательщики и плательщики сборов при среднесписочной численности работников, превышающей 100 человек, обязаны представлять налоговую декларацию и соответствующие расчеты исключительно в электронном виде.

Если отсутствуют операции, в результате которых происходит движение денежных средств на счетах в банках или в кассе, и нет объектов налогообложения, то налогоплательщик должен представлять по тем налогам, по которым он признан налогоплательщиком, единую налоговую декларацию по упрощенной форме, утвержденной Минфином России. Порядок заполнения единой декларации утверждается также Минфином России. Единая декларация по упрощенной форме должна представляться налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства физического лица не позднее 20-го числа, следующего за истекшим кварталом. Одновременно с этим установлено, что налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы, освобождены от обязанности подавать налоговую декларацию по налогам, от уплаты которых они освобождены в связи с применением этих режимов.

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

Если же налогоплательщик обнаружил в поданной им налоговой декларации недостоверные сведения или ошибки, не приводящие к занижению суммы налога, то он может, но не обязан, внести в нее соответствующие изменения. При этом представление уточненной декларации после истечения срока подачи декларации не будет считаться нарушением срока.

Если налогоплательщик представил уточненную налоговую декларацию до истечения срока ее подачи, то она считается поданной в день ее подачи.

В том случае, если это сделано после истечения срока подачи налоговой декларации, но до или после истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик должен быть освобожден от финансовой ответственности. Однако это возможно только при условии, что поправки сделаны до момента, когда налогоплательщик узнал, что налоговые органы обнаружили сведения, не отраженные или не полностью отраженные в декларации, а также ошибки, приводящие к уменьшению суммы налога, или он узнал о назначении выездной налоговой проверки.

Налогоплательщик согласно положениям НК РФ освобождается от финансовой ответственности также при соблюдении им определенных условий. В частности, это может иметь место, когда он до подачи уточненной налоговой декларации уплатил недостающую сумму налога или сбора и соответствующие ей пени. Если налогоплательщик представил уточненную декларацию после проведения выездной налоговой проверки, по результатам которой в поданной налоговой декларации не были выявлены сведения не отраженные или неполностью отраженные, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога, то налогоплательщик также

освобождается от финансовой ответственности.

Указанные выше положения распространяются также на налоговых агентов.

17.4. Другие обязанности налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов

Налогоплательщики, налоговые агенты и плательщики сборов не имеют права препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими служебной деятельности. В случаях обнаружения налоговыми органами в ходе камеральной или выездной проверки нарушений налогового законодательства указанные лица должны выполнить законные требования налоговых органов об устранении выявленных нарушений.

Налоговое законодательство установило, что проверки налоговыми органами правильности уплаты налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами налогов и сборов могут проводиться не более чем за три предшествующих данной проверке года. Поэтому в обязанности налогоплательщика, плательщиками сборов и налогового агента (и физического, и юридического лица) входит *обеспечение* в течение трех лет *сохранности данных бухгалтерского и налогового учета* и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов и сборов. В течение этого же срока должна обеспечиваться сохранность документов, подтверждающих полученные доходы, а в необходимых случаях и произведенные расходы, а также уплаченные и удержанные налоги и сборы.

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

1) в течение семи дней — об открытии или закрытии счетов в коммерческих банках;

2) в срок не позднее одного месяца — о начале участия в российских или иностранных организациях;

3) в срок не позднее одного месяца — о создании, реорганизации или ликвидации обособленных подразделений на территории РФ;

4) в срок не позднее трех дней — о принятии решения об объявлении несостоятельности (банкротстве), ликвидации или реорганизации.

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

17.5. Особые обязанности налоговых агентов

Как уже отмечалось, по отдельным видам налогов на налогоплательщика законодательством не возложена обязанность рассчитывать сумму налога, а в некоторых случаях — и платить налоги самостоятельно. Речь идет о такой категории, как налоговый агент.

В соответствии с НК РФ *налоговые агенты* — это лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджетную систему страны причитающихся налогов.

В обязанности налоговых агентов входит:

1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджетную систему соответствующие налоги;

2) в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;

3) вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в соответствующие бюджеты налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;

4) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления и удерживания налогов у налогоплательщиков, а также перечисления удержанных налогов в соответствующие бюджеты.

Налоговые агенты так же, как и налогоплательщики, обязаны в течение трех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов в бюджет.

17.6. Права налогоплательщиков и плательщиков сборов

Наряду с возложенными налоговым законодательством обязанностями налогоплательщики и плательщики сборов имеют и существенные права.

При наличии соответствующих оснований, оговоренных в налоговом законодательстве по конкретному виду налогов, налогоплательщики и плательщики сборов могут использовать налоговые льготы.

Налоговое законодательство РФ не дает права исполнительным органам власти устанавливать какие-либо льготы по налогам. Они могут быть предоставлены налогоплательщикам только по закону. Льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются исключительно НК РФ. Льготы же по региональным налогам могут устанавливаться *а* отменяться как НК РФ, так и

законами РФ о налогах. В таком же порядке устанавливаются и отменяются льготы по местным налогам с той лишь разницей, что нормативные правовые акты о налогах принимают представительные органы муниципальных образований. Одновременно законодательство предоставляет Налогоплательщику или плательщику сборов право отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов.

Другое существенное право налогоплательщиков — это возможность получать отсрочку или рассрочку уплаты налогов, а также инвестиционный налоговый кредит, что в наиболее общем виде означает право на перенос установленного срока уплаты налогоплательщиком налога на более поздний срок (изменение срока). Изменение срока уплаты налога может быть осуществлено как в отношении всей подлежащей уплате суммы налога, так и ее части. Такой перенос срока является платным, т.е. на неуплаченную сумму налога, или, иначе говоря, задолженность, начисляются проценты. Кроме того, налогоплательщик должен дать гарантию своевременного погашения этой задолженности. Поэтому изменение срока уплаты налогу осуществляется, как правило, под залог имущества налогоплательщика или под поручительство юридического или физического лица.

Право на перенос срока платежа является для налогоплательщика не абсолютным.

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

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

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

Наиболее часто применяемыми в налоговой практике являются *отсрочка* или *рассрочка* по уплате налога, которые представляют собой изменение срока уплаты налога на период, не превышающий одного года, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности. С 2007 г. Правительство РФ получило право предоставлять отсрочки или рассрочки по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, на срок более одного года, но не свыше трех лет.

Отсрочка или рассрочка может быть предоставлена налогоплательщику или плательщику сборов только при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

1) причинение ему ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

2) задержка этим лицам финансирования из бюджета или оплаты выполненного ими государственного заказа;

3) угроза банкротства данного налогоплательщика в случае единовременной выплаты им налога, утверждения арбитражным судом мирового соглашения или графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления;

4) имущественное положение физического лица, исключающее возможность единовременной уплаты налога;

5) сезонный характер производства или реализации товаров, работ или услуг налогоплательщиком.

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

Налогоплательщик или плательщик сборов, имеющий необходимые обоснования для отсрочки или рассрочки налога, подает заявление о ее предоставлении с указанием оснований и приложением необходимых документов: в части уплаты федеральных налогов — в ФНС России, а в части региональных и местных налогов — в налоговые органы по месту нахождения или жительства налогоплательщика. Налоговые органы в регионах должны принять решение по согласованию с соответствующим финансовым органом о предоставлении налогоплательщику отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в течение одного месяца со дня получения заявления налогоплательщика.

По ходатайству налогоплательщика или плательщика сборов уполномоченные органы

вправе принять решение о временном (на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки) приостановлении уплаты им задолженности. Если ФНС России или налоговые органы принимают решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога, они должны указать конкретные мотивы такого отказа.

Важно подчеркнуть, что ФНС России и налоговые органы не вправе отказать налогоплательщику и плательщику сборов в отсрочке или рассрочке по уплате налога (при отсутствии обстоятельств, исключающих в принципе возможность их предоставления) в следующих случаях:

1) если ущерб причинен налогоплательщику или плательщику сборов в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы, других обстоятельств непреодолимой силы;

2) недофинансирования из бюджета или неоплаты выполненного налогоплательщиком государственного заказа.

В этих случаях отсрочка или рассрочка платежа предоставляется в пределах суммы причиненного налогоплательщику или плательщику сборов ущерба либо суммы недофинансирования или неоплаты заказа.

Поправками в налоговое законодательство налогоплательщики получили право получать в 2009 г. в отдельных случаях отсрочку или рассрочку по уплате федеральных налогов на срок до пяти лет. Указанное изменение срока уплаты одного или нескольких налогов, а также пеней и штрафов по ним может быть предоставлено исключительно по решению министра финансов РФ при возникновении следующих обстоятельств. Размер задолженности данного налогоплательщика по соответствующим налогам должен превышать 10 млрд руб., а ее единовременное погашение создавать угрозу возникновения неблагоприятных социально-экономических последствий. Для получения отсрочки или рассрочки налогоплательщик должен обратиться в Минфин России с заявлением с приложением следующих документов:

- справка налогового органа о состоянии расчетов по налогам, пеням и штрафам;
- график погашения задолженности;
- документы и сведений, свидетельствующих об угрозе возникновения неблагоприятных социально-экономических последствий в случае единовременного погашения задолженности;
- письменное согласие на разглашение сведений, составляющих налоговую тайну, связанных с рассмотрением данного заявления.

Указанное изменение срока уплаты налога, пени или штрафа является для налогоплательщика платным. На сумму отсроченной или рассроченной задолженности начисляются проценты по ставке, равной $^1/_2$ ставки рефинансирования Банка России, действовавшей за период отсрочки или рассрочки.

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

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

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

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

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

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

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

При проведении опытно-конструкторских или научно-исследовательских работ или технического перевооружения производства инвестиционный налоговый кредит предоставляется в размере 30% стоимости приобретенного этой организацией оборудования, используемого исключительно для указанных целей. Во всех остальных случаях размер кредита определяется по соглашению между налоговыми органами и заинтересованной в получении кредита организацией.

Налоговые органы обязаны принять решение по согласованию с финансовыми органами о предоставлении организации инвестиционного налогового кредита в течение одного месяца со дня получения заявления налогоплательщика. Инвестиционный налоговый кредит является для налогоплательщика платным. Поэтому в договоре о нем должен быть оговорен размер процентов, который не может быть менее $^{1}/_{2}$ и более $^{3}/_{4}$ ставки рефинансирования Банка России.

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

Других форм изменения срока уплаты налога НК РФ не предусмотрено. Также не предусмотрено право налогоплательщика на списание не оплаченных им долгов.

Говоря о правах налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, необходимо особо выделить их право обжаловать в установленном законом порядке акты налоговых органов, а также действия или бездействие их должностных *лиц*, если, по мнению налогоплательщика или налогового агента, такие акты, действия или бездействие нарушают их права. Жалобы подаются в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, а также в суд. При этом налогоплательщик имеет право одновременно или последовательно подать две жалобы — в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) и в суд. Такой порядок не применяется в случае обжалования решений налоговых органов о привлечении налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов к налоговой ответственности за налоговые правонарушения. Организации-налогоплательщики и индивидуальные предприниматели подают исковое заявление в арбитражный суд, налогоплательщики — физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, — в суд общей юрисдикции. Жалоба в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу подается в письменной форме в течение трех месяцев того дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. Эта жалоба должна быть рассмотрена этим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом.

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

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

По итогам рассмотрения апелляционной жалобы на решение налогового органа вышестоящий налоговый орган имеет право:

- оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу— без удовлетворения;

- отменить или изменить решение налогового органа полностью или частично и принять по нему новое решение;
- отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу.

По итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) имеет право вынести решение по существу, которое должно быть принято в течение одного месяца со дня ее получения.

Налоговым кодексом РФ предусмотрена возможность продления указанного срока, но не более чем на 15 дней. Такое решение может принять руководитель соответствующего налогового органа в случае возникшей необходимости в получении у нижестоящих налоговых органов документов или информации, требующихся для рассмотрения жалобы. Принятое по итогам рассмотрения жалобы решение должно быть в течение трех дней со дня его принятия направлено лицу, подавшему данную жалобу.

Налогоплательщики имеют право получать от налоговых органов по месту их учета бесплатную информацию, в том

числе и в письменной форме, о действующих в стране налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с этим законодательством правовых актах, содержащих Нормы налогового законодательства. Они также имеют право получать такую информацию о правах и обязанностях налогоплательщиков, о полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, о порядке исчисления и уплаты налогов. Кроме этого, налогоплательщикам предоставлено право получать от налоговых органов формы налоговых деклараций и расчеты по отдельным видам налогов и разъяснения о порядке их заполнения.

Впервые в российской налоговой практике в 2005 г. в НК РФ закреплено положение, дающее налогоплательщикам право получать от Минфина России и финансовых органов письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства, а также нормативных документов о налогах и сборах. Как уже говорилось ранее, в случае излишне уплаченного налогоплательщиком налога или плательщиком сборов — сбора, а также излишне взысканного с него налога или сбора налоговый орган обязан зачесть указанную сумму переплаты либо вернуть ее налогоплательщику или плательщику сборов. Соответственно этому налогоплательщик или плательщик сборов имеет право, и оно установлено НК РФ, на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, сборов, пени, штрафов.

Достаточно широкие права и полномочия предоставлены плательщикам налогов и сборов при осуществлении налоговыми органами камеральных и выездных проверок. Они, в частности, имеют право:

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

2) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

3) получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговых уведомлений и требований об уплате налогов и сборов.

Немаловажное значение имеют также предоставленные налогоплательщикам и плательщикам сборов полномочия требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении этих лиц. При этом плательщики налогов и сборов имеют право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и должностных лиц, не соответствующие НК РФ и другим федеральным законам, а также требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения налоговой тайны. Они имеют также право на возмещение налоговыми и таможенными органами в полном объеме убытков, причиненных их незаконными решениями, ₜакже незаконными действиями или бездействием должностях лиц этих органов.

Начиная с 2007 г. НК РФ *предусмотрено новое важнейшее право* налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов — непосредственное участие в процессе рассмотрения материалов налоговых проверок и других актов налоговых органов.

Контрольные вопросы

1. Какова самая главная задача налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов?
2. Что такое пеня? Кто ее начисляет и в каких случаях?
3. Как установить, исполнил ли налогоплательщик, налоговый агент и плательщик сборов налоговое обязательство?
4. Каковы основные обязанности налогоплательщика, плательщика сборов и налогового агента?
5. Что такое налоговая декларация? Кто ее составляет?
6. Кто такие налоговые агенты? Каковы их основные права и обязанности?
7. Какие основные права предоставил налогоплательщику и плательщику сборов НК РФ?
8. Какие формы переноса срока уплаты налога установлены НК РФ?
9. Что такое инвестиционный налоговый кредит?
10. Может ли инвестиционный налоговый кредит быть предоставлен по НДС?
11. Каков порядок обжалования актов налоговых органов?
12. Кто устанавливает расценки оплаты за получение налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами информации у налоговых органов о действующих налогах и порядке их исчисления и уплаты?

ГЛАВА 18. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Налоговый контроль согласно НК РФ представляет собой деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками налогов законодательства о налогах и сборах. Налоговый контроль осуществляется налоговыми органами в различных формах. Одна из них — налоговая проверка, включая проверку данных учета и отчетности. Постановка налогоплательщика на учет в налоговых органах также является формой налогового контроля. Формой налогового контроля выступает также получение различного рода объяснений налогоплательщиков, связанных с исчислением и уплатой налогов, кроме того, он может осуществляться в виде осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли).

18.1. Постановка на налоговый учет

Контроль налоговых органов за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками налогов законодательства о налогах и сборах начинается с постановки налогоплательщика на учет в налоговых органах.

Постановка на учет в налоговых органах осуществляется плательщиками налогов и сборов — юридическими лицами по месту нахождения организации или по месту нахождения ее обособленных подразделений. Физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, должны встать на налоговый учет по месту их жительства.

При этом указанные категории налогоплательщиков обязаны встать на налоговый учет также и по месту нахождения принадлежащих им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

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

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

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

Налоговый кодекс РФ обязывает налоговые органы на основе Данных и сведений, сообщаемых им органами, осуществляющими государственную регистрацию юридических лиц, недвижимого имущества и сделок с ним, самостоятельно (до подачи заявления налогоплательщиком или плательщиком сборов) принимать меры по постановке указанных лиц на налоговый учет.

Постановка налогоплательщика на налоговый учет должна быть осуществлена в течение пяти дней со дня подачи им всех необходимых документов, и в этот же срок ему выдается соответствующее свидетельство. При этом каждому налогоплательщику и плательщику сборов присваивается единый по всем видам налогов и сборов, в том числе подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, и на всей территории РФ *идентификационный номер налогоплательщика*. С этого момента идентификационный номер налогоплательщика указывается во всех направляемых налоговым органом уведомлениях, а также указывается налогоплательщиком в подаваемых им в налоговый орган декларациях, отчетах, заявлениях и других документах. Таким образом, в Российской Федерации создан единый централизованный государственный реестр налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, что существенно усиливает одну из важнейших составных частей налогового контроля в стране.

18.2. Налоговые проверки, их виды

Но основной формой контроля налоговых

органов является все-таки налоговая проверка. Налоговое законодательство установило два вида проверок, проводимых налоговыми органами: камеральные и выездные. Оба вида налоговой проверки имеют одну цель — контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов. Вместе с тем в методах и формах их проведения имеются существенные различия. При этом в организацию и проведение этих двух видов налоговых проверок внесены принципиальные изменения принятыми в 2006 г. поправками в НК РФ.

Камеральные налоговые проверки проводятся по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций, расчетов и документов, представленных налогоплательщиком, налоговым агентом или плательщиком сборов, а также других документов, имеющихся у налогового органа. Этот вид проверки может проводиться в отношении любого налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов, будь то юридическое или физическое лицо.

В отличие от них *выездные налоговые проверки* должны проводиться на территории или в помещении налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов и только в том случае, когда у указанных лиц отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной проверки, она может быть проведена по месту нахождения налогового органа.

Выездные налоговые проверки могут проводиться только в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей. Таким образом, выездная проверка не может быть осуществлена в отношении налогоплательщика — физического лица, если только он не занимается предпринимательской деятельностью.

Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налоговых органов в соответствии с их должностными обязанностями и не требует какого-либо специального решения руководителя налогового органа. Она может быть проведена в течение трех месяцев со дня представления конкретным налогоплательщиком, налоговым агентом или плательщиком сборов налоговой декларации или расчета.

В случае обнаружения по результатам камеральной проверки ошибок в налоговой декларации и расчете или противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, налоговый орган должен сообщить об этом налогоплательщику, налоговому агенту или плательщику сборов. В данном сообщении должно содержаться требование представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный налоговым органом срок.

Должностное лицо налогового органа, проводившее камеральную проверку, обязано рассмотреть представленные пояснения, а также другие документы, дополнительно представленные налогоплательщиком, налоговым агентом или плательщиком сборов. Если же после рассмотрения представленных пояснений и документов, а также в случае отсутствия пояснений выявлены факты сокрытия или занижения налогооблагаемой базы, а также сумм Причитающихся к уплате налогов, то должностное лицо налогового органа обязано составить акт проверки, идентичный акту, составляемому при выездной налоговой проверке.

С 2007 г. при проведении камеральной проверки налоговые органы не имеют права требовать у налогоплательщика предъявления дополнительных сведений и документов, не предусмотренных НК РФ. При этом Кодексом предусмотрен весьма ограниченный перечень таких материалов. В частности, налогоплательщики и плательщики сборов, использующие налоговые льготы, в ходе камеральной проверки обязаны предъявлять по требованию налогового органа документы, подтверждающие их право на данные налоговые льготы. Налоговый орган вправе также истребовать у проверяемых лиц дополнительные документы, подтверждающие правомерность возмещения НДС и произведенных по данному налогу налоговых вычетов. При проведении камеральной проверки по налогам, связанным с использованием природных ресурсов, налоговые органы имеют право запросить у налогоплательщика дополнительные документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты этих налогов.

Возникает вопрос о возможных действиях должностных лиц налоговых органов в том случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщик представил уточненную налоговую декларацию или расчет. В этом случае проводимая камеральная налоговая проверка должна быть прекращена и должна начаться новая камеральная проверка на основе уточненной налоговой декларации или расчета. При этом налоговый орган имеет право использовать документы и сведения, полученные в ходе прекращенной камеральной проверки.

В отличие от камеральной, выездная налоговая проверка должна проводиться только на основании соответствующего письменного решения руководителя налогового органа. Проводится она по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица. Решение о проведении выездной налоговой проверки организации, отнесенной к категории «крупнейший налогоплательщик», выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на

налоговый учет в качестве крупнейшего налогоплательщика.

Решение о проведении выездной налоговой проверки в обязательном порядке должно содержать следующие сведения:

- полное и сокращенное наименование или фамилию, имя и отчество налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов;
- предмет проверки, т.е. перечень налогов, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;
- периоды, за которые проводится проверка;
- должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

Как уже отмечалось, права налоговых органов при осуществлении выездных проверок существенно ограничены поправками, внесенными в НК РФ в конце 2006 г. Это относится в первую очередь к установлению четкой периодичности и продолжительности их проведения. Согласно Кодексу налоговый орган вправе в ходе выездной налоговой проверки проверить 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. Кроме того, в отношении одного налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов не может проводиться более двух выездных налоговых проверок в течение одного календарного года. Указанное ограничение может быть снято исключительно по решению ФНС России в отношении конкретного налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов.

Кроме того, выездная налоговая проверка по продолжительности не может длиться более двух месяцев. Этот срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях — до шести месяцев. Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются ФНС России.

Одновременно с этим в Кодексе оговорено, что налоговый орган вправе проводить самостоятельную выездную налоговую проверку филиалов и представительств по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и местных налогов. На проведение этих проверок распространяются те же ограничения, что были изложены выше, за исключением того, что срок проведения такой проверки не может превышать одного месяца.

Особо оговорены в НК РФ права налоговых органов на приостановление выездных налоговых проверок. Руководитель налогового органа вправе в определенных Кодексом случаях приостанавливать проведение такой проверки. В частности, приостановление проверки возможно в случае возникшей необходимости запросить по проверяемому налогоплательщику, налоговому агенту или плательщику сборов дополнительную информацию или документы у контрагентов или других лиц, располагающих подобными материалами, имеющими отношение к деятельности проверяемых лиц. В этом случае приостановление проверки возможно не более одного раза по каждому лицу, у которого запрашиваются материалы.

Приостановление проверки возможно также для получения информации от иностранных государственных органов, проведения экспертиз и перевода на русский язык документов, представленных проверяемой организацией или физическим лицом на иностранном языке.

Приостановление и возобновление проверки должно быть оформлено соответствующим решением руководителя налогового органа или его заместителя. При этом общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шести месяцев. Из этого правила есть одно исключение: срок приостановления проверки может быть увеличен на три месяца в том случае, если запрошенная от иностранных государственных органов информация не получена налоговым органом в течение шести месяцев.

На период приостановления проверки должны быть приостановлены все действия налогового органа на территории или в помещении налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов, включая истребование документов.

Проводящее выездную проверку должностное лицо налогового органа имеет право в ходе проверки запросить у проверяемого лица необходимые документы. Данный запрос осуществляется путем вручения проверяемому лицу требования о представлении документов. Проверяемое лицо обязано в 10-дневный срок представить запрашиваемые документы в виде заверенных им копий. В случае отказа представить запрашиваемые документы или непредставление их в установленный срок должностному лицу налогового органа предоставлено право произвести выемку документов. При этом следует иметь в виду, что после 1 января 2010 г. проверяющие не будут иметь права запрашивать у проверяемого документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок.

В ходе выездной налоговой проверки должностные лица налоговых органов имеют также

право потребовать представления необходимых документов или информации у контрагентов проверяемого лица или у других лиц, располагающих информацией о деятельности проверяемого налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов.

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

Если в ходе проверки у налоговых инспекторов появятся достаточные основания полагать, что документы, свидетельствующие о совершении налоговых правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены, то такие документы изымаются по акту, в котором должно быть дано обоснование необходимости изъятия документов и приведен их перечень. В последний лень проведения выездной налоговой проверки проверяющие обязаны составить справку, в которой должны быть зафиксированы предмет проверки и сроки ее проведения.

Если налогоплательщик или плательщик сборов препятствует доступу должностных лиц налоговых органов на территорию проверяемого объекта или в помещение и тем самым не дает возможности провести выездную налоговую проверку, то руководитель проверяющей группы составляет акт, который подписывают этот руководитель и проверяемое лицо. На основании такого акта налоговый орган имеет право по имеющимся у него данным о проверяемом лице или по аналогии самостоятельно определить подлежащую уплате сумму налога.

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

Налоговым законодательством предусмотрено, что в качестве *свидетеля* для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля по данному налогоплательщику, плательщику сборов или налоговому агенту. Показания свидетеля в обязательном порядке заносятся в протокол и являются важным элементом при принятии руководителем налогового органа решения по результатам проверки.

Если во время проверки возникает ситуация, когда для разъяснения каких-либо вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле, для участия в ней может быть привлечен *эксперт*. Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта. Привлечение лица в качестве эксперта осуществляется на договорной основе. Для проведения экспертизы должностное лицо налогового органа, осуществляющее выездную налоговую проверку, должно вынести специальное постановление.

В целях оказания содействия в осуществлении налогового контроля в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий налоговые органы могут на договорной основе привлекать специалистов, обладающих специальными знаниями и навыками и не заинтересованных в исходе дела. Специалисты, в частности, могут привлекаться для участия в производстве выемки у проверяемых налогоплательщиков документов и предметов.

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

Присутствие понятых необходимо при осмотре должностными лицами налоговых органов территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится проверка, а также документов и предметов. Обязательно присутствие понятых также при выемке документов и предметов, производимой в случае отказа налогоплательщика от их предъявления при проверке или непредъявления в установленный законодательством срок.

Внесенными в 2006 г. поправками в НК РФ определены порядок и условия проведения повторных выездных налоговых проверок. При этом в НК РФ дано четкое определение данного понятия. Повторной выездной налоговой проверкой налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов признается выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период. Следует особо подчеркнуть, что при проведении повторной

выездной налоговой проверки не действуют все те ограничения, которые установлены при проведении обычной выездной налоговой проверки, кроме одного. Проведением данной проверки может быть охвачен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной проверки. Вместе с тем проведение такой проверки не является абсолютным правом налоговых органов. Она может проводиться лишь *в двух особых случаях:*

1) в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего предыдущую проверку;

2) такая проверка может быть проведена налоговым органом, ранее проводившем проверку, в случае представления проверяемым лицом уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в меньшем размере, чем было заявлено ранее. Но в рамках этой повторной проверки может быть проверен только тот период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

В случае выявления в ходе повторной проверки фактов нарушения налогоплательщиком, налоговым агентом или плательщиком сборов налогового законодательства, которые не были выявлены при проведении первоначальной проверки, к указанным лицам не могут быть применены налоговые санкции. Санкции применяются только в случае выявленного сговора между проверяемым лицом и должностным лицом налогового органа.

До 2006 г. в НК РФ не были четко прописаны порядок и процедуры оформления результатов налоговой проверки, порядок рассмотрения дел о налоговых правонарушениях, а также принятия решений налоговым органом по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки. Это серьезно осложняло и без того непростые взаимоотношения проверяющих и проверяемых, вызывало необходимость рассмотрения итогов налоговых проверок в арбитражных судах. Внесенными в середине 2006 г. в часть первую НК РФ поправками эти недостатки были устранены.

По результатам выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов составляется акт налоговой проверки по установленной форме. В ходе проведения камеральной налоговой проверки в случае нарушений налогового законодательства в течение 10 дней после ее завершения также должен быть составлен акт по установленной форме. Указанные акты подписываются должностными лицами налоговых органов и руководителями проверяемой организации либо индивидуальным предпринимателем.

В НК РФ установлены четкие требования к оформлению подобных актов налоговой проверки. Непременным условием является отражение в акте таких данных, как дата подписания акта, наименование проверяемого лица, фамилия, имя, отчество и должность лиц, проводивших проверку, перечень представленных в ходе проверки документов, наименование налога, по которому проводилась проверка, и некоторых других сведений. В акте в обязательном порядке должны найти отражение документально подтвержденные факты нарушений налогового законодательства, выявленные в ходе проверки, или запись об их отсутствии. Завершается акт выводами и предложениями проверяющих по устранению выявленных нарушений. Если НК РФ предусмотрена ответственность за выявленные в ходе проверки нарушения, то в акте должны быть отражены ссылки на соответствующие статьи Кодекса.

Акт налоговой проверки в течение пяти дней с даты этого акта вручается проверяемому лицу или его представителю под расписку или передается иным способом, отражающим дату его получения. В том случае, если проверяемая организация или физическое лицо не согласны с изложенными в акте фактами нарушений или с выводами и предложениями проверяющих, они могут в течение 15 дней со дня получения акта проверки представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения.

Акт налоговой проверки и возражения по нему должны быть рассмотрены с участием представителей проверенного налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов (при их желании) руководителем налогового органа или его заместителем, а решения по ним должны быть приняты в течение 10 дней после даты получения налоговым органом возражений по акту проверки. При этом проверенная организация и физическое лицо должны быть извещены о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки. Установленный срок рассмотрения материалов проверки может быть продлен, но не более чем на один месяц.

В ходе рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель налогового органа или его заместитель обязан установить, имели ли место нарушения налогового законодательства и образуют ли они состав налогового правонарушения. При установлении фактов нарушения должно быть определено наличие оснований для привлечения налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов к ответственности за совершение налогового правонарушения. Руководитель налогового органа или его заместитель должен выявить также наличие

или отсутствие обстоятельств, исключающих вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения, а также обстоятельств, смягчающих или отягощающих его ответственность за совершение налогового правонарушения.

В ходе рассмотрения материалов налоговой проверки может быть принято решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля, таких, как истребование документов, допрос свидетеля, проведение экспертизы. Указанные дополнительные мероприятия проводятся с целью получения дополнительных доказательств для подтверждения или отсутствия фактов совершения нарушений налогового законодательства.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель налогового органа или его заместитель выносит одно из двух соответствующих решений:

1) налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент может быть привлечен к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;

2) принимается решение об отказе от привлечения проверяемого лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В случае принятия решения о привлечении налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель налогового органа обязан изложить обстоятельства совершенного им налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой. При этом в решении должна быть ссылка на соответствующие документы и другие сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства. Кроме того, руководитель налогового органа обязан изложить в решении также и доводы, приводимые налогоплательщиком, налоговым агентом или плательщиком сборов в свою защиту, и результаты проверки этих доводов. В результате рассмотрения всех обстоятельств должно быть четко сформулировано решение руководителя налогового органа о привлечении проверяемого лица к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые к налогоплательщику меры ответственности. В конце этого решения в обязательном порядке указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф. Если же по итогам рассмотрения материалов налоговой проверки руководителем налогового органа будет принято решение об отказе в привлечении проверяемого лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, то в данном решении должны быть четко изложены обстоятельства для такого отказа.

Решение о привлечении или отказе в привлечении налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов к ответственности за совершение налогового правонарушения вступает в силу по истечении 10 дней со дня его вручения проверяемому лицу. Если указанные лица подадут апелляционную жалобу на принятое налоговым органом решение, то последнее может вступить в силу со дня его утверждения (полностью или частично) вышестоящим налоговым органом.

При этом руководителям налоговых органов НК РФ предоставил право принять соответствующие меры, обеспечивающие возможность исполнения данного решения. Подобные меры принимаются в том случае, если есть достаточные основания полагать, что их непринятие может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение принятого решения и соответственно взыскание недоимки, пеней и штрафов.

В качестве таких обеспечительных мер могут выступать:

- запрет на отчуждение или на передачу в залог имущества налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов без согласия налогового органа;
- приостановление операций по счетам в банках.

Подробное изложение в НК РФ процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки сделано отнюдь не случайно. Дело в том, что нарушение существенных условий данной процедуры является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом принятого налоговым органом решения о привлечении или отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. В Кодексе установлено, что к таким существенным условиям относится, прежде всего, обеспечение возможности проверенного лица участвовать в рассмотрении материалов проверки и представлять необходимые объяснения. Основанием для отмены решения налогового органа может послужить также любое другое нарушение процедуры рассмотрения материалов проверки, если оно привело или могло привести к принятию налоговым органом неправильного решения.

Впервые с момента принятия в 2006 г. НК РФ в нем четко изложен порядок обжалования налогоплательщиком, налоговым агентом или плательщиком сборов принятых налоговым органом решений по итогам проведенной налоговой проверки.

Установлено, что налогоплательщик, налоговый агент или плательщик сборов может обжаловать принятое налоговым органом, но не вступившее в силу решение, в вышестоящий налоговый орган путем подачи апелляционной жалобы. При этом Кодексом установлено, что если вышестоящий налоговый орган не отменяет решение нижестоящего налогового органа, то оно вступает силу после его утверждения вышестоящим налоговым органом. В случае изменения вышестоящим налоговым органом решения нижестоящего налогового органа данное решение с учетом внесенных изменений вступает в силу со дня принятия соответствующего решения вышестоящим налоговым органом.

Вступившее в силу решение налогового органа, не обжалованное в апелляционном порядке, может быть также обжаловано в вышестоящий налоговый орган. При этом НК РФ предоставил право вышестоящему налоговому органу приостановить исполнение обжалуемого решения.

Внесенными в 2006 г. поправками в НК РФ кардинальным образом изменен порядок судебного обжалования налогоплательщиком, налоговым агентом или плательщиком сборов принятого налоговым органом по материалам налоговой проверки решения о привлечении проверяемого лица к ответственности за совершение налогового правонарушения. Если раньше перечисленные выше лица могли обратиться с иском в арбитражный суд параллельно с обращением в вышестоящий налоговый орган, то теперь обжалование такого решения налогового органа в судебном порядке стало возможным только после обжалования данного решения в вышестоящем налоговом органе.

Только после принятия мотивированного решения о привлечении налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов к ответственности за нарушение налогового законодательства ему может быть направлено требование об уплате пени и штрафа.

Принципиально новым во взаимоотношениях налоговых органов и налогоплательщиков явилась отмена с 2007 г. действовавшей до этого в НК РФ нормы об обязательном судебном порядке взыскания с налогоплательщиков — организаций и индивидуальных предпринимателей штрафных санкций за нарушение налогового законодательства.

Судебный порядок взыскания штрафов за нарушение налогового законодательства сохранен только в отношении физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, а также организаций, которым открыты лицевые счета в органах федерального казначейства. После вынесения решения о привлечении этих лиц к ответственности за нарушение налогового законодательства налоговый орган должен обратиться в суд с исковым заявлением о наложении на них налоговой санкции. При этом до обращения в суд налоговый орган обязан предложить налогоплательщику, налоговому агенту или плательщику сборов добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. Обращение в суд производится налоговым органом только в случае, если налогоплательщик отказался добровольно уплатить сумму налоговой санкции или же пропустил установленный в требовании срок уплаты штрафной санкции.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции с организации подается налоговым органом в арбитражный суд, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, — в суд общей юрисдикции. К исковому заявлению в обязательном порядке должны быть приложены решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки.

Контрольные вопросы

1. Какие формы налогового контроля действуют в Российской Федерации?
2. Каков порядок постановки налогоплательщика, плательщика сборов и налогового агента на учет в налоговом органе?
3. Что такое идентификационный номер налогоплательщика?
4. Какие виды налоговых проверок установлены НК РФ? В чем их принципиальные различия?
5. Какие документы составляются по результатам камеральной и выездной налоговых проверок?
6. Какие решения может принять руководитель налогового органа при рассмотрении результатов выездной налоговой проверки?
7. Какова процедура рассмотрения материалов налоговой проверки?
8. Каков порядок обжалования решений, принятых налоговым органом, о привлечении проверяемого лица к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения?

ГЛАВА 19. НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ

19.1. Понятие налогового правонарушения

До принятия части первой НК РФ действовали чрезмерно жесткие нормы ответственности за налоговые правонарушения. При этом указанные нормы применялись в условиях недостаточной четкости и расплывчатости формулировок составов налоговых нарушений при отсутствии ясного и четкого налогового законодательства и предупредительных процедур. Кроме того, зачастую не закон, а налоговые инспекторы и их руководители определяли сам факт нарушения налогоплательщиком, налоговым агентом или плательщиком сборов налогового законодательства и соответственно размер штрафных санкций за это нарушение.

Процедура определения нарушения законодательства о налогах была чрезмерно проста для налоговых органов, они зачастую сами могли трактовать налоговое законодательство, при том, что отсутствовала четкая и ясная процедура доведения до каждого налогоплательщика многочисленных и нередко противоречивых циркуляров, которые издавали уполномоченные органы исполнительной власти. Вследствие этого, а также непомерно раздутых размеров штрафных санкций не только за уклонение от уплаты налогов, но и за неточность или небрежность при составлении налоговых отчетов, а то и просто за ошибку в расчете налогов налогоплательщики сурово наказывались. Все это привело к тому, что к моменту принятия НК РФ задолженность организаций-налогоплательщиков во все виды бюджетов и внебюджетные фонды по штрафам и пеням оказалась в два раза больше, чем основная недоимка предприятии. Поэтому при подготовке и принятии НК РФ было принято решение о существенном снижении размеров штрафов и пеней, а также о дифференциации ответственности за налоговые нарушения. В результате в НК РФ установлено порядка 30 видов составов налоговых правонарушений, в то время как до принятия Кодекса их было фактически только два. В одних случаях меры ответственности устанавливаются в процентном отношении к сумме налоговых нарушений, а в других — в четко фиксированной сумме.

Принципиально новым в НК РФ является и то, что впервые в российской налоговой практике дано достаточно четкое определение понятия налогового правонарушения.

Налоговым правонарушением является виновно совершенное противоправное (в нарушение налогового законодательства) действие или бездействие налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов, за которое НК РФ установлены соответствующие меры ответственности.

К налогоплательщикам, налоговым агентам и плательщикам сборов, вина которых в совершении налогового правонарушения доказана, применяются налоговые санкции. *Налоговая санкция* представляет собой меру ответственности за совершение налогового правонарушения. Она устанавливается и применяется в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, установленных НК РФ.

19.2. Принципы привлечения к ответственности

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

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

свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении, возложена на налоговые органы;

- все сомнения в виновности налогоплательщика в совершении налогового правонарушения согласно НК РФ всегда должны толковаться в их пользу.

19.3. Обстоятельства, исключающие или смягчающие вину

Принципиально новым моментом при определении меры ответственности налогоплательщика за нарушение налогового законодательства является установление НК РФ двух форм их вины в совершении противоправного действия или бездействии: умышленное правонарушение и правонарушение, совершенное по неосторожности.

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

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

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

Одновременно установлены определенные обстоятельства, при наличии которых налогоплательщик *не несет ответственности* за нарушение налогового законодательства:

1) вину налогоплательщика исключают действия, совершенные должностным лицом вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;

2) налогоплательщик не несет ответственности за те нарушения налогового законодательства, которые являются следствием выполнения письменных разъяснений по вопросам применения налогового законодательства, данных финансовым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции. Указанное положение не применяется в том случае, если данные письменные разъяснения были основаны на неполной или недостоверной информации, предоставленной налогоплательщиком;

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

Кроме этих трех положений судом или налоговым органом в ходе рассмотрения соответствующих дел могут быть признаны и другие обстоятельства, исключающие вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения.

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

Обстоятельством, *смягчающим* ответственность за нарушение налогового правонарушения, является, в частности, совершение правонарушений вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств, а также под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости, а также тяжелое материальное положение физического лица. Судом могут быть признаны смягчающими и другие, не поименованные в НК РФ обстоятельства. При наличии у налогоплательщика хотя бы одного из указанных смягчающих ответственность обстоятельств размер финансового штрафа уменьшается не менее чем в два раза по сравнению с тем размером, который установлен НК РФ.

Одновременно с этим НК РФ установлено и обстоятельство, *отягчающее* ответственность. Таковым является совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение. При наличии отягчающих обстоятельств размер штрафа увеличивается в два раза. Если налогоплательщик совершил не менее двух налоговых правонарушений, то налоговые санкции применяются к нему за каждое такое правонарушение в отдельности. Налоговым кодексом РФ установлен и период времени, в течение которого налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании штрафа с виновного лица. Суд примет к рассмотрению заявление налогового органа только в том случае, если со дня истечения срока исполнения требования об уплате штрафа налогоплательщиком, налоговым агентом и плательщиком сборов прошло не более шести месяцев. Если указанный срок пропущен налоговым органом по уважительной причине, то суд может восстановить срок подачи данного искового заявления.

19.4. Виды налоговых правонарушений и санкции

Основные виды нарушений налогового законодательства и ответственность налогоплательщиков и плательщиков сборов за их совершение приведены в табл. 19.1.

Таблица 19.1. Ответственность налогоплательщиков и плательщиков сборов за нарушение налогового законодательства

Виды налогового правонарушения	Налоговая санкция
Нарушение срока подачи заявления о постановки на учет в налоговом органе при отсутствии признаков налогового правонарушения	5 тыс. руб.
Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе на срок более 90 календарных дней	10 тыс. руб.
Осуществление предпринимательской деятельности без постановки на учет в налоговом органе	10% полученных за этот период доходов, но не менее 20 тыс. руб.
Осуществление предпринимательской деятельности без постановки на налоговый учет в течение более 90 календарных дней после установленного срока (уклонение от постановки на налоговый учет)	20% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 календарных дней, но не менее 40 тыс. руб.
Нарушение срока предоставления в налоговый орган информации об открытии или закрытии счета в банке	5 тыс. руб.
Непредставление в установленный срок налоговому органу по месту учета налоговой декларации: при нарушении срока представления декларации до 180 дней при нарушении срока представления декларации более 180 дней	5% суммы налога, подлежащего уплате по этой декларации, за каждый просроченный месяц, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб.; 30% суммы налога, подлежащего уплате, и 10% суммы налога за каждый полный и неполный месяц начиная со 181-го дня
Грубое нарушение учета доходов, расходов и объектов налогообложения (отсутствие первичных документов, регистров бухгалтерского учета, систематическое несвоевременное или неправильное отражение в учете и отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений): совершенное в течение одного налогового периода; совершенное в течение более одного налогового периода; повлекшее занижение дохода	 5 тыс. руб.; 15 тыс. руб.; 10% суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. руб.
Нарушение правил составления налоговой декларации (несвоевременное и неправильное отражение доходов и расходов, источников доходов, исчисленной суммы налога или сбора)	5 тыс. руб.
Неуплата или неполная уплата сумм налогов или сборов в результате занижения налоговой базы или неправильного исчисления налогов или сборов: выявленные налоговым органом при выездной проверке совершенные умышленно	 Штраф в размере 20% неуплаченной суммы налога; штраф в размере 40% неуплаченной суммы налога
Незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового *органа,* проводящего налоговую проверку на территорию или в помещение налогоплательщика	5 тыс. руб.
Несоблюдение порядка владения, пользования или распоряжения имуществом, на которое наложен арест	10 тыс. руб.
Непредставление в срок налогоплательщиком, налоговым агентом или плательщиком сборов документов или иных сведений, предусмотренных налоговым законодательством	50 руб. за каждый непредоставленный документ

С 1 января 2007 г. выделен еще один вид налогового правонарушения и ответственности за его совершение. Он касается нарушения налогоплательщиком установленного НК РФ порядка регистрации в налоговом органе игровых столов, игральных автоматов, касс тотализатора, касс букмекерской конторы или порядка регистрации изменений количества данных объектов. В этом случае на налогоплательщика налагается штраф в трехкратном размере ставки налога на игорный бизнес, установленный для соответствующего объекта налогообложения. Если же указанные нарушения совершаются более одного раза, то в этом случае на нарушителя налагается штраф в шестикратном размере ставки данного налога, установленного для соответствующего объекта налогообложения.

Как очевидно из приведенных в табл. 19.1 данных, с принятием НК РФ не произошло резкого увеличения числа видов правонарушений, за совершение которых на налогоплательщика налагаются штрафные санкции. Все эти виды нарушений присутствовали в налоговом законодательстве, действовавшем до принятия НК РФ. Другое дело, что за эти правонарушения, причем независимо от того, совершены ли они предумышленно или неумышленно и имелись ли при этом смягчающие обстоятельства, существовали практически два вида наказаний, причем весьма существенных. Таким образом, любое правонарушение могло привести к банкротству налогоплательщика. Действующая в настоящее время система налоговых санкций, применяемых к налогоплательщику, существенно дифференцирована и в значительной степени смягчена.

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

Налоговым кодексом РФ кроме ответственности непосредственно налогоплательщиков установлены также налоговые санкции за нарушение законодательства и для других участников налоговых отношений. В частности, за невыполнение налоговым агентом возложенных на него обязанностей налагается штраф в размере 20% суммы, подлежащей перечислению. В случае если эксперт, переводчик или специалист отказываются от участия в проведении налоговой проверки, они могут быть наказаны штрафом в размере 500 руб. За дачу экспертом заведомо ложного заключения штраф составляет 1000 руб.

Особое место в налоговом законодательстве отведено ответственности коммерческих банков за нарушение ими обязанностей, возложенных на них налоговыми законами. В частности, за открытие банком счета налогоплательщику без предъявления последним свидетельства о постановке на учет в налоговом органе или при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица на коммерческий банк налагается штраф в размере 20 000 руб. Кроме того, в случае несообщения банком в установленный срок налоговому органу сведений об открытии, изменении реквизитов или закрытии счета организацией или индивидуальным предпринимателем с этого банка взыскивается штраф в размере 40 000 руб.

При нарушении банком установленного срока исполнения поручения налогоплательщика о перечислении налога, сбора, пеней или штрафа с банка взыскивается штраф в размере $^{1}/_{150}$ ставки рефинансирования Банка России, но не более 0,2% за каждый день просрочки. Если же банк совершил действия, создавшие ситуацию отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, в отношении которого в банке находится инкассовое поручение налогового органа, то на банк налагается штраф в размере 30% не поступившей в результате таких действий суммы налогов, сборов, пений и штрафов.

Если у банка имеется решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, а банк исполнил поручение последнего на перечисление средств с этого счета, с банка взыскивается штраф в размере 20% перечисленной суммы, но не более суммы задолженности налогоплательщика в бюджет, а при отсутствии задолженности — в размере 10 тыс. руб.

Неисполнение банком в установленный срок инкассового поручения налогового органа о перечислении со счета налогоплательщика (при наличии на нем достаточных денежных средств) суммы налога, сбора, пеней или штрафа влечет за собой взыскание пени в размере $^{1}/_{150}$ ставки рефинансирования Банка России, но не более 0,2% за каждый день просрочки.

В случае непредставления коммерческим банком по мотивированному запросу налогового органа справки по операциям и счетам организаций или граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в установленный НК РФ срок с банка взыскивается штраф в размере 10 тыс. руб.

Так же как и с налогоплательщика-организации, взыскание указанных налоговых санкций с банков начиная с 2007 г. осуществляется без решения судебных органов.

Контрольные вопросы

1. Что такое налоговое правонарушение? Сколько их видов установлено в НК РФ?
2. Какие основополагающие принципы привлечения налогоплательщика, налогового агента и плательщика сборов к ответственности установлены в НК РФ?
3. В каких случаях налогоплательщик, налоговый агент или плательщик сборов не может быть привлечен к ответственности за налоговое правонарушение?
4. Какие налоговые санкции установлены за основные виды налоговых правонарушений?
5. В чем состоит принципиальное отличие установленной НК РФ системы санкций от действовавшей ранее?
6. Какова ответственность коммерческих банков за нарушение возложенных на них обязанностей?

ГЛАВА 20. ПРОБЛЕМЫ ЗАВЕРШЕНИЯ НАЛОГОВОЙ РЕФОРМЫ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

20.1. Основные причины длительности реформенных преобразований

Как уже отмечалось, начало проведения налоговой реформы в Российской Федерации не было в достаточной степени обеспечено разработкой и утверждением концептуальных положений ее проведения. Поэтому налоговая реформа, особенно в первые годы, проводилась методом проб, ошибок и последующего их исправления и больше походила на масштабный эксперимент, чем на серьезную программу действий. Достаточно сказать, что в принятой в 1998 г. первой редакции НК РФ предусматривалось включение в налоговую систему страны 28 видов налогов и сборов. Только в 2004 г., т.е. по истечении более пяти лет после вступления в действие части первой НК РФ, вступили в действие ст. 13—15, устанавливающие перечень федеральных, региональных и местных налогов и сборов. В настоящий момент российская налоговая система насчитывает всего 13 налогов и сборов, не считая налогов, уплачиваемых плательщиками, перешедшими на специальные режимы налогообложения.

Об отсутствии концепции налоговой реформы говорит также тот факт, что поправки в часть первую НК РФ стали поступать еще 1998 г., т.е. сразу после ее принятия и до вступления в действие. В общей сложности в Государственную Думу поступило более 330 поправок, из которых 126 были приняты и вступили в действие с 1 июля 1999 г. Одновременно с этим Правительство РФ также одобрило поправки еще в 36 из 142 статей части первой НК РФ, т.е. предлагались изменения в каждую четвертую статью. При этом поправок рассматривалось намного больше, но были одобрены самые неотложные. Наряду с чисто техническими поправками было много принципиальных, в том числе такие, как: факт уплаты налога, презумпция невиновности налогоплательщиков, понятие аффилированных лиц, определение цены товара в целях налогообложения и целый ряд других. Фактически речь шла об основополагающих моментах главного налогового закона страны. При этом многие из нерассмотренных в первые годы налоговой реформы проблем части первой НК РФ длительное время продолжали существовать, а некоторые до сих пор остаются нерешенными.

К решению этих проблем законодатели вернулись лишь в 2006 г., когда в часть первую НК РФ были внесены серьезные уточнения и дополнения, принципиально изменившие многие положения взаимоотношений государства и налогоплательщиков. Вместе с тем до конца решить все накопившиеся в части первой Кодекса проблемы пока не удалось.

После многочисленных экспериментов, допущенных и исправленных ошибок, неоднократных изменений, внесенных в принятые главы НК РФ, в настоящее время имеется существенная основа для завершения формирования налоговой системы страны.

Осталось, казалось бы, сделать небольшие шаги, и страна будет иметь постоянную, четко оформленную и научно обоснованную налоговую систему. Но это лишь на первый взгляд. Думается, что до формирования такой системы еще достаточно далеко. Оснований для подобного утверждения, к сожалению, достаточно.

В экономической науке и практике не сложилось четкого понимания того, что же можно считать налогом. Подробно данная проблема рассмотрена в гл. 1 данного учебника. Между тем экономически правильное определение понятия налога имеет существенное значение, поскольку точное уяснение содержания категории «налог» способствует обоснованному и единообразному применению норм законодательства, определяющих право частной собственности налогоплательщика. Кроме того, понятие налога Должно быть одной из отправных точек при разработке законов, Регулирующих порядок установления и взимания как налоговых, так и неналоговых платежей. Четкое понимание термина «налог» позволяет праводопустимо ограничить объем полномочий и компетенцию как налогоплательщиков, так и контролирующих органов.

Одним из наиболее принципиальных и не решенных до конца вопросов является вопрос о «наполнении» российской налоговой системы.

Во-первых, до сих пор не принята последняя (если исходить из положений ст. 13—15 части первой НК РФ) глава НК РФ, посвященная налогу на имущество физических лиц. И связано это не с какими-то техническими проблемами. Сложность состоит в том, что до сих пор отсутствует четкое понимание того, как определять рыночную стоимость имущества физических лиц. Поэтому для разработки и принятия данной главы НК РФ потребуется еще несколько лет. Но и после принятия этой последней главы предстоит вносить изменения в налоговую систему страны в связи с необходимостью замены трех налогов (земельного, на имущество юридических и физических лиц) единым налогом на недвижимость. А это, как нас убедил эксперимент, проводившийся более 10 лет без видимых серьезных результатов в Твери и Нижнем Новгороде, дело не такое простое.

Во-вторых, требует окончательного разрешения следующий серьезный вопрос — о статусе

таможенной пошлины. После внесения поправок в НК РФ в связи с отменой Закона об основах налоговой системы таможенная пошлина была выведена из российской налоговой системы. Между тем, никаких серьезных правовых и экономических оснований для ее исключения из системы налогов не имеется, о чем мы подробно говорим в соответствующей главе учебника, посвященной порядку исчисления и уплаты данного платежа.

В-третьих, до настоящего времени отсутствуют научная концепция и правовые основания включения или не включения тех или иных сборов в налоговую систему страны. Вследствие этого многие существующие в стране сборы являются нелегитимными в связи с тем, что они обладают всеми признаками сбора, данного в НК РФ, но не включены в систему налогов и сборов.

И *в-четвертых,* еще один, пожалуй, последний, но не менее серьезный вопрос завершения формирования российской налоговой системы. Речь идет, как это ни покажется парадоксальным, о дальнейшем существовании самого большого и даже, можно сказать, бюджетообразующего налога в российской налоговой системе — налога на добавленную стоимость. В последнее время некоторые отечественные экономисты, среди которых есть и представители Администрации Президента РФ, депутаты Государственной Думы и члены Совета Федерации, а также отдельные ученые, стали все чаще поднимать вопрос о необходимости и экономической целесообразности замены данного налога налогом с продаж. При этом они, как правило, увязывают данный вопрос с имеющимися проблемами администрирования НДС и огромными потерями при его зачислении в бюджетную систему страны. Одновременно делаются попытки доказать якобы имеющиеся преимущества налога с продаж по сравнению с НДС. Начавшееся «наступление» на НДС лишний раз показывает, что в построении российской налоговой системы не все гладко. Предстоит серьезная экономическая дискуссия о роли и месте налога на добавленную стоимость и налога с продаж, которая должна завершиться принятием политического решения. На наш взгляд, итоги этой дискуссии убедительно докажут преимущества налога на добавленную стоимость, которыми сегодня мы не можем воспользоваться исключительно из-за недостатков его администрирования и пробелов в налоговом законодательстве.

Только после решения изложенных выше проблем можно будет говорить о том, что в нашей стране построена цивилизованная налоговая система.

20.2. Проблема реализации НК РФ как закона прямого действия

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

Если рассматривать итоги первого десятилетия осуществления налоговой реформы с точки зрения *унификации законодательных и нормативных документов,* то можно констатировать, что Данная задача решена весьма и весьма неполно. Налоговый кодекс РФ представляет собой в настоящее время не вполне совершенный документ, с наличием правовых и финансовых коллизий, который с самого начала нуждался и до сих пор нуждается в серьезной доработке. Однозначно, что закон прямого действия должен давать окончательные ответы на все вопросы, возникающие в практике налогового администрирования при исчислении и уплате любого налога. При наличии НК РФ у правительства, министерств и ведомств не должно быть права издавать какие-либо нормативные документы, трактующие налоговое законодательство.

Между тем, в самом НК РФ решение многих вопросов, которые должны определяться непосредственно в рамках закона, нередко передается на усмотрение исполнительной власти. В частности, в ст. 149 гл. 21 «Налог на добавленную стоимость», посвященной освобождению от налогообложения отдельных операций, предусмотрено восемь положений, предоставляющих Правительству РФ право разрабатывать порядок и условия получения соответствующей льготы. Подобное можно найти во многих главах части второй НК РФ.

Вместо того чтобы сделать НК РФ действительно законом прямого действия, в 2004 г. была принята ст. 34.2 НК РФ, согласно которой Минфину России было предоставлено право давать письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства. А по законодательству РФ и нормативным актам органов местного самоуправления разъяснения дают их органы

исполнительной власти. Указанным правом исполнительные органы успешно пользуются, разъяснения различных положений НК РФ Минфином России издаются практически ежедневно. Тем самым фактически осуществлен возврат к положениям Закона об основах налоговой системы, дававшего право органам исполнительной власти трактовать нормы налогового законодательства. В этих условиях нарушается один из основополагающих признаков налогообложения — его законодательное установление, поскольку разъяснения Минфина России фактически становятся нормативными актами и используются налоговыми органами в контрольных мероприятиях, а арбитражные суды, как правило, руководствуются ими при вынесении решений.

О необходимости серьезного регулирования, дополнения и расширения толкования многих положений НК РФ говорит и усилившаяся роль *судебных органов* в трактовке положений налогового законодательства.

В условиях неурегулированности и несовершенства российских налоговых правоотношений нередко создается ситуация, когда в одном субъекте РФ один и тот же вопрос решен судом в пользу налогоплательщика, а в другом — в пользу контролирующего органа. В нашей стране отсутствует, как это имеет место, например, в Великобритании, прецедентное право. Тем не менее, в практике российских налоговых правоотношений широко используются такие нормативные документы, как решения Высшего Арбитражного Суда РФ по обобщению судебной практики, которые стали для судов руководством к действию. В результате, к сожалению, существенно ограничивается правовое значение Кодекса.

Нередко можно слышать, что наше налоговое законодательство очень сложное, громоздкое и в нем сложно ориентироваться. Это не так, у нас достаточно примитивное законодательство. В США, например, закон о подоходном налоге в 2006 г. содержал 66 498 страниц, при том, что весь НК РФ занимает чуть более 700 страниц. Естественно, что подобный объем данного документа не может вместить всех проблем налогового законодательства, вследствие чего в нем много противоречий и недосказанностей.

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

20.3. Проблемы исчисления и уплаты отдельных налогов

Несмотря на то что с момента начала проведения налоговой реформы прошло более 10 лет, до настоящего времени не решены отдельные принципиальные теоретические и практические вопросы исчисления и уплаты отдельных конкретных налогов и сборов. Вследствие недостаточно глубокой проработки и научного обоснования отдельных положений части второй НК РФ, посвященных установлению и взиманию конкретных налогов, поправки в принятые за годы реформы главы Кодекса по объему давно уже превысили объем самих этих глав. Многие принятые и вступившие в действие главы Кодекса вскоре переписываются практически заново.

Несмотря на вносимые почти ежегодно поправки в порядок исчисления и уплаты НДС, до настоящего времени не решены назревшие проблемы администрирования данного налога, поступления в бюджет по которому на порядок ниже, чем это вытекает из созданной налоговой базы. Установленный порядок вычетов уплаченного поставщику НДС создал для налоговых органов серьезные трудности контроля за полнотой и своевременностью расчета и поступлений данного налога в бюджет.

Недобросовестные налогоплательщики стали создавать в цепочке поставок товаров подконтрольные посреднические «фирмы-однодневки», которые, получив от покупателя, т.е. от своего создателя, оплату товара (как правило, по завышенным ценам) и наряду с его стоимостью также и соответствующую сумму НДС, не внося полученный налог в доход бюджета, прекращают свое существование. Создатель же «фирмы-однодневки» требует на вполне законном основании возмещения сумм НДС, уплаченных «фирме-однодневке». В российской экономике подобные схемы приобрели массовый характер, вследствие чего суммы изъятых из бюджета средств ежегодно существенно возрастают и исчисляются сотнями миллиардов рублей.

За 2000—2007 гг. сумма возмещения НДС экспортерам из федерального бюджета увеличилась с 97,4 млрд руб. в 2000 г. до 745,7 млрд руб., или более чем в 7,6 раза, при увеличении экспорта российской продукции чуть более чем в три раза. Еще более серьезна и масштабна эта проблема в части вычетов НДС по внутренним операциям. Если в 2002 г. они составляли «всего» 2,9 трлн руб., или 78,8% начисленной суммы налога, в 2005 г. — 7,4 трлн руб. (84,3%), то в 2007 г. указанные вычеты возросли до 13,7 трлн. руб. (87,8%). Эта тенденция продолжится, к сожалению, и в

ближайшей перспективе. На 2009 г. вычеты по НДС планируются в сумме 21,5 трлн руб. и на 2010 г. — в сумме 25,1 трлн руб., или 89,5%. В этих условиях в рамках действующего налогового законодательства могут возникнуть обстоятельства, при которых суммы налога, начисленные к уплате в бюджет, и суммы налога, принятые к вычету, окажутся равными, что противоречит экономическому смыслу и сути НДС Другими словами, формально данный налог будет существовать, но деньги по нему в бюджет поступать не будут. И это может произойти (если сохранятся нынешние темпы роста возмещения) менее чем через пять лет.

По решению указанной проблемы ведутся широкие дискуссии, как среди ученых, так и среди практиков. Одни экономисты предлагают ужесточить контроль налоговых органов за своевременностью внесения в бюджет сумм НДС. Вносились даже предложения по увеличению до шести месяцев срока проверки налоговым органом обоснованности сумм НДС, подлежащих возмещению, и соответствующему изменению срока возврата средств из бюджета при экспортных поставках. Но, как показывает опыт, усиление контрольных функций не дает практического результата, поскольку к моменту обнаружения сбоя в цепочке платежей «фирма-однодневка» уже бывает ликвидирована. Соответственно нет и неуплаченных в бюджет сумм НДС. Кроме того, данная мера серьезно подрывает финансовое положение добросовестных экспортеров в связи с длительной задержкой положенного им возмещения из бюджета суммы НДС.

Наиболее приемлемым, на наш взгляд, является механизм так называемых НДС-счетов, суть которого состоит в том, чтобы получаемые от покупателя суммы НДС зачислялись не на расчетный счет организаций, а на специальный счет, с которого нельзя было бы взять деньги для иных целей, кроме уплаты НДС поставщику, а также причитающихся бюджету налогов.

Предложенный механизм НДС-счетов вызвал широкую дискуссию среди ученых и практиков. Но пока продолжаются дискуссии, темпы роста НДС продолжают снижаться, что ставит под угрозу сам факт существования данного налога.

Сохраняется определенная неясность в проведении необходимых и неизбежных преобразований акцизного налогообложения нефтепродуктов, алкогольной продукции и табачных изделий. До сих пор не удалось создать эффективную систему взимания акцизов на указанную продукцию. В первую очередь необходимо отметить, что установленная система акцизного налогообложения в Российской Федерации является сложной и трудной в администрировании. Одновременно с этим, как показывает опыт ее функционирования, она недостаточно эффективна не только с фискальной точки зрения, но и зачастую с позиций налогоплательщика. Не случайно данная глава НК РФ изменяйся в последние годы практически ежегодно, а нередко переписывается заново.

Особенно часто подвергается изменениям порядок взимания акциза на нефтепродукты. До 2003 г. основными плательщиками данного акциза являлись нефтеперерабатывающие предприятия. С 2003 г. в целях обеспечения равномерного распределения доходов от данного налога по территории страны и обеспечения бюджетов РФ финансовыми ресурсами на дорожное строительство была введена принципиально новая система взимания акцизов. Основными налогоплательщиками стали организации розничного и оптового звена.

Первый же год функционирования этой системы показал полное отсутствие эффективности, поскольку она создала условия для ухода от налогообложения путем получения возмещения акцизов, не уплаченных в бюджет, по схемам, действующим по НДС. В значительных размерах начала расти задолженность по этому налогу. Усилилась неравномерность поступления акциза в разрезе РФ. Большинство из них понесло серьезные потери в доходных источниках.

В результате новая система потребовала серьезных уточнений, что и было сделано уже на следующий год. Вследствие этого 90% акциза на нефтепродукты стали централизоваться в федеральном бюджете с последующим перераспределением между субъектами РФ вне всякой связи с потреблением на соответствующей территории нефтепродуктов. Но это не решило всех проблем. Во-первых, еще более усложнилось налоговое администрирование вследствие резкого роста числа налогоплательщиков и увеличения документооборота. В связи с этим законодатели были вынуждены вновь вернуться к действовавшему до 2003 г. порядку исчисления и уплаты акцизов на нефтепродукты, т.е. перенести с 2007 г. основную налоговую нагрузку на организации — производители нефтепродуктов. Вместе с тем возвращение на «круги своя» не решило тех проблем, которые стояли в области акцизного налогообложения до 2003 г.

В табачной отрасли имеются серьезные проблемы налогообложения, связанные, прежде всего, с постоянными изменениями порядка взимания акциза. С 1992 до 1997 г. в отрасли применялась адвалорная система. В условиях высоких темпов инфляции это гарантировало стабильные доходы государства. Однако именно в этот период проявились и существенные недостатки адвалорной системы, выражавшиеся в

возможностях занижения отпускной стоимости товаров производителями и импортерами-В результате снижались налоговая база и поступления в бюджет. Широкое распространение получили контрабанда и производство контрафактной продукции, объемы которой на рынке достигали 50%. В 1997 г. был осуществлен переход на специфическую систему акцизного налогообложения табачных изделий. Практика функционирования данной системы налогообложения показала ее достаточно высокую эффективность. За 1997— 2002 гг. налоговые поступления от акциза на табачные изделия возросли в 10 раз. Собираемость акциза повысилась с 20 до 100%- Объем подделок и контрабанды на рынке табачной продукции сократился до 5%. Невзирая на это, 1 января 2003 г. была введена комбинированная система акцизного налогообложения табачных изделий, при которой ставка налога состоит как из специфического, так и из адвалорного компонента. Введенная в России смешанная система в своем роде уникальна, так как она не применяется ни в одной из развитых стран. В отличие от стран ЕС, где адвалорная составляющая ставки исчисляется на базе фиксированной розничной цены сигарет, в России она была установлена на отпускную цену продукции. Это предоставило производителям табачных изделий легальные возможности уменьшения налоговой базы для исчисления суммы акцизов по адвалорной ставке. Уменьшение достигалось как за счет снижения отпускных цен на табачную продукцию, так и за счет ассортиментных сдвигов в сторону увеличения выпуска сигарет более низкого ценового сегмента.

С 2007 г. в действующую систему акцизного обложения табачной продукции были внесены ожидаемые поправки. Адвалорная составляющая налоговой ставки акциза на табачные изделия была привязана к максимальной розничной цене, обозначенной на каждой пачке сигарет и папирос. Вместе с тем реализация нового элемента налоговой базы при взимании акциза затруднена по ряду причин. Во-первых, усложнилось налоговое администрирование, потребовавшее контролировать соблюдение максимальных цен в каждой торговой точке. Во-вторых, у плательщиков акциза значительно увеличился документооборот, связанный с направлением каждой торговой точке деклараций о максимальной розничной цене и дате, с которой указанная цена начинает действовать. Одновременно с этим возникает необходимость введения лицензирования точек Розничной торговли, реализующих табачные изделия.

Есть и еще одно немаловажное обстоятельство — необходимость учета масштабов территории РФ и существенной доли районов Крайнего Севера и приравненных к ним территорий, для которых всегда устанавливались поясные цены и надбавки к ним. Единая максимальная розничная цена эти особенности не учитывает. В связи с этим представляется целесообразным вернуться к специфической системе взимания акцизов на табачные изделия.

Реформа в налогообложении не может считаться законченной, пока не будет до конца решена проблема акцизного налогообложения в ликероводочной промышленности. В настоящее время примерно с половины фактически потребляемого в России алкоголя не платятся акцизы. По экспертным оценкам, из-за производства контрафактной продукции в этой отрасли бюджет теряет ежегодно около 80 млрд руб. Принимаемые административные меры в виде создания нормативных актов, включая законы, регулирующие оборот алкогольной продукции, желаемого результата не приносят. Не меняют создавшегося положения и введение новых форм контроля в виде федеральных акцизных марок, регулирования низшего предела розничных цен, лицензирования, квотирования и т.д. Нужны более решительные и кардинальные меры по изменению действующей системы акцизного налогообложения в алкогольной отрасли. Было бы целесообразным на первом этапе ввести комбинированную ставку акциза, разделив ныне действующую ставку на две части. Одна часть — это уменьшенная вдвое ныне действующая специфическая ставка. Вторая часть — ставка акциза, установленная с единицы мощности. На втором этапе можно было бы перейти полностью на уплату налога с мощности производителя. В этой отрасли можно было бы установить вместо акциза принципиально другой способ налогообложения, введя так называемый налог на вмененную мощность. С этой целью для предприятий данной отрасли требуется определить свою пороговую величину или процент загрузки мощностей, с которой они будут платить указанный налог вместо акциза.

Другими словами, можно определить часть мощностей, использование которой позволит предприятиям быть рентабельными, и на этом уровне установить им планку. Даже если в дальнейшем они будут загружать 15 или 90% мощностей, то платить будут именно с той пороговой величины, которая была им определена. В этой ситуации скрывать часть выпущенной продукции станет невыгодно, и выпуск нелицензируемого товара прекратится. Одновременно с введением данного налога упрощаются и его уплата, и контроль за его собираемостью.

Налог с доходов физических лиц на первый взгляд кажется наиболее предсказуемым и

стабильным из всех входящих в российскую налоговую систему налогов. Действительно, за последние восемь лет в него не вносилось принципиальных поправок. Вместе с тем это не говорит о том, что в данный налог лишен каких-либо проблем. Проблемы, безусловно, имеют место, и притом весьма существенные. И в ходе завершения налоговой реформы эти проблемы должны будут решаться.

Первая из них — плоская шкала налогообложения, которая не способствует выполнению налогом распределительной функции. Единая ставка налога не учитывает наличие у определенного контингента граждан крупных доходов и не способствует повышенному налоговому изъятию из высоких личных доходов и их перераспределению. По данным Росстата, почти половина денежных доходов населения концентрируется у группы людей с наиболее высокими доходами. Произведенное с 2001 г. резкое снижение ставки подоходного налога для этой группы еще более усиливает расслоение общества по уровню обеспеченности. И именно в налогообложении доходов должна иметь место прогрессивность устанавливаемых ставок.

Как показал восьмилетний опыт функционирования плоской шкалы данного налога, она не смогла решить тех задач, которые на нее возлагались. В настоящее время не имеется достаточных оснований говорить, что введение 13%-ной ставки способствовало выводу из тени и легализации заработной платы и явилось причиной соответствующего роста поступлений данного налога. Получение части заработной платы, причем ее большей части, в конвертах, минуя расчетные ведомости, до сих пор имеет место и носит массовый характер.

Одновременно с этим следует отметить, что плоская шкала налогообложения доходов физических лиц имеет и достаточно серьезные недостатки. Плоская шкала подоходного налога вступает в противоречие с регрессной шкалой единого социального налога. Кроме того, низкая ставка налога на доходы физических лиц противоречит и относительно высокой ставке налога на прибыль.

Налоговая система любой страны должна представлять единое целое, поскольку все налоги тесно связаны между собой через элементы налоговой базы, объекты обложения.

Поэтому непродуманность при установлении ставок отдельных видов налогов создает условия для укрывательства от налогообложения, создания различных схем, позволяющих, формально не нарушая действующее налоговое и иное законодательство, существенно минимизировать налоговые обязательства.

Необходимо отметить, что практически нигде в мире не существует плоской шкалы подоходного налога. Установленная с 2001 г. в Российской Федерации ставка налога в размере 13% является более либеральной, чем ставки аналогичного налога в других развитых странах, где прогрессия достигает больших величин. В США, например, максимальная ставка равна 31%, во Франции — 54, а в Дании — 63%.

В связи с этим, думается, в российской налоговой системе назрел вопрос о необходимости разработки и введения прогрессии по налогу на доходы физических лиц. При этом указанная прогрессия налогообложения должна быть не простой, а именно сложной, при которой облагаемый доход делится на части и каждая последующая часть облагается по повышенной ставке. И начинаться она должна с доходов физических лиц, превышающих среднюю заработную плату по стране.

Вторая проблема налога на доходы физических лиц — действующий порядок его зачисления. Указанный налог является самым массовым налогом с населения и поэтому он более равномерно, чем любой другой налог, распределен по территории страны. Поэтому не случайно, являясь федеральным налогом, он практически всегда зачислялся в большей своей части в местные бюджеты. В настоящее время налогоплательщики уплачивают налог на доходы физических лиц по месту работы и, следовательно, он зачисляется в бюджет того региона, где работает налогоплательщик. Между тем расходы на образование, здравоохранение и другие социальные потребности данного работника производятся по месту его жительства. В этих условиях действующий порядок зачисления данного налога все чаще стал подвергаться критике как со стороны практиков, так и со стороны научной общественности. Ставится вопрос о целесообразности переноса зачисления данного налога в бюджет по месту жительства налогоплательщика. Изменение порядка зачисления сумм налога в бюджеты по месту жительства налогоплательщиков при определенных сложностях его осуществления даст, как показывают анализ и экспертные оценки, существенные положительные результаты:

- усилится зависимость между поступающими доходами и производимыми расходами соответствующих бюджетов;
- это станет важным шагом вперед на пути к внедрению в России в конечном счете посемейного обложения доходов налогоплательщика налогом на доходы физических лиц;
- будет достигнуто единообразие по зачислению данного налога, уплачиваемого

физическими лицами — предпринимателями без образования юридического лица (ПБОЮЛ) и работающими по найму. Сегодня, как известно, налогоплательщики — ПБОЮЛ уплачивают налог в бюджет по месту своего жительства.

Кроме того, в дальнейшем, когда будет осуществлен переход на прогрессивное налогообложение доходов физических лиц, то и досчет налога по декларации будет осуществляться по месту жительства;

- упростится порядок и сократятся сроки получения налогоплательщиком предусмотренных законом налоговых вычетов, поскольку они будут производиться из того же бюджета, в который поступили налоги.

Несмотря на определенные сложности, необходимо сделать вывод о целесообразности перехода на новую форму уплаты налога по месту жительства налогоплательщиков.

Решение этой проблемы невозможно без решения другого важного вопроса: перевода налога на доходы физических лиц в разряд региональных, а впоследствии — и местных налогов. Это необходимо в связи с тем, что без предоставления права региональным и местным органам власти устанавливать ставки налога (в пределах, установленных НК РФ) и налоговые льготы теряет смысл перевод уплаты налога по месту жительства.

Региональные и местные органы власти должны иметь рычаги для привлечения живущих на их территориях налогоплательщиков на работу на этой же территории. Перевод налога в разряд региональных, а в дальнейшем и в разряд местных налогов необходим и по другой важной причине. В настоящее время не обеспечиваются в полной мере финансовая самостоятельность региональных и особенно местных бюджетов и их устойчивое функционирование. Усиливается крен в сторону федеральной составляющей налоговой системы страны. Это происходит за счет того, что существенно снижается число региональных и местных налогов. Налоговым кодексом РФ предусмотрены только три региональных и два местных налога. В силу этого не только сохраняется, но и усиливается жесткая зависимость доходной базы консолидированных бюджетов РФ от отчислений от федеральных налогов и сборов. На долю доходов от федеральных налогов и сборов, закрепляемую за бюджетами РФ и местными бюджетами, приходится практически 80% налоговых доходов этих бюджетов.

Поэтому назрела необходимость перевести налог на доходы физических лиц в состав региональных налогов, а в дальнейшем необходимо сделать его местным налогом. Этот налог на протяжении всего своего существования в российской налоговой системе практически всегда полностью зачислялся в бюджеты РФ, в том числе в местные бюджеты.

Серьезные недостатки в части эффективного воздействия как на экономику государства, так и на экономику и финансовое положение налогоплательщиков имеет налог на добычу полезных ископаемых. Не случайно в систему налогообложения недропользования практически ежегодно вносятся поправки, имеющие принципиальный характер.

Введенный с января 2002 г., данный налог не учитывает в должной мере особенностей горно-геологических, экономико-географических и инфраструктурных условий разработки месторождений. Не учитываются также структура запасов, качество и многие другие условия и факторы добычи природных ресурсов. Одинаковое налогообложение дает дополнительные преимущества налогоплательщикам, располагающим лучшими участками недр, приводит к тому, что стало выгодно добывать полезные ископаемые исключительно из относительно легко извлекаемых запасов. Применительно к низкорентабельным месторождениям установленные ставки налога являются завышенными и не стимулируют добычу полезных ископаемых из этих месторождений, что ведет к выводу их из эксплуатации, сокращению добычи и уменьшению поступлений налогов в бюджет. В результате увеличивается число участков месторождений и скважин, потенциально пригодных к эксплуатации, но находящихся в бездействии. Особенно четко проявляются недостатки данного налога при обложении добычи нефти и газа.

Введенные в действие с 2007 г. корректировки налоговой ставки на коэффициент, характеризующий степень выработанности запасов, а также установления нулевой ставки налога по вновь осваиваемым участкам недр, безусловно, являются серьезным шагом по совершенствованию налогообложения недропользования. Но они не решают всех накопившихся проблем, так как не обеспечивают дифференциацию налогообложения в зависимости от горно-геологическх, географических, транспортных и других особенностей. Кроме того, эти поправки направлены на стимулирование разработки выработанных и вновь осваиваемых участков исключительно по нефти, не затрагивая все остальные полезные ископаемые, включая природный и попутный газ.

Ставки налога практически по всем полезным ископаемым, кроме нефти и природного газа, имеют еще один серьезный недостаток. Привязанные к стоимости добытых полезных

ископаемых, они создают возможность добывающим компаниям, применяя заниженные трансфертные цены, уменьшать свои налоговые обязательства.

Действующий налог на добычу полезных ископаемых не устраивает ни большинство налогоплательщиков, ни государство. И самое главное — пока еще нет четкой концепции налогового реформирования в добывающих отраслях.

О необходимости ввести дифференциацию в обложении добывающих компаний в зависимости от горно-геологических и географических условий, степени отработанности месторождений и других факторов говорится уже не один год. Но как эту дифференциацию осуществить, на каких принципах — ясности пока нет.

Таким образом, вопросы построения экономически обоснованной, справедливой и эффективной налоговой системы в добывающих отраслях российской экономики откладываются в лучшем случае на год, а с учетом сложности их решения — на несколько лет. А это, естественно, неизбежно затягивает завершение в целом налоговой реформы в стране.

Необходимо принципиально изменить подход к налоговому стимулированию развития малого предпринимательства.

В настоящее время налоговое стимулирование данной формы деятельности осуществляется путем замены уплаты ряда налогов единым налогом при их переходе на один из специальных режимов налогообложения. Вместе с тем, как показывает практика, указанная замена не привела к повышению эффективности и развитию производства и увеличению налоговых платежей по данной группе налогоплательщиков. Число малых предприятий увеличивается медленно, размер уплачиваемых ими налогов в расчете на одну организацию не повышается. Если к моменту завершения формирования в 2002 г. системы специальных налоговых режимов для малых предприятий ими было уплачено в бюджетную систему страны около 1% всей суммы поступивших в нее налогов, то спустя шесть лет эта доля выросла всего до 1,4%. При этом рост числа предприятий, работающих на упрощенной системе, в значительной степени обеспечивается за счет дробления и разукрупнения относительно больших организаций.

Система ЕНВД первоначально задумывалась как механизм усиления контроля государства за выручкой и налогами в тех сферах экономики, где учет и контроль затруднены. Вместе с тем постепенно данная система перестала играть предназначенную ей роль, превратившись за неполные девять лет в еще один элемент налогового стимулирования малого предпринимательства. В настоящее время размер уплачиваемого единого налога на вмененный доход на порядок ниже сумм замененных им налогов.

В то же время предприятия, работающие на общем режиме налогообложения, практически не имеют налоговых льгот для развития производства и находятся в неравном положении по сравнению с перешедшими на специальные режимы налогообложения. Представляется, что необходимо принципиально по-новому подойти к вопросам налогового стимулирования развития малого бизнеса в стране.

По нашему мнению, решающую роль в налоговом стимулировании развития малого предпринимательства должна выполнять упрощенная система налогообложения. Она должна не просто стимулировать, но «заставлять» перешедшие на нее предприятия развиваться. При этом следовало бы разрешить малым предприятиям дополнительно индексировать величину предельного размера их доходов, при достижении которого они обязаны перейти на иные режимы налогообложения. Установленный в настоящее время неизменный предельный размер объема производства ставит малые предприятия в жесткие рамки. Фактически налоговое законодательство не только не стимулирует их развитие, но фактически запрещает этим предприятиям развиваться. Вместе с тем упрощенная система налогообложения, на наш взгляд, не должна применяться конкретным предприятием бесконечно. Срок ее применения должен быть ограничен определенным временным периодом (не более 5—7 лет), вне зависимости от того, достигло или нет малое предприятие установленных законом предельных объемов производства.

Налоговое стимулирование всех остальных малых и средних предприятий должно осуществляться в ином порядке. Для вновь созданных организаций предлагается восстановить действовавшую до 2002 г. для малого предпринимательства льготу в части снижения, вплоть до нулевой, ставки налога на прибыль в первые четыре года работы. При этом возможность применения данной льготы следовало бы увязать с направлением полученных дополнительных средств (или их части) на развитие производства.

Для действующих предприятий этих категорий следовало бы восстановить ранее действовавшую налоговую льготу в виде полного освобождения от налога на прибыль той части прибыли, которая была использована ими на инвестиции.

Основной задачей системы ЕНВД должно стать максимальное сокращение возможностей ухода от налогообложения. Но при этом данная система не должна подрывать заинтересованность организаций малых форм в развитии своей деятельности.

Одновременно с этим следует подумать о целесообразности передачи вопросов налогового регулирования системы единого налога на вмененный доход в основном в ведение муниципальных органов с предоставление им широких прав по установлению показателя базовой доходности, видов предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится данный налог, а также по определению размера корректирующего коэффициента К2, характеризующего особенности предпринимательской деятельности.

Одной из серьезнейших задач налоговой системы страны является выработка эффективных инструментов регулирования и стимулирования инвестиционной активности экономики. Между тем,

в данном вопросе не прослеживается наличие какой-либо определенной системы. Налицо наличие разрозненных мер, не позволяющих добиться существенного изменения сложившегося положения в структурной перестройке российской экономики.

В начале формирования на рубеже 1980—1990-х гг. налоговая система России впитала в себя весь накопленный западными налоговыми системами опыт налогового регулирования и стимулирования инвестиционной активности. Постепенно, а с началом налоговой реформы — достаточно решительно многие инструменты налогового стимулирования были ликвидированы.

Применение целевых налоговых льгот было признано неэффективным и, начиная с принятия гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ, основой российской налоговой политики стало сокращение, а по отдельным налогам и полная отмена налоговых льгот.

В настоящее время налоговая политика в данной области стала опять меняться: начался постепенный возврат к «смешанной» форме налогового стимулирования инвестиционной активности, т.е. как в виде целевых налоговых льгот, так и в виде снижения ставок налогов и освобождения от уплаты отдельных налогов.

Между тем, необходимо осознавать, что снижение налоговой нагрузки путем уменьшения налоговых ставок или освобождения от уплаты налога предоставляет *налогоплательщику дополнительные* финансовые ресурсы для развития и модернизации производства, обновления технологии и производимой продукции без каких-либо обязательств со стороны последнего по направлениям их использования. В отличие от данных форм льготирования предоставление целевых налоговых льгот гарантирует государству практически 100%-ное использование вливаемых в экономику финансовых ресурсов на те цели, которые государство преследует, предоставляя ту или иную льготу.

Вместе с тем государство может и должно получать гарантированный экономический эффект и при снижении ставок по налогам, и при любой другой форме предоставления налоговых преференций. Поэтому при разработке мер налогового стимулирования инвестиционной деятельности необходимо предусматривать систему гарантий использования полученных дополнительно финансовых ресурсов (или их части) на установленные государством цели, и в первую очередь на реализацию инновационных и инвестиционных проектов.

На наш взгляд, для решения данной задачи следует восстановить действовавшую до 2001 г. ставку налога на прибыль организаций в размере 35% с одновременным снижением до 13—14% ставки НДС. Тем самым государство, с одной стороны, даст понять бизнес-сообществу, что оно преследует не фискальные, а совершенно иные цели, повышая ставку налога на прибыль. С другой стороны, снижение ставки НДС будет иметь стимулирующее значение для развития в первую очередь обрабатывающих отраслей промышленности, где доля добавленной стоимости несравненно больше, чем в добывающих отраслях. Кроме того, снижение ставки НДС будет способствовать росту потребительского спроса, позитивно влияя на развитие всей экономики.

Относительно высокая ставка налога станет побудительным мотивом в стремлении предприятий уменьшить уплату налога, не нарушая при этом налоговое законодательство.

Одновременно необходимо вернуться к ранее действовавшей налоговой льготе, которая позволяла налогоплательщикам уменьшить облагаемую прибыль на сумму фактически произведенных затрат на финансирование капитальных вложений.

Контрольные вопросы

1. К каким последствиям привело отсутствие концепции налоговой реформы в Российской Федерации?
2. Какие проблемы существуют в наполнении российской налоговой системы?
3. Является ли НК РФ законом прямого действия?
4. Какие нерешенные вопросы имеются по налогу на добавленную стоимость?
5. В каком направлении необходимы изменения в порядке исчисления акцизов?
6. Необходимо ли менять плоскую шкалу по налогу на доходы физических лиц и почему?
7. Целесообразно ли установить уплату налога на доходы физических лиц по месту жительства налогоплательщиков?
8. Каковы основные недостатки налога на добычу полезных ископаемых?
9. Каковы основные пути налогового стимулирования развития малого предпринимательства в России?
10. В каком направлении следовало бы совершенствовать механизм налогового стимулирования инвестиционной активности?

ГЛАВА 21. РАСПРЕДЕЛЕНИЕ НАЛОГОВ И НАЛОГОВЫХ ДОХОДОВ МЕЖДУ БЮДЖЕТАМИ РАЗЛИЧНЫХ УРОВНЕЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

21.1. Мировая практика распределения налогов и налоговых доходов между бюджетами

Как уже отмечалось, налоговые поступления играют решающую роль в формировании доходной базы и консолидированного бюджета РФ и бюджетов всех трех уровней. В связи с этим выработка эффективного налогово-бюджетного механизма распределения налоговых поступлений по уровням бюджетной системы приобретает весьма важное значение как для подъема экономики в целом и каждого региона в частности, так и для обеспечения финансовыми ресурсами социальных потребностей общества. Выработка такого механизма требует учета федеративного устройства российского государства и существующих различий в социально-экономическом развитии и климатических условий всех регионов РФ, в демографической ситуации и экологической обстановке. Требуется также учитывать в определенной степени и природный фактор, обеспечивающий на отдельных территориях, богатых природными ресурсами, прежде всего углеводородами, наибольшее поступление доходов.

При этом важно подчеркнуть, что объективное и эффективное распределение поступлений между бюджетами разных уровней представляет собой достаточно сложную задачу. Это связано с тем, что обеспечение темпов экономического развития страны может не совпадать с интересами и потребностями региональных властей в финансировании закрепленных за ними сфер и предметов ведения, а также с решением локальных проблем. В связи с этим неизбежно возникает вопрос сбалансированности бюджетов каждого уровня.

Одновременно с решением данной задачи распределение налоговых доходов должно обеспечивать и соответствующий уровень финансовой самостоятельности региональных и местных бюджетов, чего невозможно добиться без обеспечения их достаточным размером поступления собственных доходов.

Кроме того, в рамках федеративного государства необходимо с помощью налогового механизма обеспечить выравнивание финансовой базы различных регионов РФ, что связано с достаточно высокой межрегиональной дифференциацией формирования налоговой базы. При этом, как известно, чем более неравномерно по территории страны сложилось распределение налоговых источников, тем в большей степени должно осуществляться перераспределение налоговых доходов, или, иначе говоря, увеличиваться централизация налоговых доходов в федеральном бюджете.

В мировой практике используются различные методы распределения налогов и налоговых доходов между бюджетами различных уровней:

1) закрепление определенных налогов за бюджетом соответствующего уровня. Речь в данном случае идет не о праве соответствующих органов власти устанавливать тот или иной налог и его элементы, а о закреплении поступления данного налога в бюджет определенного уровня;

2) распределение доходов от федеральных налогов между федеральным, региональными и местными бюджетами, а также доходов от региональных налогов — между региональными и местными бюджетами;

3) совместное использование федеральными, региональными и местными властями одной и той же налоговой базы.

21.2. Эволюция межбюджетного распределения налогов и налоговых доходов в Российской Федерации

Сложившаяся в Российской Федерации система межбюджетного регулирования налогов и налоговых доходов прошла сложный и противоречивый путь формирования. Как уже отмечалось, до начала проведения налоговой реформы в стране не было четкого закрепления налогов за бюджетами соответствующего уровня. В соответствии с принимавшимися ежегодно законами о бюджете доходы (или часть их) от поступления как федеральных, так и региональных и местных налогов могли быть зачислены в бюджет любого уровня, вне зависимости от того, какой уровень власти устанавливал тот или иной налог.

Первым шагом в попытке законодательного регулирования межбюджетного распределения налогов и налоговых доходов стало принятие в 1998 г. первой части НК РФ, а также БК РФ. В первой редакции БК РФ была предусмотрена необходимость утверждения не менее чем на трехлетний срок нормативов отчислений от федеральных налогов и сборов в бюджеты РФ. Вместе с тем за пятилетний срок действия БК РФ (до внесения в него соответствующих поправок) долговременные нормативы отчислений так ни разу приняты не были. Ежегодно, при утверждении федерального бюджета на очередной год утверждались годовые нормативы распределения доходов, поступающих от федеральных налогов в федеральный бюджет и бюджеты РФ.

При этом указанные нормативы почти по всем федеральным налогам ежегодно менялись в зависимости от изменения экономической ситуации в стране. В частности, в бюджете на 2000 г. было

предусмотрено отчисление от поступления НДС в доходы бюджетов РФ в размере 15%. В последующие годы все поступления от НДС зачислялись полностью в федеральный бюджет. В части налога на доходы физических лиц в 2000 г. предусматривались отчисления в бюджеты РФ в размере 84%, в 2001 г. — 99%, а начиная с 2002 г. этот налог стал полностью зачисляться в указанные бюджеты. Особенно серьезным изменениям подвергались нормативы отчислений от поступлений акцизов. В частности, если в 2000—2003 гг. поступления акцизов на ликероводочную продукцию делились поровну между федеральным бюджетом и бюджетами РФ, то в 2004 г. они стали полностью зачисляться в бюджеты регионов. С другой стороны, доходы от акцизов на дизельное топливо и на бензин в 2000—2002 гг. полностью зачислялись в федеральный бюджет, а в 2003—2004 г. они стали частично, по нормативу 60%, зачисляться в бюджеты РФ. С момента введения в 2002 г. налога на добычу полезных ископаемых (в части углеводородного сырья) нормативы распределения его поступлений были установлены отдельно для территории автономного округа, входящего в состав края или области, и для остальных территорий. В первом случае они делились в 2002—2003 гг. между федеральным бюджетом и бюджетом автономного округа в пропорции 74,5 и 25,5%, а в 2004 г. в федеральный бюджет стало зачисляться 81,6% налога на добычу нефти и 100% налога на добычу газа. Во втором случае распределение налога на добычу углеводородного сырья осуществлялось в 2002—2003 гг. в пропорциях 80 и 20% в пользу федерального бюджета. Федеральным законом от 23.12.2003 № 186-ФЗ «О федеральном бюджете на 2004 год» нормативы отчислений в федеральный бюджет по газу были утверждены в размере 100%, а по нефти — 85,6%.

Одновременно с этим в 1998 г. была принята ст. 48 БК РФ, положения которой предусматривали, что при распределении налоговых доходов по уровням бюджетной системы налоговые доходы бюджетов РФ должны составлять не менее 50% суммы доходов консолидированного бюджета РФ. Вместе с тем осуществить на практике распределение налоговых доходов подобным образом было весьма сложно по следующим обстоятельствам.

Во-первых, механизм распределения налоговых доходов был прописан недостаточно четко, в связи с чем органы власти разного уровня понимали его по-своему. Происходило это потому, что налоговые доходы РФ сопоставлялись с общими доходами консолидированного бюджета. Как известно, около 10% общих доходов федерального бюджета составляли доходы неналоговые. В этой редакции БК РФ федеральные органы в расчет доходов бюджетов РФ допускали включение сумм финансовой помощи из федерального бюджета.

Во-вторых, такое решение является методически неверным, поскольку в то время отсутствовали, да и в настоящее время отсутствуют четкие показатели объема консолидированного бюджета на будущий год. Согласно БК РФ в Государственную Думу правительством вносится лишь «прогноз консолидированного бюджета Российской Федерации». Но его расчеты не проверяются, не уточняются в связи с рассмотрением федерального бюджета в палатах Федерального Собрания и не утверждаются в форме закона. Согласно Действующему законодательству прогноз консолидированного бюджета даже не вносится в Совет Федерации. В связи с этим на Практике в прогнозы консолидированного бюджета и бюджетов РФ нередко закладывалось завышение плановой суммы налогов, зачисляемых в бюджеты РФ, и занижение сумм налогов, поступающих в федеральный бюджет. В результате данная пропорция формально могла быть соблюдена, но и то лишь на этапе составления проекта бюджета.

В-третьих, неясен экономический смысл фиксирования в законе подобного распределения налоговых доходов между федеральным и региональными бюджетами, учитывая неравномерность экономического развития и другие особенности российских регионов. Такое распределение применяется лишь тогда, когда отсутствуют экономические расчеты, и оно не отражает реального закрепления расходных полномочий.

Поэтому данное положение БК РФ не выполнялось ни разу за все годы его действия, более того, ежегодно его действие на очередной год приостанавливалось законами о федеральных бюджетах.

По этой причине принятие данного положения БК РФ не улучшило сложившегося негативного соотношения в распределении налоговых доходов между федеральным бюджетом и бюджетами РФ. Тем более это никак не могло отразиться на укреплении налоговой базы местных бюджетов и улучшении их сбалансированности.

Мало того, в эти годы продолжился в еще больших масштабах процесс концентрации налоговых ресурсов на федеральном уровне. Если в 2000 г. в консолидированные бюджеты РФ было зачислено 43,5% всех налоговых доходов консолидированного бюджета страны, то в 2004 г. их удельный вес снизился до 41%. В связи с этим рост налоговых доходов на федеральном уровне существенно опережал рост на региональном уровне. За 2000—2004 гг. эти доходы на федеральном уровне возросли в 4,1 раза, а на региональном — только в 2,9 раза.

Принципиально новое решение в части межбюджетного распределения налоговых доходов было принято в 2004 г. В БК РФ были внесены поправки, предусматривающие законодательное постоянное межбюджетное распределение доходов от федеральных и ряда региональных налогов.

21.3. Методы распределения налогов и налоговых доходов между бюджетами, применяемые в Российской Федерации

В российской налоговой системе *закрепление определенных налогов за бюджетом соответствующего уровня* (первая форма распределения) используется в части местных налогов, которые в настоящее время целиком и полностью поступают в местные бюджеты. До начала проведения налоговой реформы из данного положения имелось исключение, когда ежегодно законами о бюджете устанавливались отчисления от поступлений местного налога на землю в федеральный и региональный бюджеты. Что касается федеральных и региональных налогов, то они могут поступать не только в соответствующие бюджеты, но и в бюджеты нижестоящего уровня.

Вторая форма межбюджетного регулирования— *распределение доходов от поступления налогов* — является самой распространенной в Российской Федерации.

Третья форма — *совместное использование властями одной и той же налоговой базы* — в российской налоговой системе не получила широкого распространения. К ней можно с некоторыми оговорками отнести распределение налога на прибыль организаций. При общей налоговой ставке этого налога в размере 20% НК РФ установлена отдельная ставка платежей в федеральный бюджет в размере 2,0% и ставка в региональный бюджет в размере 18,0% налоговой базы. Вместе с тем права законодательных органов РФ в данном случае существенно ограничены. Они не имеют права изменять налоговую базу по данному налогу. Что касается ставки налога, то она устанавливается законом субъекта РФ, но не может быть снижена более чем на четыре процентных пункта против установленной в федеральном законодательстве процентной ставки налога.

Следует отметить, что в части налога на прибыль применяется и вторая форма распределения. После зачисления данного налога в бюджет субъекта РФ поступления по нему могут распределяться между региональными и местными бюджетами по второму методу, т.е. в пропорциях, устанавливаемых при утверждении соответствующего регионального бюджета. Рассмотрим более подробно механизм межбюджетного регулирования налогов и доходов от них, действующий в нашей стране.

В Российской Федерации распределение налогов между бюджетами разных уровней регулируется исключительно налоговым законодательством, т.е. НК РФ. Распределение же налоговых доходов регулируется бюджетным законодательством, в том числе БК РФ и законами о бюджете, принимаемыми соответствующими органами власти. В частности, налоговым законодательством установлено деление налогов на федеральные, региональные и местные. Также налоговым законодательством в нашей стране регулируется третья форма межбюджетного распределения налогов. Главой 25 НК РФ установлена ставка налога на прибыль, зачисляемого как в федеральный бюджет, так и в бюджеты РФ. Здесь же определены права региональных органов власти в части установления ставки налога и предоставления налоговых льгот по нему.

Распределение налоговых доходов между уровнями бюджетной системы страны на постоянной основе регулируется БК РФ путем установления соответствующих нормативов. Законами же о бюджете устанавливаются краткосрочные, до трех лет, нормативы распределения налоговых доходов между бюджетами разных уровней.

Распределение регулирующих налогов на постоянной основе в настоящее время производится в пропорциях, приведенных в табл. 21.1.

Таким образом, как видно из табл. 21.1, в Российской Федерации на постоянной основе установлено распределение между бюджетами всех федеральных налогов. Это создает для региональных властей твердую финансовую базу для наращивания налогового потенциала и роста налоговых поступлений, поскольку у них появилась уверенность в незыблемости законодательства и экономическая заинтересованность в развитии производства и роста ВВП.

Таблица21.1. Нормативы межбюджетного распределения налогов

Налоги	Нормативы распределения в процентах			
	консолидированный бюджет	федеральный бюджет	консолидированные территориальные бюджеты, в том числе	
			региональные бюджеты	местные консолидированные бюджеты
Налог на доходы физических лиц	100		70	30
Налог на добавленную стоимость	100	100		
Акцизы на спирт этиловый: из пищевого сырья из другого сырья	 100 100	50	50	
Акцизы на спиртосодержащую продукцию	100	50	50	
Акцизы на алкогольную продукцию	100	100	100	
Акцизы на табачные изделия	100			
Акцизы на бензин автомобильный, на дизельное топливо, на моторные масла	100	60	60	
Акцизы на легковые автомобили и мотоциклы	100			
Акцизы по подакцизным товарам и продукции, ввозимым на территорию РФ	100			
Единый налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения	90	90	90	
Единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности	90	90		90
Налог на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья (за исключением газа природного)	100	5	5	
Налог на добычу полезных ископаемых (газ природный горючий)	100			
Налог на добычу полезных ископаемых (за исключением полезных ископаемых в виде углеводородного сырья и общераспространенных полезных ископаемых)	100	60	60	
Налог на добычу общераспространенных полезных ископаемых	100	100	100	
Водный налог	100			
Единый сельскохозяйственный налог	90	90	30	60
Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов	100	80	80	
Сбор за пользование объектами животного мира	100	100	100	

Вместе с тем остается не решенной до конца проблема обеспечения местных бюджетов собственными налогами и постоянными налоговыми доходами. Достаточно сказать, что доля собственных доходов в общем объеме доходов местных бюджетов по отчету за 2007 г. составляла всего 42%. Основную долю в формировании их доходной части составляют межбюджетные трансферты в форме субвенций, субсидий и дотаций, а также отчисления от федеральных и региональных налогов, производимые по нормативам, имеющим ограниченный срок действия. Еще более негативная картина наблюдается в самом многочисленном звене местного самоуправления — бюджетах муниципальных районов и поселений. Доля

собственных доходов в бюджетах поселений составляла в 2007 г. 35,9%, а в бюджетах муниципальных районов — всего 27,4%. Это порождает высокую степень зависимости муниципальных образований от решений федеральных органов власти и органов власти РФ, лишая их финансовой самостоятельности и порождая иждивенчество.

Создавшееся положение вызвано в первую очередь тем, что в систему местных налогов включено всего два налога: земельный налог и налог на имущество физических лиц. Из закрепленных на постоянной основе доходных источников местных бюджетов с 2005 г. исключен налог на прибыль организаций, что серьезно ослабило финансовую базу этих бюджетов. Достаточно сказать, что в местные бюджеты в первые годы нового тысячелетия зачислялось порядка 70—75 млрд руб. налога на прибыль организаций, что составляло шестую часть от общей суммы налоговых доходов этих бюджетов. К вопросу об установлении действовавшей до 2005 г. ставки налога на прибыль организации, зачисляемого в местные бюджеты, следует, по-видимому, вернуться.

Кроме того, доходные источники местных бюджетов следовало бы расширить, в частности, за счет зачисления в них платежей по единому налогу при упрощенной системе налогообложения, а также увеличения норматива отчислений по единому сельскохозяйственному налогу.

Кроме того, как очевидно из таблицы, федеральным законодательством установлены стабильные отчисления в местные бюджеты лишь по трем федеральным налогам, не позволяющие обеспечить подлинную финансовую и налоговую самостоятельность, местного самоуправления.

Бюджетным кодексом РФ предусмотрено, что законом субъекта РФ (за исключением закона о бюджете субъекта РФ на очередной финансовый год или иного закона с ограниченным сроком действия) могут быть установлены единые для всех поселений, городских округов и муниципальных районов нормативы отчисления в их бюджеты от отдельных федеральных и региональных налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджет субъекта РФ. Между тем субъекты РФ не спешат воспользоваться предоставленными им полномочиями. В целях стабильного обеспечения местных бюджетов доходными источниками следовало придать этой норме не разрешительный, а обязательный характер.

Контрольные вопросы

1. Какие методы распределения налогов и налоговых доходов между бюджетами различных уровней существуют в мировой практике?
2. Каким законом в Российской Федерации регулируются межбюджетные отношения в части распределения налогов и налоговых доходов?
3. Какие принципиальные недостатки распределения налогов и налоговых доходов в Российской Федерации существовали до 2005 г.?
4. В чем состоит принципиальное значение установления в России с 2005 г. нового порядка распределения налоговых доходов между бюджетами? Все ли проблемы он решает?

РАЗДЕЛ 4. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ РФ

ГЛАВА 22. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (НДС)

22.1. Становление НДС и его значение

Налог на добавленную стоимость является одним из наиболее значимых косвенных налогов в Российской Федерации. В то же время это один из налогов, наиболее трудных для понимания, сложных для исчисления, уплаты и соответственно контроля со *стороны налоговых органов. Он относится* к тем налогам, которые имеют в России наиболее разветвленную сеть исключений из общих налоговых правил, множество льгот, а также огромное число понятий, с которыми процедура налогового изъятия непосредственно связана. Поэтому именно при исчислении и уплате НДС у налогоплательщика возникает много ошибок и неточностей. Тем не менее, он успешно применяется в большинстве стран с рыночной экономикой.

Из всех налогов, формирующих современные налоговые системы развитых стран мира, НДС является, пожалуй, самым молодым. Его модель была разработана французским экономистом М. Лоре в 1954 г. Он описал схему действия НДС и, что самое главное, — научно обосновал его существенные преимущества перед налогом с оборота, которые выражаются в устранении «каскадного» эффекта в системе ценообразования, имеющего место при взимании налога с оборота. Налог на добавленную стоимость в его нынешнем виде впервые был введен во Франции 1 января 1958 г.

В настоящее время в мировой практике наблюдается усиление роли косвенного налогообложения. В 1950-е гг. НДС взимался только во Франции, сейчас — в большинстве европейских стран.

В апреле 1967 г. Совет ЕЭС объявил НДС основным косвенным налогом стран — членов ЕЭС. В настоящее время абсолютное большинство стран — членов Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) приняли НДС как основной налог на потребление. В соответствии с Шестой Директивой Совета ЕЭС, принятой 17 мая 1997 г., в странах — членах Сообщества осуществляется процесс унификации построения национальных систем исчисления и взимания НДС. Мало того, наличие НДС в налоговой системе страны служит обязательным условием вступления ее в Европейский союз. Кроме того, он взимается еще почти в 40 странах Азии, Африки и Латинской Америки. Пока еще этот вид косвенного налогообложения не действует в Канаде, США, Австралии и Швейцарии. Не применяется данный вид налога и в Индии.

Мотивация принятия НДС в каждой отдельной стране или регионе была различной. В странах Западной Европы — это стремление усилить экономическую интеграцию, поскольку данный налог в большей степени, чем замененные им другие косвенные налоги, способствует устранению деформаций в международной торговле. В странах Латинской Америки этот налог получил распространение как наиболее эффективный рычаг ориентации отечественного производства на внешний рынок. Кроме того, он в большой степени обеспечивал рост поступлений доходов в бюджетную систему.

Ориентация всех постсоциалистических стран на внедрение НДС была вызвана необходимостью быстрейшего создания новой налоговой системы с соответствующей заменой характерных для централизованной экономики доходных источников принципиально другими, а именно налоговыми платежами, приспособленными к зарождающимся рыночным отношениям. При этом в числе данных налогов необходим был именно такой, который обеспечивал бы потребности бюджета в финансовых ресурсах в условиях высоких темпов инфляции. В большинстве развивающихся стран НДС был введен в связи с необходимостью пополнить доходы бюджетов, снизившиеся в результате взятого курса на либерализацию торговли.

Все это способствовало широкому применению НДС на территории практически всех континентов.

Значительное распространение НДС обусловлено многочисленными *преимуществами данного налога* по сравнению с другими.

Как известно, этим налогом облагается доход, идущий на конечное потребление. Однако доход, идущий на накопление и инвестирование, освобождается от налога, что косвенно стимулирует эти процессы. Преимуществом НДС является и то, что он позволяет значительно увеличить доходы государства посредством обложения доходов, идущих на потребление, поскольку он имеет более широкую, чем у других налогов, базу обложения. Одновременно данный налог в определенной степени стимулирует расширение производства товаров, идущих на экспорт, так как при продаже продукции за рубеж применяется минимально возможная ставка НДС — в размере 0%.

НДС в отличие от прочих разновидностей косвенных налогов и налогов с оборота позволяет государству получать часть дохода на каждой стадии производственного и распределительного цикла. При этом конечный доход государства от

этого налога не зависит от количества промежуточных производителей и от результатов их финансовой деятельности.

На долю НДС приходится около 80% всех косвенных налогов во Франции, более 50% — в Великобритании и Германии. При этом поступления НДС в бюджеты развитых стран постоянно увеличиваются. В настоящее время в странах, его применяющих, поступления НДС в среднем формируют примерно седьмую часть доходов консолидированных бюджетов. Однако НДС с его достаточно высокими ставками и широкой налогооблагаемой базой в значительной степени ограничивает платежеспособный спрос. Это свойство НДС эффективно используется в экономике развитых европейских стран. Когда наблюдается перепроизводство каких-либо товаров, увеличивается ставка НДС, чтобы снизить объемы их выпуска.

В Российской Федерации НДС был введен с 1992 г. и фактически заменил (вместе с акцизами) прежние налог с оборота и налог с продаж, намного превзойдя их по своему влиянию на формирование доходов бюджета, экономику, формирование ценовых пропорций и финансы предприятий и организаций. Введение НДС в нашей стране совпало с началом проведения масштабной экономической реформы, внедрением в экономику рыночных отношений, переходом к свободным ценам на большинство товаров, работ и услуг.

Сегодня НДС в России является одним из основных косвенных налогов в формировании доходной части бюджетов всех уровней. Поступления указанного налога в консолидированный бюджет РФ в 2007 г. составили 20,8% всех поступлений налогов и сборов, включая таможенную пошлину. Для сравнения отметим, что доля Другого косвенного налога — акциза составляет всего около 3%, а удельный вес таможенных пошлин даже в условиях беспрецедентно высокого уровня мировых цен на энергоносители и соответственно значительных ставок экспортной пошлины на основные виды российского экспорта — около 22%.

В связи с произошедшим в конце 2008 г. резким падением мировых цен на энергоносители роль и значение НДС в формировании доходов как федерального, так и консолидированного бюджета РФ резко возросли. В настоящее время поступления НДС в бюджеты всех уровней значительно превышают поступления от таможенной пошлины, а также по всем другим налогам, в том числе по налогу на прибыль, доля которого, например, в 1995 г. составляла 32%, в то время как доля НДС в том же году равнялась чуть более 26%.

22.2. Плательщики НДС

Плательщиками НДС являются все организации вне зависимости от видов деятельности, форм собственности, ведомственной принадлежности, организационно-правовых форм, численности работающих и т.д., имеющие статус юридических лиц, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложена обязанность уплачивать НДС.

Плательщиками являются также индивидуальные (семейные) частные предприятия, осуществляющие реализацию товаров, работ и (или) услуг, облагаемых данным налогом, предприятия с иностранными инвестициями, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность на российской территории, а также международные объединения и иностранные юридические лица, осуществляющие эту деятельность на территории России. Иностранные организации встают на учет в налоговые органы по месту нахождения своих постоянных представительств в России. Обязаны уплачивать НДС компании, фирмы, любые другие организации, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, осуществляющие производственную или иную коммерческую деятельность на российской территории.

При *ввозе товаров на территорию России плательщиком является* декларант либо другое лицо, определяемое нормативными актами по таможенному делу. Платится НДС в этом случае до или в момент принятия грузовой таможенной декларации. При безвозмездной передаче товаров, работ и (или) услуг плательщиком является сторона, их передающая.

Лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, являются плательщиками данного налога при определенных условиях, которые будут описаны ниже.

Если заготовительные, оптовые, снабженческие организации (предприятия) реализацию своих товаров, работ и услуг осуществляют через посредников, по договорам комиссии или поручения, то плательщиками НДС являются как комиссионеры, или поверенные, так и комитенты, или доверители.

Вместе с тем НК РФ впервые в практике российского налогообложения предусмотрел возможность *освобождения как юридических, так и физических лиц от исполнения обязанностей налогоплательщика*. Согласно положениям НК РФ организации и индивидуальные предприниматели могут быть освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика, если за три

предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров, работ и (или) услуг (без учета НДС) не превысила в совокупности 2 млн руб. Вместе с тем необходимо иметь в виду, что указанное положение не распространяется на плательщиков НДС, реализующих подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев. Не применяется это положение и в отношении обязанностей, возникающих по уплате НДС в связи с ввозом товаров на российскую таможенную территорию.

Лица, претендующие на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, подтверждающие право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета. К числу таких документов относятся выписки из бухгалтерского баланса (для организаций), из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (для индивидуальных предпринимателей), из книги продаж, а также копии журналов полученных и выставленных счетов-фактур. Для организаций и индивидуальных предпринимателей, перешедших на общий режим налогообложения с упрощенной системы налогообложения и с единого сельскохозяйственного налога, такими документами являются соответствующие выписки из книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей.

Освобождение организаций и предпринимателей от исполнения обязанностей налогоплательщика производится налоговым органом на срок, равный 12 последовательным календарным месяцам. По истечении этого срока не позднее 20-го числа следующего месяца организации и индивидуальные предприниматели, которые были освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика, должны представить в налоговые органы письменное заявление и документы, подтверждающие, что в течение срока освобождения сумма выручки от реализации товаров, работ и (или) услуг, без учета НДС, за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала 2 млн руб. Налоговые органы в течение 10 дней обязаны произвести проверку этих документов и вынести *два последовательных решения:*

1) подтвердить или не подтвердить правомерность освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика;

2) принять решение о продлении освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика или же об отказе от продления.

Если в течение периода освобождения от обязанностей налогоплательщика будет иметь место факт превышения предельной суммы реализации товаров, работ и (или) услуг, то налогоплательщики утрачивают право на освобождение и уплачивают налог на общих основаниях, начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение, и до окончания периода освобождения. В случае непредставления налогоплательщиком необходимых документов или представления документов, содержащих недостоверные сведения, сумма налога должна быть восстановлена и уплачена в бюджет. При этом с налогоплательщика взыскиваются соответствующие суммы налоговых санкций и пени.

22.3. Облагаемый оборот и объект налогообложения

При исчислении и уплате НДС наиболее сложно как экономически, так и чисто технически определить *облагаемый оборот.* Из самого названия налога вытекает, что НДС представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства.

В связи с этим необходимо знать, что такое «добавленная стоимость» и как она рассчитывается.

Добавленная стоимость — это разница между стоимостью реализованных товаров, работ и (или) услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Отсюда логически должно было бы вытекать, что объектом обложения НДС служит эта добавленная стоимость. Однако действующее в России налоговое законодательство установило иной объект обложения этим налогом. *Объектом налогообложения* названы, прежде всего, обороты по реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав на территории РФ. При этом предусмотрено и положение, когда предприятие приобретает товар на стороне, а затем реализует его. Эта операция также является оборотом и соответственно объектом налогообложения. Ввоз товаров на территорию РФ в соответствии с налоговым законодательством приравнивается к реализации товаров, работ и (или) услуг и подлежит обложению НДС.

Для понимания сути объекта обложения НДС необходимо также установить, что подразумевается под реализацией товаров, работ и (или) услуг. В данное понятие включается передача на возмездной основе (в том числе обмен) права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу, а в отдельных случаях, предусмотренных налоговым законодательством, — и на безвозмездной основе.

Нормативные акты по налогообложению дают

четкое определение товара, работ и (или) услуг для целей налогообложения.

Товаром считается любое имущество, реализуемое или предназначенное для реализации. К такому имуществу относятся предметы, изделия, продукция, в том числе производственно-технического назначения, недвижимое имущество, включая здания и сооружения, а также электро- и теплоэнергия, газ, вода.

К работам относится деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организаций или физических лиц. Поэтому объектом обложения НДС могут выступать объемы реализации строительно-монтажных, ремонтных, научно-исследовательских, технологических, проектно-изыскательских, реставрационных и других видов работ.

Услуги — это деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления данной деятельности. В связи с этим объектом обложения НДС является выручка от оказания любых платных услуг (кроме сдачи земли в аренду). К их числу можно отнести, например, транспортные услуги, погрузку и хранение товаров, посреднические услуги, а также услуги, связанные с поставкой товаров Услуги связи, бытовые и жилищно-коммунальные услуги, физкультура и спорт, реклама, услуги по сдаче в аренду имущества и недвижимости, в том числе по лизингу, инновационные услуги и т.д.

В оборот, облагаемый НДС, в настоящее время включается значительно более широкий круг доходов и финансовых ресурсов предприятий и организаций, чем это вытекает из понятий «реализация» и «добавленная стоимость». Расширенный перечень финансовых ресурсов, включаемых в облагаемый НДС оборот, возник в связи с необходимостью пресечения уклонения налогоплательщиков от выполнения своих налоговых обязательств перед государством.

Объектом налогообложения являются реализация предметов залога и передача товаров, результатов выполненных работ и оказание услуг по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. Являются объектом обложения и имеющие место бартерные сделки по товарам, работам и (или) услугам, а также передача товаров, работ и (или) услуг другим предприятиям или физическим лицам, включая своих работников. Суммы полученных авансовых и прочих платежей, поступающие в счет предстоящих поставок товаров, работ и (или) услуг на счета в учреждения банков или в кассу, а также суммы, полученные в порядке частичной оплаты реализованных товаров, работ и (или) услуг, также являются объектом обложения данным налогом.

При этом законодательство определяет и те *операции, которые не могут быть признаны в целях налогообложения реализацией* товаров, работ и (или) услуг и соответственно не могут служить объектом обложения НДС. К ним, в частности, относится передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам муниципальных образований.

Не признаются объектом налогообложения операции по реализации земельных участков или долей в них. Передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации, а также передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и муниципальных образований, бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям также не считается при исчислении и уплате НДС реализацией товаров и соответственно не подлежит обложению налогом.

Не признает НК РФ реализацией и выполнение работ, оказание услуг органами государственной власти и органами муниципальных образований в случае, если обязательность выполнения указанных работ или оказания услуг установлена федеральным или региональным законодательством или актами органов муниципальных образований. Не является реализацией товаров, работ и (или) услуг при обложении НДС осуществление операций, связанных с обращением монет из драгоценных металлов (за исключением коллекционных монет), являющихся валютой РФ или валютой иностранных государств.

В отдельных случаях не считается реализацией передача основных средств, нематериальных активов или иного имущества, в частности правопреемникам — некоммерческим организациям в качестве первоначального взноса и т.д.

22.4. Налоговые льготы и преференции

В НК РФ в части НДС отсутствует такое понятие, как «налоговая льгота». Вместе с тем по данному налогу предусмотрено большое количество различных преференций, представляющих по существу налоговые льготы. Они предоставляются в форме освобождения от обложения налогом по трем основным направлениям:

1) обороты по реализации отдельных видов товаров, работ и услуг;

2) реализация товаров, работ и услуг в отдельных видах деятельности;

3) ввоз на российскую таможенную территорию отдельных видов товаров.

Рассмотрим основные виды налоговых льгот по НДС по каждому из направлений.

Особо следует выделить льготы в виде освобождения от уплаты НДС отдельных видов товаров, работ и услуг. Основная Цель данного вида льгот направлена на усиление экономической и социальной защищенности как населения в целом, так и отдельных категорий граждан в условиях перехода экономики на рыночные отношения. Для достижения этой цели освобождены от обложения НДС обороты по реализации отдельных социально значимых товаров, работ и (или) услуг. Это относится в первую очередь к медицинской технике, изделиям медицинского назначения, к витаминизированной и лечебно-профилактической продукции пищевой, мясной, молочной, рыбной и мукомольно-крупяной промышленности, бытовым дезинфицирующим, инсектицидным и дератизирующим средствам, подгузникам, репеллентам, товарам ветеринарного назначения, таре и упаковке.

Освобождена от обложения НДС также реализация протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним, технических средств, включая автомото-транспорт, материалов, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов, а также линз и оправ для очков, за исключением солнцезащитных. Льгота по указанным лекарствам, изделиям и продукции касается как отечественных товаров, так и ввозимых на территорию России товаров данной группы, т.е. НДС не взимается и при их таможенном оформлении.

Реализация медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями или учреждениями, в том числе врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг, также не облагается данным налогом. При этом установленное ограничение применения льготы в части ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг не распространяется на организации, финансируемые из бюджета. Одновременно с этим закон достаточно четко определяет, что же относится к медицинским услугам, освобождаемым от НДС. Это услуги, предоставляемые по перечню услуг в рамках обязательного медицинского страхования. В этот перечень включены услуги, оказываемые населению по диагностике, профилактике и лечению независимо от формы и источника их оплаты по перечню, утверждаемому Правительством РФ.

Освобождены от уплаты НДС услуги по сбору у населения крови, услуги скорой медицинской помощи населению, услуги по изготовлению лекарственных средств аптечными учреждениями. В перечень освобождаемых от обложения НДС услуг включены и такие услуги, как дежурство медицинского персонала у постели больного, изготовление и ремонт очковой оптики, за исключением солнцезащитной, ремонт слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий.

Реализация услуг государственных и муниципальных учреждений социальной защиты по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, а также услуги, оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологическим больным, не включается в облагаемый оборот и не облагается НДС.

Для социальной защиты населения предоставляются льготы на услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, студиях и секциях, включая спортивные.

Льгота по налогу установлена также при реализации продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или учреждениям.

Данная льгота распространяется на студенческие и школьные столовые, столовые других учебных заведений, столовые медицинских организаций только в случае полного или частичного их финансирования из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования.

Не взимается НДС с реализации услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования или автомобильным транспортом в пригородном сообщении (за исключением такси, в том числе маршрутного), морским, речным, железнодорожным транспортом при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам.

Не увеличивается на сумму НДС оплата услуг патологоанатомических бюро, ритуальных услуг, работ и услуг по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей.

Льгота по НДС установлена также при реализации почтовых марок (за исключением коллекционных марок), маркированных открыток и

маркированных конвертов, лотерейных билетов лотерей, проводимых по решению уполномоченных органов.

В целях социальной защиты от неоправданного роста цен и тарифов не взимается НДС при реализации услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности.

Для снижения стоимости путевок и курсовок в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, расположенные на российской территории, их реализация также не подлежит обложению НДС.

Услуги, оказываемые без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним, не подлежат обложению данным налогом.

Освобождены от налогообложения также услуги в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг. Нормативными документами четко определено, что следует понимать под услугами в сфере образования. Это услуги, оказываемые образовательными учреждениями в части их уставной непредпринимательской деятельности независимо от организационно-правовых форм — государственными, муниципальными, негосударственными, включая частные, общественные и религиозные.

В том случае, если образовательные учреждения занимаются предпринимательской деятельностью, например сдают в аренду фонды и имущество, торгуют покупными товарами, оборудованием, оказывают посреднические услуги, имеют долевое участие в деятельности других учреждений и предприятий и т.д., НДС уплачивается в установленном порядке.

Освобождены от налогообложения также отдельные виды услуг, оказываемых учреждениями культуры. К ним, в частности, относятся услуги по предоставлению напрокат отдельного оборудования, музыкальных инструментов, культинвентаря и некоторых других предметов. В этот перечень включены также услуги по изготовлению копий экспонатов и документов из фондов указанных учреждений и копий в учебных целях, а также учебных пособий, услуги по фотокопированию, репродуцированию, ксерокопированию, микрокопированию с печатной продукции, а также услуги по звукозаписи проводимых этими учреждениями мероприятий и ряд других услуг.

Реализация входных билетов и абонементов на посещение театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, экскурсионных билетов при условии, что форма этих билетов утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности, также освобождена от уплаты НДС.

При этом налоговое законодательство дает достаточно полный перечень учреждений, которые применительно к уплате НДС относятся к учреждениям культуры и искусства. Это театры, кинотеатры, концертные организации и коллективы, цирки, библиотеки, музеи, выставки, дома и дворцы культуры, клубы, дома кино, литератора, композитора и т.д. В эту группу входят также планетарии, парки культуры и отдыха, ботанические сады, зоопарки, лектории и народные университеты, экскурсионные бюро (за исключением туристических экскурсионных бюро), заповедники, национальные парки, природные парки и ландшафтные парки.

Льготы по НДС предоставляются при реализации входных билетов организациями физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-зрелищные мероприятия, а также оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения этих мероприятий.

Особое внимание в законодательстве уделено социальной защите и адаптации инвалидов. Для организаций и предприятий, где работают инвалиды, создаются льготные налоговые условия, способствующие более успешной реализации производимой ими продукции. Освобождена от уплаты НДС реализация товаров, работ и (или) услуг, произведенных общественными организациями инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%.

Не облагаются налогом продукция, работы и (или) услуги, реализуемые организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общественных организаций инвалидов, при условии, что среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%. Льгота по НДС предоставлена также и тем учреждениям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов и которые созданы для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям.

Исключение в части льгот организациям,

использующим труд инвалидов, сделано лишь для подакцизных товаров, минерального сырья и полезных ископаемых и некоторых других товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов, а также для брокерских и иных посреднических услуг, оказываемых этими организациями. Указанные операции подлежат обложению НДС.

Реализация продукции, работ и услуг, производимых государственными унитарными предприятиями при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения, а также лечебно-производственными или трудовыми мастерскими при этих учреждениях, не подлежит обложению НДС.

В рамках данного вида налоговых льгот освобождены от налогообложения также обороты по реализации и некоторых других видов товаров, работ и услуг. В частности, не облагается налогом реализация жилых домов, жилых помещений и долей в них, а также передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир.

Не подлежит налогообложению реализация работ по строительству объектов социально-культурного или бытового назначения и сопутствующей инфраструктуры и работ по созданию, строительству и содержанию центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей, выполняемых в рамках реализации целевых социально-экономических программ или проектов жилищного строительства для военнослужащих. При этом важно подчеркнуть, что освобождение от налогообложения производится при условии финансирования данных работ исключительно и непосредственно за счет займов или кредитов, предоставляемых международными организациями или правительствами иностранных государств, иностранными организациями или физическими лицами в соответствии с межправительственными или межгосударственными соглашениями.

Льгота по НДС установлена также в части освобождения от уплаты налога при реализации товаров, работ и услуг (за исключением подакцизных товаров) в рамках оказания нашей стране безвозмездной помощи или содействия.

Не подлежит налогообложению реализация на российской территории услуг по сдаче в аренду служебных или жилых помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в России. Указанная льгота предоставляется только в том случае, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении российских граждан и российских организаций или если такая норма предусмотрена международным договором или соглашением РФ.

Освобождены от налогообложения ремонтно-реставрационные, консервационные и восстановительные работы, выполняемые при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, а также культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций.

Не подлежат налогообложению операции по реализации предметов религиозного назначения и религиозной литературы (по перечню, утверждаемому Правительством РФ по представлению религиозных организаций и объединений), которые производятся и реализуются религиозными организациями или объединениями в рамках религиозной деятельности. Исключение сделано для подакцизных предметов, которые подлежат обложению НДС.

Проведение указанными организациями религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий также освобождено от обложения НДС.

Реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в установленном порядке, также не облагается налогом.

Не включаются в облагаемый оборот операции по реализации промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, а также лома и отходов этих металлов для дальнейшей переработки и аффинирования. Не является объектом обложения также реализация налогоплательщиками драгоценных металлов и драгоценных камней Государственному и региональным фондам драгоценных металлов и драгоценных камней, Банку России и коммерческим банкам, реализация драгоценных камней в сырье для обработки предприятиям всех форм собственности для последующей продажи на экспорт, а также специализированным внешнеэкономическим организациям.

Реализация драгоценных металлов из Государственного и региональных фондов драгоценных металлов и драгоценных камней, специализированным внешнеэкономическим организациям, Банку России и коммерческим банкам также не подлежит налогообложению.

Освобождена от уплаты НДС реализация или передача лома и отходов черных и цветных металлов.

Если осуществляется передача товаров, выполнение работ и (или) оказание услуг

безвозмездно в рамках благотворительной деятельности (за исключением подакцизных товаров), то эти обороты также не облагаются НДС.

Все виды финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме также подлежат освобождению от уплаты НДС.

В данной группе от уплаты налога освобождена, в частности, реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы. При этом важно подчеркнуть, что данная льгота предоставляется при условии, что удельный вес доходов от реализации данной продукции в общей сумме их доходов составляет не менее 70%.

Выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ освобождается от уплаты налога при условии, что эти работы осуществляются за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций. Выполнение данных работ учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров также является операцией, освобождаемой от налогообложения. С 2008 г. выполнение организациями отдельных видов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новых видов продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции, также освобождается от налогообложения. К данным видам относятся разработка инженерного объекта, технической системы и новых технологий, а также создание опытных образцов машин, оборудования и материалов.

Действующим налоговым законодательством предусматривается также освобождение от НДС отдельных банковских операций, за исключением операций по инкассации. Прежде всего, к этой категории следует отнести операции, связанные с привлечением и размещением денежных средств организаций и физических лиц во вклады, а также по открытию и ведению их банковских счетов. К указанным операциям относятся также расчеты по банковским счетам организаций, физических лиц и банков-корреспондентов, кассовое обслуживание организаций и физических лиц, купля-продажа иностранной валюты, выдача банковских гарантий и некоторые другие банковские операции.

Кроме того, не подлежат налогообложению полученные от заемщиков суммы в счет компенсации страховых премий или страховых взносов, уплаченных банками по договорам страхования (в которых банк является страхователем или выгодоприобретателем) на случай смерти или наступления инвалидности указанных заемщиков.

Льгота по налогу в части освобождения от уплаты НДС предусмотрена также при оказании услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями, а также услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами.

Освобождены от налогообложения операции по уступке или приобретению прав и соответственно требований кредитора по обязательствам, вытекающим из договора по предоставлению займов в денежной форме или кредитных договоров, а также по исполнению заемщиком обязательств перед новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки.

Организация юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями тотализаторов и других основанных на риске игр, в том числе с использованием игровых автоматов, также освобождается от налогообложения.

Не подлежат налогообложению и операции по проведению лотерей, осуществляемых по решениям соответствующего уполномоченного органа исполнительной власти. К этим операциям налоговое законодательство относит также оказание услуг по реализации лотерейных билетов.

В практической деятельности налогоплательщиков и контролирующей работе налоговых органов определение оборота товаров, работ и (или) услуг, освобождаемых от НДС, представляет известную сложность, поскольку предприятия производят и реализуют, как правило, большое число товаров, услуг и (или) работ, как освобождаемых от НДС, так и облагаемых этим налогом. В связи с этим необходимо знать, что право на получение льготы предприятия имеют только при ведении раздельного учета операций по производству и реализации товаров, работ и (или) услуг, подлежащих и не подлежащих обложению НДС.

Кроме того, освобождение от НДС оборотов по реализации товаров, работ и (или) услуг производится только при наличии у предприятий лицензий на осуществление деятельности, подпадающей под лицензирование в соответствии с законодательством РФ.

При этом перечисленные льготы не предоставляются при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах

другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров.

Не подлежат налогообложению товары, за исключением подакцизных, ввозимые в качестве безвозмездной помощи или содействия нашей стране.

Кроме того, освобождается ввоз материалов для изготовления Медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики или лечения инфекционных заболеваний.

Ввоз художественных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с российским законодательством к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов России, также не является объектом налогообложения. Если на российскую территорию ввозятся любые печатные издания, получаемые государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведения кинематографии, ввозимые специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов, то эта операция также не подлежит обложению налогом.

Не подлежит налогообложению ввоз на территорию России технологического оборудования, включая комплектующие и запасные части к нему, аналоги которого не производятся в Российской Федерации. Перечень такого оборудования утверждается Правительством РФ. Операции по ввозу необработанных природных алмазов также освобождаются от уплаты налога. Ввоз в Россию товаров, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними, не подлежит обложению НДС.

Освобождается от уплаты налога также ввоз в Российскую Федерацию валюты РФ и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг — акций, облигаций, сертификатов, векселей.

Продукция морского промысла, выловленная или переработанная рыбопромышленными российскими предприятиями и ввозимая на российскую территорию, также не подлежит обложению налогом.

Освобождение ввозимых в Россию товаров от уплаты НДС связано с соблюдением одного важнейшего условия — использование их на те цели, с которыми связана льгота по налогу. В случае если освобожденные от уплаты налога товары после их ввоза в Россию использованы на другие цели, чем те, в связи с которыми было предоставлено такое освобождение от налогообложения, налог подлежит уплате в полном объеме с начислением пени за весь период, считая с даты их ввоза на таможенную территорию РФ до момента фактической уплаты налога.

22.5. Налоговая база

Для определения размера НДС необходимо четко представлять порядок формирования налоговой базы. Налоговая база для исчисления и уплаты НДС определяется в зависимости от особенностей реализации произведенных налогоплательщиком или приобретенных на стороне товаров, работ и (или) услуг.

При этом важно иметь в виду, что в случае применения налогоплательщиком при реализации, а также при передаче, выполнении или оказании для собственных нужд товаров, работ и (или) услуг различных налоговых ставок налоговая база должна определяться отдельно по каждому виду товаров, работ и (или) услуг, облагаемых по разным ставкам. Кроме того, необходимо учитывать следующее:

1)в выручку от реализации товаров, работ и услуг включаются все доходы, полученные налогоплательщиком и напрямую связанные с расчетами по оплате товаров, работ и (или) услуг как в натуральной, так и в денежной форме, включая оплату ценными бумагами;

2)выручка в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Банка России, который действовал на дату фактической реализации товаров, работ и (или) услуг или на дату осуществления расходов;

3)цены на реализуемую продукцию устанавливаются налогоплательщиком по согласованию с покупателем и в этом размере включаются в налоговую базу.

Налоговая база зависит также от применения тех или иных цен в действующей системе ценообразования. В условиях развивающихся рыночных отношений в экономике России действуют как свободные рыночные цены и тарифы, так и государственные регулируемые цены и тарифы. Если продукция, товары и (или) услуги реализуются по свободным рыночным ценам, то в них не включается НДС. Сумма НДС в этом случае определяется от суммы оборота исходя из действующей ставки налога.

Государственные регулируемые цены и тарифы делятся на два вида: цены, в которые уже включен НДС, и цены, не содержащие в себе НДС. К первому виду относятся государственные регулируемые розничные цены и тарифы на

отдельные потребительские товары и услуги для населения. Ко второму — государственные Регулируемые оптовые цены и тарифы по продукции топливно-энергетического комплекса (ТЭК) и услугам производственно-технического назначения (услуги связи, грузовые транспортные перевозки и услуги).

Как установлено НК РФ, при определении налоговой базы по НДС должна приниматься цена товаров, работ или услуг, указанная в соответствующем договоре. Именно эта цена должна считаться рыночной, но при условии, что проверяющими органами не доказано обратное.

Налоговые и другие контролирующие органы, в частности таможенные, имеют при этом право проверять уровень указанных цен только в следующих случаях:

1) при осуществлении сделок между взаимозависимыми лицами;

2) по товарообменным (бартерным) операциям;

3) при совершении внешнеторговых сделок;

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

Если при проверке по изложенным четырем основаниям окажется, что применяемые налогоплательщиком цены отклоняются более чем на 20% от рыночных цен на идентичные или однородные товары, то налоговый орган имеет право сделать досчет объема реализации до уровня рыночных цен.

Порядок определения налоговой базы по НДС, предоставляемых льгот и преимуществ, а также применения ставок НДС — общий для всех предприятий и организаций вне зависимости от их организационно-правовых форм, форм собственности и видов деятельности. Но наряду с общими правилами существуют и особенности, характерные для отдельных видов деятельности предприятий, связанные со спецификой их производственно-финансовой деятельности, видом предоставляемых ими услуг, а также осуществляемых ими операций.

Рассмотрим *особенности определения налоговой базы по отдельным способам реализации* товаров, работ и (или) услуг, а также по применяемым формам оплаты поставленных товаров и выполненных работ и (или) услуг.

Во-первых, некоторые сложности в определении налоговой базы НДС возникают при осуществлении предприятиями и организациями товарообменных, или так называемых бартерных операций, при безвозмездной передаче товаров, работ и (или) услуг, при передаче права собственности на предмет залога залогодержателю, а также при имеющей все еще место натуральной оплате труда работников предприятий и организаций. В этом случае должны быть определены рыночные цены товара, работы и (или) услуги с учетом акциза (по подакцизным товарам), но без включения в них НДС.

Во-вторых, при реализации товаров, работ или услуг с учетом субвенций или субсидий, предоставляемых из бюджетов в связи с применением государственных регулируемых цен, или с учетом предоставляемых отдельным потребителям льгот в соответствии с законодательством налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров, работ или услуг исходя из фактических цен реализации. При этом суммы субвенций и субсидий не должны учитываться при определении налоговой базы.

В-третьих, при получении налогоплательщиком полной или частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг налоговая база в соответствии с положениями НК РФ должна определяться исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога.

В-четвертых, при изготовлении товаров из давальческого сырья и материалов налоговая база определяется как стоимость их обработки, переработки или другой трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее НДС. При реализации имущества, которое подлежит учету по стоимости, включая уплаченный налог, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества (с учетом НДС и акцизов) и его остаточной стоимостью с учетом переоценок.

В-пятых, при реализации товаров, работ и (или) услуг по срочным сделкам налоговая база определяется как стоимость этих товаров, работ и (или) услуг, указанная непосредственно в договоре или контракте, но не ниже их стоимости, исчисленной исходя из рыночных цен (с учетом акцизов и без включения в них НДС). В таком же порядке определяется налоговая база при уступке требования, вытекающего из договора реализации товаров, работ и (или) услуг, или переходе указанного требования к другому лицу на основании закона.

В-шестых, при реализации новым кредитором, получившим требование, финансовых услуг, связанных с уступкой требования, вытекающего из договора реализации товаров, работ и (или) услуг, налоговая база определяется как сумма превышения сумм дохода, полученного новым кредитором при последующей уступке требования или прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования.

В-седьмых, при осуществлении налогоплательщиками предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе

договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров налоговая база представляет собой сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений или любых других доходов при исполнении каждого из указанных договоров.

В-восьмых, при осуществлении перевозок пассажиров, багажа, грузов, грузобагажа или почты железнодорожным, автомобильным, воздушным, морским или речным транспортом налоговая база определяется как стоимость этих перевозок, но без включения в нее НДС, При осуществлении воздушных перевозок пределы российской территории определяются по начальному и конечному пунктам авиарейса. В случае, если осуществляется реализация проездных документов по льготным тарифам, налоговая база должна исчисляться исходя из этих льготных тарифов.

Некоторые особенности в определении налоговой базы имеются при совершении операций по передаче товаров, выполнению работ или оказанию услуг для собственных нужд предприятий и организаций и выполнению строительно-монтажных работ для их собственного потребления. В этом случае налоговая база определяется как стоимость этих товаров, работ и услуг, исчисленная исходя из цен реализации идентичных или однородных товаров, аналогичных работ и услуг, действовавших в предыдущем налоговом периоде. В случае их отсутствия налоговая база определяется исходя из рыночных цен с учетом акцизов и без включения в них НДС.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база представляет собой стоимость выполненных работ, исчисленную исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение.

Особый порядок определения налоговой базы установлен *при ввозе товаров на российскую таможенную территорию.* Общее правило гласит, что в этом случае налоговая база определяется как сумма таможенной стоимости этих товаров, подлежащей уплате таможенной пошлины, и подлежащих уплате акцизов.

Аналогично определяется база при ввозе российских товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, на остальную часть российской таможенной территории или же при передаче их на территорию особой экономической зоны лицам, не являющимся резидентами такой зоны. Вместе с тем если на таможенную территорию РФ ввозятся продукты переработки товаров, ранее вывезенных с нее для переработки, то налоговая база определяется только как стоимость этой переработки.

Свои особенности имеются в определении налоговой базы в случае, когда в соответствии с международным договором РФ отменены таможенный контроль и таможенное оформление ввозимых на российскую территорию товаров. Налоговая база в этом случае определяется как сумма стоимости приобретенных товаров, включая затраты на доставку указанных товаров до российской границы, и подлежащих уплате акцизов (для подакцизных товаров).

При определении налоговой базы по НДС важно учитывать еще одно немаловажное обстоятельство. В соответствии с положениями НК РФ установленная исходя из сумм облагаемого оборота налоговая база должна быть увеличена на определенные суммы, которые в принципе не должны учитываться при обложении НДС.

Включение их в налоговую базу продиктовано исключительно фискальными интересами государства и необходимостью борьбы с уходом от налогообложения.

Многие организации в первые годы введения НДС в целях уклонения от его уплаты, например, искусственно занижали цены на свою продукцию, одновременно предусматривая в договорах поставки крупные штрафные санкции к покупателям в случае невыполнения условий договора. Другие организации выдавали финансовые кредиты на длительный срок, не имея лицензии на осуществление банковской деятельности.

В связи с этим в налоговую базу в последние годы стали включаться доходы, полученные за реализованные товары, работы и услуги на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров, работ и (или) услуг.

Как уже отмечалось, в налоговую базу включаются также суммы авансовых или других платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ и (или) оказания услуг.

Суммы, полученные в виде процента или дисконта по облигациям и векселям, выданным в счет оплаты реализованных товаров, работ и (или) услуг, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставкой рефинансирования Банка России, также увеличивают налоговую базу налогоплательщика.

В налоговую базу также дополнительно включаются полученные страховые выплаты по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров, работ и (или) услуг, Реализация которых признается объектом налогообложения. При этом Кодексом установлено, что увеличение налоговой базы определяется исключительно по операциям по

реализации товаров, работ и (или) услуг, которые реализуются на территории РФ и подлежат налогообложению.

Исходя из вышеперечисленных положений для полноты исчисления сумм налога необходимо точно установить *момент определения налоговой базы*. Вопрос установления момента определения налоговой базы является не таким простым, как это может показаться на первый взгляд. Действительно, а что же должно считаться моментом определения налоговой базы? Является ли моментом определения налоговой базы, например, день отгрузки продукции потребителю или отправки ему соответствующих платежных документов либо день поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу предприятия? А как установить момент определения налоговой базы, если осуществляется товарообменная операция или происходит безвозмездная передача товара, работы и (или) услуги? На эти и другие вопросы российское законодательство должно давать и дает четкие и недвусмысленные ответы.

В соответствии с действовавшим с начала создания российской налоговой системы законодательством предприятие само выбирало свою учетную политику, в которой момент определения налоговой базы мог им устанавливаться или как день оплаты отгруженных товаров, выполненных работ и (или) услуг, т.е. день поступления денег на расчетный счет либо в кассу предприятия, или же как день отгрузки (передачи права собственности) товаров, выполнения работ и (или) оказания услуг.

Начиная с 2006 г. моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

1) день отгрузки или передачи товаров, работ, услуг или имущественных прав;

2) день полной или частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг или передачи имущественных прав.

Таким образом, практически для всех налогоплательщиков моментом определения налоговой базы и, следовательно, возникновения обязательства по уплате НДС стала дата отгрузки товара, выполнения работ, оказания услуг или передачи имущественных прав.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления моментом определения налоговой базы является последнее число каждого налогового периода.

Особый порядок определения налоговой базы установлен при получении налогоплательщиком-изготовителем полной или частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг, для которых длительность производственного цикла составляет свыше шести месяцев. В этом случае налогоплательщик — изготовитель указанных товаров, работ или услуг имеет право сам устанавливать момент определения налоговой базы как день отгрузки или передачи указанных товаров, работ или услуг. Но при этом указанный налогоплательщик обязан обеспечить ведение раздельного учета осуществляемых операций и сумм налога по приобретаемым товарам, работам и услугам, используемым для осуществления операций по производству товаров, работ и услуг длительного производственного цикла, а также других операций.

При реализации товаров, работ и (или) услуг на безвозмездной *основе момент определения налоговой базы устанавливается* как день отгрузки или передачи этого товара, выполнения работ и (или) оказания услуг. При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления датой их выполнения является день принятия на учет соответствующего объекта, завершенного капитальным строительством.

22.6. Налоговые ставки

Обложение НДС производится по *трем основным налоговым ставкам* и двум расчетным налоговым ставкам, применяемым к налоговой базе.

Ставка в размере 0% применяется, в частности, при реализации товаров, экспортируемых за пределы России, при условии их фактического вывоза за пределы российской таможенной территории, а также товаров, помещенных под режим свободной таможенной зоны.

Поскольку экспорт имеет существенное преимущество в части обложения налогом на добавленную стоимость, в целях предотвращения фактов «лжеэкспорта» недобросовестными налогоплательщиками в НК РФ предусмотрены определенные меры. Для обоснования налогоплательщиком прав на уплату налога по ставке 0% и вычета налога, уплаченного при покупке сырья, материалов и топлива, израсходованных на производство экспортируемой продукции, экспортер обязан представить в налоговые органы большое число документов, подтверждающих факт вывоза товаров за пределы российской таможенной территории.

Для подтверждения факта экспорта в первую очередь должен быть представлен контракт (или копия контракта) с иностранным лицом на поставку товара за пределы российской таможенной территории. Кроме того, должна быть представлена выписка банка или ее копия, подтверждающая фактическое поступление выручки на счет налогоплательщика в российском банке от иностранного лица — покупателя указанного товара. Если выручка от реализации товаров иностранному лицу поступила на счет

налогоплательщика от третьего лица, то в налоговые органы наряду с выпиской банка или ее копией должен быть также представлен договор поручения по оплате за указанные товары, заключенный между иностранным лицом и организацией или лицом, осуществившим данный платеж. Если же поступили наличные денежные средства, то налогоплательщик должен представить в налоговые органы выписку банка или ее копию, подтверждающую внесение им полученных сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающих фактическое поступление выручки от иностранного лица. В том случае, если налогоплательщику предоставлено право не зачислять валютную выручку, он должен представить в налоговые органы документы, подтверждающие такое его право. Если же осуществляются внешнеторговые товарообменные операции, то налогоплательщик должен представить документы, подтверждающие ввоз товаров, полученных по указанным операциям, на российскую территорию и их оприходование.

Одновременно с этими документами налогоплательщиком должна быть представлена таможенная декларация или ее копия с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы российской таможенной территории. Вместо таможенной декларации налогоплательщик может представлять реестр таможенных деклараций, содержащий сведения о фактически вывезенных товарах или сведения о таможенном оформлении товаров. При этом указанные реестры должны содержать отметки таможенного органа, подтверждающие соответственно факт вывоза товаров или помещения их под таможенный режим экспорта. Порядок представления подобного реестра вместо таможенной декларации устанавливается Минфином России по согласованию с ФТС России.

В том случае, если осуществляется вывоз товаров через границу РФ с государством — участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, налогоплательщик должен представить таможенную декларацию или ее копию с отметками российского таможенного органа, производившего таможенное оформление вывоза.

И наконец, последним, четвертым документом являются копии транспортных, товаросопроводительных или других документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы российской территории.

Для подтверждения факта помещения товаров в режим свободной таможенной зоны налогоплательщики обязаны представить:

1) контракт (или его копию) с резидентом особой экономической зоны;

2) платежные документы об оплате товаров;

3) копию свидетельства о регистрации лица в качестве резидента особой экономической зоны;

4) таможенную декларацию с отметками таможенного органа о выпуске товаров в соответствии с режимом свободной таможенной зоны.

По ставке 0% производится и налогообложение работ и услуг, непосредственно связанных с производством и реализацией экспортируемых товаров, облагаемых по ставке 0%. Данное положение распространяется на выполняемые или оказываемые российскими организациями или индивидуальными предпринимателями работы и услуги по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, погрузке и перегрузе вывозимых за пределы российской территории или ввозимых на российскую территорию товаров, а также на другие подобные работы и услуги. К работам и услугам, непосредственно связанным с экспортом товаров, относится также и переработка товаров, помещенных под таможенный режим переработки на российской таможенной территории.

Работы и услуги, непосредственно связанные с перевозкой или транспортировкой через российскую таможенную территорию транзитных товаров, также облагаются по ставке 0%. Применение указанной налоговой ставки возможно при представлении традиционных в этом случае контракта на выполнение или оказание указанных услуг, выписки банка о фактическом поступлении выручки, а также таможенной декларации и копии транспортных, товаросопроводительных и таможенных документов.

Ставка в размере 0% применяется также при обложении налогом услуг по перевозке пассажиров и багажа за пределы российской территории при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов, а также товаров, работ и (или) услуг для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей. При этом следует иметь в виду, что ставка в размере 0% при реализации товаров, работ и (или) услуг для официального пользования применяется только в том случае, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный

порядок в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств РФ.

Реализация товаров на экспорт через комиссионера, поверенного или агента по договору комиссии, договору поручения или по агентскому договору также облагается по налоговой ставке 0%. Для подтверждения обоснованности применения этой ставки налогоплательщик обязан представить в налоговые органы следующие документы.

В первую очередь представляется договор комиссии, договор поручения либо агентский договор (или их копии) налогоплательщика с комиссионером, поверенным или агентом. Одновременно с этим должен быть приложен контракт (или его копия) лица, осуществляющего поставку товаров на экспорт по поручению налогоплательщика, с иностранным лицом на поставку товаров за пределы российской таможенной территории. Вместе с этими документами должна быть представлена выписка банка или ее копия, подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица — покупателя товаров на счет комиссионера, поверенного или агента в российском банке, зарегистрированного в налоговом органе. Если выручка от реализации товаров иностранному лицу поступила на счет налогоплательщика от третьего лица, то в налоговые органы наряду с выпиской банка или ее копией должен быть представлен договор поручения по оплате за указанные товары, заключенный между иностранным лицом и организацией или лицом, осуществившими этот платеж.

Обязательным условием применения ставки налога в размере 0% при осуществлении этой операции является также представление наряду с перечисленными выше документами таможенной декларации или ее копии с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы российской таможенной территории. И наконец, пятыми по счету, но не по значению являются копии транспортных, товаросопроводительных, таможенных или других документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы России.

Ставка в размере 0% установлена и в случае реализации товаров на экспорт в счет погашения задолженности РФ и бывшего СССР, а также в счет предоставления государственных кредитов иностранным государствам. В этом случае несколько иным является перечень документов, представляемых налогоплательщиками налоговым органам для подтверждения обоснованности применения этой налоговой ставки. Кроме таможенной декларации и копий транспортных, товаросопроводительных документов необходимо представить копию соглашения между Правительством РФ и правительством соответствующего иностранного государства об урегулировании задолженности бывшего СССР или задолженности РФ или о предоставлении кредита. Одновременно представляется копия соглашения между Минфином России и налогоплательщиком о финансировании поставок товаров в счет погашения государственной задолженности или в счет предоставления кредита. Обязательным условием является также представление выписки банка, подтверждающей фактическое поступление выручки от реализации товаров на экспорт из бюджета в российской валюте на счет налогоплательщика в российском банке. Помимо этого налогоплательщик должен представить таможенную декларацию и копии транспортных, товаросопроводительных документов.

Реализация драгоценных металлов налогоплательщиками, которые осуществляют их добычу или производство из лома и отходов, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, Банку России, а также коммерческим банкам облагается НДС по ставке 0%.

Ставка в размере 0% применяется также при реализации припасов, вывезенных с российской территории в таможенном режиме перемещения припасов. При этом под припасами понимаются топливо и горюче-смазочные материалы, необходимые для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов, а также смешанного (река — море) плавания.

По налоговой *ставке в размере 10%* налогообложение производится при реализации отдельных социально значимых продовольственных товаров. В состав этих товаров включаются, в частности, скот и птица в живом весе, мясо и мясопродукты, за исключением деликатесов, молоко и молокопродукты (включая мороженое), яйца и яйцепродукты, масло растительное, маргарин, сахар, соль, хлеб и хлебобулочные изделия, крупа, мука, макаронные изделия, рыба живая, за исключением ценных пород, море- и рыбопродукты, продукты детского и диабетического питания, а также овощи.

Кроме того, по ставке 10% облагается также реализация товаров для детей. В перечень детских товаров включены: одежда, обувь, детские кровати и матрацы, коляски, школьные тетради и другие школьно-письменные принадлежности, а также игрушки.

По ставке 10% облагается также реализация

зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов, маслосемян и продуктов их переработки.

Налоговая ставка в размере 10% применяется при реализации книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, а также периодических печатных изданий, за исключением изданий рекламного или эротического характера.

Кроме того, по ставке 10% облагается реализация как отечественных, так и иностранных лекарственных средств и изделий медицинского назначения.

Реализация всех остальных товаров, работ и (или) услуг, не освобожденных в соответствии с российским налоговым законодательством от уплаты НДС, облагается налогом *по ставке 18%*. При ввозе большинства товаров на таможенную территорию РФ они облагаются по ставке 18%, а продовольственные товары первой необходимости, лекарственные средства, детская одежда и обувь — по ставке 10%.

В случае реализации товаров, в цены которых включен НДС, применяются *расчетные ставки* в размере соответственно *9,09* и *15,25%*. Указанные налоговые ставки определяются как процентное отношение налоговой ставки 10 или 18% к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки. Налогообложение по указанным расчетным налоговым ставкам производится при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров, работ и (или) услуг (авансовые платежи, финансовая помощь, процент или дисконт по векселям и т.д.), а также при удержании налога налоговыми агентами. Указанные ставки применяются также при реализации имущества, стоимость которого определяется с учетом уплаченного НДС, при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленных у физических лиц, не являющихся налогоплательщиками.

22.7. Порядок исчисления сумм НДС

Сумма НДС, как и большинства других установленных российским налоговым законодательством налогов, должна определяться налогоплательщиком самостоятельно исходя из соответствующих ставок налога, налоговой базы с учетом установленных льгот, рассрочек и отсрочек.

Сумма НДС исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

В том случае, если производится продукция, облагаемая по разным ставкам, общая сумма налога представляет собой результат сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз. При этом указанная сумма определяется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации товаров, работ и (или) услуг, дата фактической реализации которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также по всем изменениям, увеличивающим или уменьшающим налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

В том случае, если у налогоплательщика отсутствует надлежащий бухгалтерский учет или не ведется учет объектов налогообложения, налоговые органы согласно НК РФ имеют право исчислить такому налогоплательщику суммы налога, подлежащие уплате, расчетным путем на основе данных по другим аналогичным налогоплательщикам.

Определенная в соответствии с налоговой базой и установленной ставкой сумма налога предъявляется налогоплательщиком при реализации товаров, работ и (или) услуг по свободным отпускным Ценам или тарифам покупателю дополнительно к цене или тарифу. Аналогичный порядок применяется также при реализации налогоплательщиком товаров, работ и (или) услуг по государственным регулируемым оптовым ценам или тарифам, в которые не включен НДС. В этом случае соответствующая сумма налога должна быть выделена отдельной строкой в расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и в реестрах на получение средств с аккредитива, в первичных учетных документах и в счетах-фактурах. При Реализации товаров, работ и (или) услуг населению по розничным ценам или тарифам соответствующая сумма налога должна включаться в указанные цены или тарифы. При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма налога не должна выделяться.

К заполнению *счетов-фактур*, являющихся одним из главных финансовых документов для контроля за облагаемым оборотом и соответственно за исчислением НДС, а также для возмещения или к вычету уплаченного налога налоговое законодательство предъявляет особо повышенные требования. Кроме общепринятых реквизитов (покупатель, продавец, наименование товара, работы или услуги, их количество, цена и стоимость) в счете-фактуре отдельной строкой должны быть в обязательном порядке выделены данные, необходимые для исчисления и уплаты налога. К их числу относятся: суммы акциза по подакцизным товарам, ставка НДС, сумма налога, предъявляемая покупателю товаров, работ, услуг и имущественных прав, а также стоимость товаров, работ, услуг и имущественных прав за все количество поставляемых или отгруженных по счету-фактуре товаров, работ, услуг и имущественных прав с НДС.

При реализации товаров, работ, услуг и

имущественных прав, операции по которым освобождены от налогообложения, также должны быть выписаны и выданы счета-фактуры. Но в этом случае в них не выделяются соответствующие суммы налога.

Любой налогоплательщик, реализуя свою продукцию и выделяя в расчетных документах НДС, одновременно с этим является покупателем сырья, материалов, топлива, энергии и других товаров, работ и (или) услуг, которые ему необходимы для производства своей продукции. Естественно, что в получаемых им от продавца расчетных документах также выделяется НДС сверх цены на эти сырье, материалы и т.д. Как же должен налогоплательщик учитывать эти дополнительные расходы?

Налоговое законодательство предусматривает, что суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им для производственных целей, сырья, материалов, топлива, других товаров, работ или услуг, не включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, а должны учитываться отдельно. Такой же порядок установлен в части сумм налога, фактически уплаченных налогоплательщиком при ввозе сырья и тому подобного на территорию России.

Одновременно с этим российское налоговое законодательство предусмотрело и отдельные случаи, когда предъявленные налогоплательщику или уплаченные им суммы НДС включаются в затраты налогоплательщика на производство и реализацию продукции. Это имеет место в случае использования приобретенных или оплаченных товаров, работ и (или) услуг при производстве или реализации товаров, работ и (или) услуг, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, т.е. освобождаются от налогообложения.

Включаются в затраты производства, т.е. не учитываются отдельно, предъявленные или уплаченные суммы НДС в случае использования приобретенной продукции при производстве или передаче товаров, работ и (или) услуг, операции по передаче которых для собственных нужд не подлежат налогообложению. И наконец, не учитываются отдельно предъявленные или уплаченные суммы НДС при реализации товаров, выполнении работ или оказании услуг, местом реализации которых не является российская территория.

А как быть, если приобретенные товары, выполненные работы и (или) оказанные услуги частично используются в производстве или реализации товаров, работ и (или) услуг, операции по реализации которых подлежат налогообложению, а частично — в производстве или реализации товаров, работ и услуг, операции по реализации которых освобождены от налогообложения? В этом случае суммы налога, предъявленные продавцом указанных приобретенных товаров, работ и (или) услуг, включаются в затраты, принимаемые к вычету при исчислении налога на доходы, или подлежат налоговому вычету в той пропорции (в стоимостном выражении), в которой указанные приобретенные товары, работы и (или) услуги использованы для производства или реализации продукции, операции по реализации которой подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения). Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров, выполненных работ и (или) оказанных услуг, операции по реализации которых подлежат налогообложению или освобождены от налогообложения в общей их стоимости за налоговый период.

Но это положение не применяется в тех налоговых периодах, в которых доля совокупных расходов на производство товаров, работ и (или) услуг, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство. В этом случае все суммы налога, предъявленные продавцами указанных товаров, работ и (или) услуг, должны учитываться отдельно и соответственно не включаться в издержки производства.

Не включаемые в издержки производства и учитываемые отдельно суммы налога, предъявленные налогоплательщику или уплаченные им, налогоплательщик имеет право исключить из общей суммы налога, определенной исходя из налоговой базы и налоговых ставок. Эти суммы в российском налоговом законодательстве называются *налоговыми вычетами*.

Указанные вычеты применяются при условии, что приобретенные налогоплательщиком товары, работы, услуги или имущественные права предназначены для осуществления операций, являющихся объектами налогообложения, или же приобретены для перепродажи. Кроме того, подлежат вычету суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров продавцу или отказа от них. Подлежат также вычетам суммы налога, уплаченные при выполнении работ или оказании услуг в случае отказа от этих работ или услуг. Вычитаются и суммы налога, уплаченные продавцами в бюджет с сумм авансовых или других платежей в счет предстоящих поставок продукции, в случае расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

Подлежат вычетам суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными

организациями при проведении капитального строительства, сборке или монтаже основных средств, по приобретенным для этих работ товарам, а также при приобретении объектов незавершенного капитального строительства. Налогоплательщик имеет право вычесть и суммы налога, исчисленные при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления. При этом следует иметь в виду, что указанные вычеты в части капитальных работ с 2006 г. производятся по мере их осуществления, не дожидаясь принятия на учет соответствующих объектов завершенного или незавершенного капитального строительства.

Налогоплательщик имеет также право произвести вычеты налога, исчисленного им с сумм полной или частичной оплаты, полученных в счет будущих поставок товаров. Предусмотренные налоговым законодательством налоговые вычеты производятся на основе счетов-фактур, которые выставляются продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров, работ, услуг или имущественных прав или же на основе таможенных деклараций либо других документов, подтверждающих ввоз товаров на российскую таможенную территорию.

Законодательством установлено, что вычеты осуществляются по всем суммам налога, предъявленным налогоплательщику (но не обязательно уплаченным) при приобретении товаров, работ и (или) услуг или фактически уплаченным им при ввозе товаров на российскую таможенную территорию, но только после принятия на учет соответствующих товарно-материальных ценностей, включая работы и услуги, а также при наличии соответствующих первичных документов. Вычеты сумм налога по приобретенным основным средствам и нематериальным объектам также производятся в полном размере после принятия на учет этих основных средств или нематериальных объектов.

22.8. Определение суммы налога, подлежащей взносу в бюджет

В результате осуществления всех положенных по закону вычетов остается сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиком в бюджет. Неизбежно возникает вопрос: какую сумму должен внести в бюджет налогоплательщик, если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превысит общую сумму налога, полученную налогоплательщиком от своих покупателей?

Налоговое законодательство четко установило, что в этом случае в данном конкретном налоговом периоде налог в бюджет не уплачивается. При этом разница между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога признается как сумма излишне уплаченного налога, и она подлежит зачету в счет текущих или предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по этому налогу или же возвращается налогоплательщику в установленном порядке.

Порядок исчисления НДС, подлежащего взносу в бюджет конкретными налогоплательщиками, рассмотрим на условном примере (табл. 22.1) взаимосвязанных предприятий, поставляющих продукцию и покупающих ее у предприятия-смежника.

Как видно из табл. 22.1, на всех трех предприятиях (А, Б и В) общая сумма добавленной стоимости составила 300 тыс. руб., а сумма уплаченного в бюджет налога при ставке НДС 18% — 54 тыс. руб. (18% от 300 тыс. руб.). Таким образом, несмотря на то, что по принятой в российском налоговом законодательстве методике облагаемый НДС оборот определен как стоимость реализованной продукции (товаров, работ и (или) услуг), все же предприятие вносит в бюджет сумму налога в зависимости от созданной на этом предприятии добавленной стоимости.

По каждому из трех предприятий и в целом по этой группе налогоплательщиков сумму налога, подлежащую взносу в бюджет, можно рассчитать по-иному, умножив сумму созданной добавленной стоимости на ставку установленного для данного товара, работы и (или) услуги НДС.

И здесь невольно возникает вопрос: зачем же усложнять порядок определения суммы подлежащего взносу в бюджет налога, если есть более простой способ? Однако предусмотренный в российском налоговом законодательстве порядок определения суммы НДС, подлежащей взносу в бюджет, установлен не случайно. Дело в том, что для определения суммы добавленной стоимости при кажущейся его простоте необходимо было бы на каждом предприятии вводить дополнительную и весьма громоздкую бухгалтерскую отчетность, отражающую результаты формирования и реализации добавленной стоимости. Кроме того, установленный порядок обеспечивает налогоплательщику источник уплаты данного налога, взимаемого с покупателя на каждом этапе реализации продукции и дающего возможность равномерно переложить внесенный в бюджет НДС на конечного потребителя.

Таблица 22.1. Пример расчета налога на добавленную стоимость, подлежащего взносу в бюджет

Наименование предприятия	Стоимость закупленных для производственных целей сырья. материалов топлива и т.д. тыс. руб.		Созданная на предприятии добавленная стоимость, тыс. руб.	Стоимость реализованной продукции, тыс. руб			НДС, подлежащий взносу в бюджет, тыс. руб.
	Без НДС (включается в затраты по производству и реализации продукции)	Сумма уплаченного поставщику НДС (ставка 18%)		Без (НДС)	Выставленный в счет-фактуре НДС (ставка 18%)	Общая стоимость, выставляемая покупателю в счет-фактуре	
1	2	3	4	5	6	7	8
		(гр.2х18%)		(гр. 2 + гр. 4)	(гр.5х18%)	(гр. 5 + гр. 6)	(гр. 6 - гр. 3)
А	100	18	50	150	27	177	9
Б	150	27	100	250	45	295	18
В	250	45	150	400	72	472	27
Итого			300				54

22.9. Сроки уплаты НДС в бюджет

В какие же сроки налогоплательщики должны вносить в бюджет установленные суммы НДС? Предприятия на основе данных бухгалтерского учета и отчетности вносят НДС в виде фактических платежей, периодичность и сроки уплаты которых зависят от размера их оборотов по реализации продукции, работ и (или) услуг. В отличие от налога на прибыль организаций, который уплачивается налогоплательщиком нарастающим итогом с начала года, НДС рассчитывается за каждый налоговый период.

Налоговый период при уплате НДС был установлен НК РФ с момента его принятия как календарный месяц. В то же время для налогоплательщиков и налоговых агентов с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров, работ и (или) услуг без учета НДС, не превышающими 2 млн руб., за налоговый период был принят квартал. Согласно внесенным в 2006 г. в НК РФ поправкам с 1 января 2008 г. для всех плательщиков налога налоговый период установлен как квартал.

Уплата налога производится исходя из фактической реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг за истекший налоговый период равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев.

Не позднее сроков уплаты налога в соответствии с законом налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию.

НК РФ установлены определенные *особенности уплаты налога при перемещении товаров через российскую таможенную границу,* связанные с избранным таможенным режимом. В случае помещения товаров под таможенный режим выпуска для дальнейшего свободного обращения на территории РФ налог уплачивается в полном объеме при пересечении таможенной границы. Если же товар помещен под таможенный режим реимпорта, то в этом случае налогоплательщик уплачивает сумму налога, от уплаты которого он был освобожден при экспорте данного товара.

При помещении товаров под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, магазина беспошлинной торговли, переработки под таможенным контролем, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения, отказа от товара в пользу государства налог не должен уплачиваться. Если же товары помещаются под таможенный режим переработки на российской таможенной территории, то налог должен быть уплачен при их ввозе с последующим возвратом этих сумм налога при вывозе продуктов переработки.

В случае ввоза поставляемых по лизингу племенного скота, сельскохозяйственной техники, технологического оборудования, предназначенного исключительно для организации и модернизации технологических процессов, налог уплачивается с отсрочкой до момента постановки этих товаров на учет лизингополучателем, но не более чем на шесть месяцев.

При вывозе товаров из России на экспорт и в таможенном режиме перемещения припасов налог

не должен уплачиваться. Такой же порядок налогообложения применяется при помещении товаров под таможенный режим таможенного склада в целях последующего их вывоза в режиме экспорта, а также при помещении товаров под таможенный режим свободной таможенной зоны. Если товары вывозятся за пределы российской территории в таможенном режиме реэкспорта, то уплаченные при ввозе на российскую территорию суммы налога должны быть возвращены налогоплательщику.

При вывозе товаров в соответствии с другими таможенными режимами освобождение от уплаты налога и возврат уплаченных ранее сумм налога не производятся.

Особый порядок уплаты налога установлен при перемещении товаров через российскую таможенную границу при отсутствии таможенного контроля и таможенного оформления в соответствии с международным договором. В этом случае взимание налога с товаров, ввозимых из такого государства, должны осуществлять налоговые органы. Объектом налогообложения в данном случае считается стоимость приобретенных товаров, ввозимых на российскую территорию, включая затраты на их доставку до границы.

Налог должен быть уплачен в бюджет одновременно с оплатой стоимости товаров, но не позднее чем через 15 дней после ввоза товаров в Россию.

22.10. Порядок возмещения, зачета или возврата излишне уплаченных сумм налога

Если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям по реализации товаров на российской территории, то полученная разница подлежит возмещению налогоплательщику в форме зачета или возврата.

Российским налоговым законодательством для возмещения, зачета или возврата излишне уплаченных сумм налога установлены конкретные сроки.

Если у налогоплательщика имеются недоимки и пени по налогам и сборам или же по налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат сумм НДС, то они подлежат зачету в первоочередном порядке. При этом налоговые органы не обязаны уведомлять о проведении зачета налогоплательщика, они осуществляют указанный зачет самостоятельно, но в течение 10 дней обязаны сообщить о нем налогоплательщику.

При отсутствии у налогоплательщика недоимки и пени по налогам и сборам, а также по налоговым санкциям суммы, подлежащие возмещению, должны быть засчитаны в счет текущих платежей по НДС или по другим налогам и сборам, подлежащим уплате в тот же бюджет, или же подлежат возврату налогоплательщику по его заявлению.

Решение о возврате сумм налога из соответствующего бюджета не позднее следующего дня после его принятия должно быть направлено для исполнения в соответствующий орган Федерального казначейства. Последний обязан возвратить сумму налога в течение семи дней после получения решения налогового органа. При нарушении установленных сроков возврата налогоплательщику излишне перечисленной суммы налога на эту сумму начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Банка России.

Возмещение излишне уплаченных сумм налога производится не позднее чем через три месяца со дня представления налогоплательщиком в налоговый орган налоговой декларации.

Налоговый орган должен в течение двух месяцев проверить обоснованность сумм налога, заявленных налогоплательщиком к возмещению. По окончании проверки в течение семи дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении сумм излишне уплаченного налога путем зачета или возврата соответствующих сумм или же полном или частичном отказе в возмещении. В том случае, когда налоговый орган принял решение об отказе в возмещении, он обязан представить налогоплательщику мотивированное заключение о причинах отказа. При этом данное заключение должно быть направлено налогоплательщику не позднее чем через 10 дней после дня вынесения указанного решения.

Если в течение установленного срока налоговый орган не вынес решение об отказе или не представил налогоплательщику указанное заключение, то он обязан принять решение о возмещении сумм налога и уведомить о нем налогоплательщика в течение 10 дней.

Суммы налога, уплаченного при покупке продукции, используемой для производства товаров, облагаемых по ставке 0%, подлежат возмещению из бюджета (в виде зачета или возврата) также в течение трех месяцев на основании отдельной налоговой декларации с приложением необходимых документов. В течение этого срока налоговый орган должен осуществить проверку обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов.

Если налоговым органом принято решение об отказе в возмещении всей суммы или ее части, то он обязан представить налогоплательщику мотивированное заключение не позднее чем через 10 дней после вынесения указанного решения. Если в течение установленного срока такое решение не вынесено или оно не представлено налогоплательщику, то налоговый орган обязан

принять решение о возмещении части суммы, по которой не вынесено решение об отказе, и уведомить налогоплательщика о принятом решении в течение 10 дней.

Если же у налогоплательщика имеются недоимки и пени по налогам, а также задолженность по штрафам, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, они подлежат зачету в первоочередном порядке. Это решение налоговые органы принимают самостоятельно и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику.

При отсутствии у налогоплательщика указанных видов задолженности суммы возмещения должны быть засчитаны в счет текущих платежей по налогам, подлежащим уплате в тот же бюджет, или же возвращены налогоплательщику по его заявлению. Возврат указанных сумм осуществляется в том же порядке, что и возврат излишне уплаченных сумм налога.

При нарушении сроков возмещения из бюджета на сумму невозмещенных средств налогоплательщику начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Банка России.

Контрольные вопросы

1. Какова роль НДС в экономике, в том числе в экономике России?
2. Каким условиям должны отвечать предприятия и организации, чтобы быть самостоятельными плательщиками НДС?
3. Что представляет собой добавленная стоимость?
4. Как определяется налоговая база для исчисления НДС?
5. Почему в российской налоговой системе добавленная стоимость не является объектом обложения НДС? Что является объектом обложения налогом?
6. Какие операции не подлежат обложению НДС?
7. Какие существуют ставки налога, в каких случаях применяется та или иная ставка?
8. Каков порядок определения цены для формирования облагаемого оборота?
9. Имеют ли право налоговые органы контролировать уровень цен при проверке правильности исчисления и уплаты НДС?
10. Как установить момент определения налоговой базы?
11. Какие существуют льготы по НДС, направленные на усиление социальной защищенности населения России?
12. Как определяется сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет?
13. Для чего предназначены счета-фактуры?
14. Какие документы необходимо представить в налоговые органы для подтверждения обоснованности применения ставки в размере 0%?
15. Каковы сроки уплаты НДС в бюджет? От чего они зависят?
16. Каков порядок отнесения сумм уплаченного продавцу налога на затраты по производству и реализации продукции?
17. Что такое налоговые вычеты и каков порядок их применения?
18. Каков порядок зачета или возврата налогоплательщику излишне уплаченных сумм налога?
19. В каких случаях осуществляется возмещение из бюджета сумм налога? Каков порядок этого возмещения?
20. Какие особенности уплаты НДС имеются при перемещении товаров через российскую границу?

ГЛАВА 23. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

23.1. Эволюция налога на прибыль и его значение

Налог на прибыль, который в мировой практике налогообложения может иметь различные названия (налог на доход юридических лиц, налог с корпораций, налог на доходы корпораций, корпоративный налог и т.д.), является сравнительно «молодым» налогом. Как известно, первыми налогами на предпринимательскую деятельность были налоги, не связанные с получением дохода. Это были в основном пошлины и другие косвенные налоги, а также земельные и подушные обложения. Обложение налогом дохода от предпринимательской деятельности носило частный, эпизодический характер. Отдельные проявления налога на прибыль от занятий ремеслами и торговлей имели место в период упадка Римской империи. Попытки обложения промысловых доходов были отмечены и в Средние века. Первые научные теории налогообложения доходов и прибыли от промысловой деятельности появились лишь в конце XVIII — начале XIX в. С этого времени начинается постепенное распространение практики налогообложения доходов и прибыли от предпринимательской деятельности. Первыми странами, где налог на доходы корпораций получил массовое распространение, были Германия и США. И лишь в начале XX в. Данный налог стал широко применяться практически во всех ведущих странах мира.

В Российской Федерации налог на прибыль организаций был включен в налоговую систему с первых дней ее формирования. Он является, пожалуй, единственным налогом, который с момента его принятия в 1991 г. претерпевал в течение всего хода экономических реформ в России серьезные принципиальные изменения. Достаточно сказать, что по этому налогу, как ни по какому другому, часто вводились и отменялись многочисленные налоговые льготы и преференции, пока, наконец, с принятием в 2001 г. соответствующей главы НК РФ они вообще не были отменены с 2002 г. Именно по налогу на прибыль за относительно короткий промежуток его существования была кардинально изменена налоговая база для отдельных категорий налогоплательщиков (банков, страховых организаций и т.д.).

В отличие от ставок по большинству других налогов ставка по налогу на прибыль длительное время была дифференцирована по организациям в зависимости от вида деятельности. При этом ставки налога менялись за непродолжительный период реформ неоднократно как в сторону понижения, так и в сторону повышения. С принятием НК РФ введена для всех организаций единая предельная ставка налога, которая снижена начиная с 2002 г. с 35 до 24%. С 2009 г. указанная ставка понижена еще раз — до 20%.

Уплата этого налога сопровождается необходимостью ведения налогоплательщиком дополнительного налогового учета, поскольку установленный НК РФ порядок группировки и учета отдельных объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения отличается от порядка, действующего в бухгалтерском учете.

Налог на прибыль играет существенную роль в экономике и финансах любого государства. В настоящее время указанный вид налогообложения применяется во всех без исключения развитых странах мира. И это не случайно, поскольку он является тем налогом, с помощью которого государство может наиболее активно воздействовать на развитие экономики. Благодаря непосредственной связи этого налога с размером полученного налогоплательщиком дохода через механизм предоставления или отмены льгот и регулирования ставки государство стимулирует или ограничивает инвестиционную активность в различных отраслях экономики и регионах.

Этим же целям служит и механизм инвестиционного налогового кредита, предоставляемого налогоплательщикам и погашаемого ими за счет прибыли.

Значительную роль в регулировании экономики играет также амортизационная политика государства, напрямую связанная с налогообложением прибыли организаций.

Велика роль этого налога в развитии малого предпринимательства, а также в привлечении в экономику страны иностранных инвестиций, поскольку в законодательстве многих стран предусматривается полное или частичное освобождение от уплаты именно налога на прибыль организаций в первые годы создания и функционирования малых и созданных с иностранным участием предприятий и организаций.

В то же время фискальное значение данного налога в большинстве развитых стран невелико. Это положение не относится пока к Российской Федерации, где роль налога на прибыль организаций в формировании доходной части бюджета достаточно существенна. В налоговых доходах консолидированного бюджета РФ (включая таможенную пошлину) поступления налога на прибыль составили в 2007 г. 20%. Налог на прибыль организаций занимает третье место после НДС и таможенной пошлины. Также высока его роль в формировании доходной базы консолидированных бюджетов РФ, где он занимает первое место в их доходных источниках.

23.2. Налогоплательщики

Плательщиками налога на прибыль являются организации, осуществляющие в России предпринимательскую деятельность и имеющие объект налогообложения — прибыль.

При этом плательщиками налога признаются российские организации, а также иностранные организации, как осуществляющие свою деятельность в нашей стране через постоянные представительства, так и не осуществляющие в России такую деятельность через постоянные представительства, но получающие доходы от источников в Российской Федерации.

К российским относятся организации, в том числе бюджетные, являющиеся по российскому законодательству юридическими лицами, включая созданные на российской территории предприятия с иностранными инвестициями. Филиалы и другие обособленные подразделения организаций, имеющие отдельный баланс и расчетный или текущий счет, также уплачивают налог на прибыль.

Плательщиками указанного налога являются также коммерческие банки различных видов, включая банки с участием иностранного капитала, получившие лицензию Банка России, а также кредитные учреждения, получившие лицензию Банка России на осуществление отдельных банковских операций. При этом Банк России и его учреждения признаются плательщиками налога только в части прибыли, полученной от осуществления деятельности, не связанной с выполнением ими функций, предусмотренных Федеральным законом от 02.12.1990 № 394-1 «О Центральном банке РФ (Банке России)» (далее — Закон о Банке России).

К числу плательщиков налога на прибыль относятся также филиалы банков и кредитных учреждений, имеющие отдельный баланс и корреспондентский субсчет или расчетный счет, включая филиалы иностранных банков — нерезидентов, получившие лицензию Банка России на проведение на российской территории банковских операций, за исключением филиалов и отделений Сбербанка России. Что касается филиалов и территориальных банков Сбербанка России, то плательщиками налога выступают только те из них, которые созданы в республиках, краях, областях, городах Москве и Санкт-Петербурге.

Плательщиками налога являются также предприятия, организации и учреждения — юридические лица по законодательству РФ, получившие лицензию на осуществление страховой деятельности, а также их филиалы, имеющие баланс с конечным финансовым результатом деятельности и расчетный или текущий счет.

Как уже отмечалось, к числу плательщиков налога российское налоговое законодательство относит также и иностранные организации, осуществляющие в России предпринимательскую деятельность через постоянные представительства и получающие в России доходы. Российское законодательство установило при этом четкое понятие постоянного представительства иностранной организации в Российской Федерации для целей налогообложения.

Постоянным представительством иностранной организации в России для целей налогообложения являются филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или другое место деятельности этой организации, через которые иностранная организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на российской территории.

К постоянному представительству, в частности, относится любое место, связанное с пользованием недрами или использованием природных ресурсов, проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, продажей товаров с расположенных на российской территории складов, а также осуществлением другой деятельности.

Вместе с тем осуществление иностранной организацией на российской территории деятельности подготовительного и вспомогательного характера российским налоговым законодательством не рассматривается как приводящее к образованию постоянного представительства. К подготовительной и вспомогательной деятельности законодательство, в частности, относит использование сооружений или содержание запаса принадлежащих иностранной организации товаров исключительно для целей хранения, демонстрации или поставки товаров, принадлежащих этой иностранной организации, до начала такой поставки. К подобной деятельности относится содержание запаса товаров, принадлежащих иностранной организации, исключительно для целей переработки другим лицом, а также содержание ею постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров, для сбора или распространения информации, для маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров, работ и (или) услуг для простого подписания контрактов от имени этой организации.

Иностранная организация согласно российскому налоговому законодательству не рассматривается как имеющая постоянное представительство в том случае, если она осуществляет деятельность на территории РФ через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг или

любое другое лицо, действующее в рамках своей основной, т.е. обычной, деятельности.

Установлены определенные категории организаций, которые *не являются плательщиками налога на прибыль.*

Не являются плательщиками налога организации, деятельность которых подпадает под специальные режимы налогообложения, в том числе уплачивающие единый сельхозналог, единый налог на вмененный доход, переведенные на упрощенную систему налогообложения, а также участвующие в соглашениях о разделе продукции.

Иностранные организации, не получающие доходов от источников в Российской Федерации, в соответствии с российским налоговым законодательством не являются плательщиками налога.

23.3. Объект налогообложения

Для обеспечения полной и своевременной уплаты налога важно установить, что же является *объектом налогообложения*. Объектом обложения данным налогом, как очевидно из его названия, является прибыль, полученная налогоплательщиком.

Для определения прибыли российских организаций из полученных ими доходов необходимо вычесть расходы, связанные с получением этих доходов. При этом следует отметить, что к вычету из доходов принимаются не любые, а только необходимые, обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком в указанных выше целях. При этом под обоснованными затратами в соответствии с российским налоговым законодательством понимаются экономически оправданные расходы, оценка которых выражена в денежной форме и которые произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Подтверждение затрат должно быть обеспечено документами, оформленными в соответствии с российским законодательством. Кроме того, если затраты произведены на территории иностранного государства, то они могут быть подтверждены документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в этом иностранном государстве. Могут быть использованы также и документы, косвенно подтверждающие расходы в иностранном государстве, в частности таможенная декларация, приказ о командировании, отчет о выполненной работе в соответствии с договором, проездные документы. Необходимо также иметь в виду, что указанные затраты могут приниматься к вычету из доходов в тех налоговых или отчетных периодах, в которых они осуществлены налогоплательщиком в соответствии с проводимой им учетной политикой.

Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в России через постоянные представительства, прибыль определяется как полученный через эти постоянные представительства доход, уменьшенный на величину произведенных ими расходов. Объектом налогообложения для российских организаций является прибыль, полученная в налоговом периоде от источников как в Российской Федерации, так и за ее пределами, а для иностранных организаций — только от источников в Российской Федерации.

Прибыль представляет собой достаточно сложную структуру, включающую сумму доходов от реализации товаров, работ, услуг и (или) имущественных прав, а также внереализационных доходов, уменьшенных на сумму расходов, связанных с производством и реализацией, и на сумму внереализационных расходов.

23.4. Определение доходов в целях налогообложения

К доходам в целях налогообложения относятся поступления от реализации товаров, работ, услуг и (или) имущественных прав, т.е. от реализации, а также внереализационные доходы. При определении указанных доходов из них должны быть исключены суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю или приобретателю товаров, работ, услуг и (или) имущественных прав.

Доходы, выраженные в иностранной валюте, должны учитываться налогоплательщиком в совокупности с доходами, выраженными в рублях. При этом доходы в иностранной валюте пересчитываются в рубли по официальному курсу Банка России на дату признания соответствующего дохода.

Доход от реализации для целей налогообложения представляет собой выручку от реализации товаров, работ и (или) услуг как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручку от реализации имущественных прав. Выручка от реализации при этом определяется исходя из всех поступлений, выраженных в денежной или натуральной форме, и связанных с расчетами за реализованные товары, работы и (или) услуги имущественных прав.

Все остальные полученные налогоплательщиком доходы, не связанные с поступлением средств от реализации, считаются внереализационными доходами. Перечень этих доходов достаточно широк и полностью приведен в НК РФ. В частности, к *внереализационным доходам* налогоплательщика относятся доходы от долевого участия в других организациях, доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основе решения суда штрафов, пеней или других санкций за нарушение договорных обязательств, а

также суммы возмещения убытков или ущерба.

Внереализационным доходом является также доход от продажи или *покупки иностранной* валюты, доходы от сдачи имущества в аренду или субаренду. Доход от продажи или покупки иностранной валюты возникает в тех случаях, когда курс продажи или покупки оказывается выше или ниже официального курса иностранной валюты к рублю, установленного Банком России на дату перехода права собственности на иностранную валюту. К указанной категории доходов относятся суммы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам.

Доходы в виде безвозмездно полученного имущества, работ, услуг и (или) имущественных прав также относятся к внереализационным доходам. Кроме того, налоговое законодательство относит к ним также средства, полученные в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном периоде, а также ряд других доходов налогоплательщика.

Налоговое законодательство установило достаточно широкий перечень *доходов налогоплательщиков, неучитываемых при определении объекта налогообложения.*

К таким доходам относятся имущество, имущественные права, работы и (или) услуги, полученные от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров, работ и (или) услуг теми налогоплательщиками, которые определяют доходы и расходы по методу начисления.

Не учитываются в составе доходов также имущество или имущественные права, полученные в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств. Кроме того, не учитываются имущество, имущественные или неимущественные права, имеющие денежную оценку, которые получены в виде взносов или вкладов в уставный капитал организации.

При определении объекта налогообложения не учитываются также доходы в виде сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих налоговому вычету у принимающей организации при передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный или складочный капитал или паевых взносов.

Средства и другое имущество, полученные в установленном законодательством порядке в виде безвозмездной помощи, а также имущество, полученное бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней, также не включаются в объект налогообложения налогоплательщика. Не включаются в состав доходов налогоплательщика средства или другое имущество, полученные по договорам кредита или займа, другие аналогичные средства или другое имущество независимо от формы оформления заимствований, а также суммы или другое имущество, полученные в погашение таких заимствований.

Не признается доходом для целей налогообложения имущество, полученное организациями в рамках целевого финансирования. При этом установлено, что организации, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов и расходов, *полученных или* произведенных в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета указанные средства рассматриваются законодательством как подлежащие налогообложению с даты их получения.

К целевому финансированию российское налоговое законодательство относит, в частности, средства бюджетов всех уровней или государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, гранты, инвестиции, полученные при проведении инвестиционных конкурсов, а также полученные от иностранных инвесторов инвестиции на финансирование капитальных вложений производственного назначения при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения и некоторые другие средства.

Обязательным условием отнесения имущества к средствам целевого финансирования является использование его налогоплательщиком по назначению, определенному организацией или физическим лицом — источником целевого финансирования или соответствующими федеральными законами.

При определении объекта налогообложения также не учитываются целевые поступления из бюджета бюджетополучателям и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций или физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. К целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности налоговое законодательство относит вступительные членские взносы, паевые взносы, пожертвования, а также отчисления на формирование резерва на проведение ремонта, капитального ремонта общего имущества, которые производятся товариществу собственников жилья, жилищному, садоводческому или другому подобному кооперативу их членами. При этом налогоплательщики должны вести раздельный учет доходов и расходов указанных целевых

поступлений, а также сумм доходов и расходов от другой деятельности. При определении объекта налогообложения также не должны учитываться доходы в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней. Не учитываются также доходы в виде сумм кредиторской задолженности по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных фондов, списанных или уменьшенных в соответствии с законодательством или по решениям Правительства РФ, а также некоторые другие полученные налогоплательщиком доходы.

23.5. Определение расходов в целях налогообложения

Как уже отмечалось выше, при определении объекта налогообложения полученные доходы налогоплательщика должны быть уменьшены на сумму произведенных им расходов, которые подразделяются на несколько групп.

Эти расходы являются наиболее крупными, подлежащими вычету из доходов при расчете прибыли:

1) материальные и приравненные к ним ресурсы;
2) оплата труда;
3) амортизационные расходы;
4) ремонт основных средств;
5) освоение природных ресурсов;
6) наука и опытно-конструкторские работы;
7) обязательное и добровольное страхование;
8) другие расходы.

Первая группа включает материальные и приравненные к ним расходы. Здесь следует выделить прежде всего затраты налогоплательщика на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве товаров или являющихся необходимым компонентом при производстве товаров, выполнении работ и (или) оказании услуг. В эту группу включены также затраты на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку всех видов энергии, расходы на отопление зданий, на приобретение и на выполнение собственными силами работ и (или) услуг производственного характера и ряд других затрат организаций.

Стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения, включая уплаченные комиссионные вознаграждения, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и другие затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей. При этом из суммы материальных расходов должна быть вычтена стоимость возвратных отходов. К материальным расходам приравниваются потери от недостачи или порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах утвержденных норм естественной убыли, технологические потери при производстве или транспортировке, а также расходы на горноподготовительные работы при добыче полезных ископаемых.

Определяя размер расходов при списании сырья и материалов на производство, организация-налогоплательщик может использовать один из следующих *методов оценки сырья и материалов:*

1) по стоимости единицы запасов;
2) по средней стоимости;
3) по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
4) по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Применение того или иного способа зависит от принятой организацией учетной политики для целей налогообложения.

Вторую группу расходов на производство и реализацию составляют расходы на оплату труда. В состав указанных расходов включаются любые предусмотренные нормами российского законодательства, трудовыми договорами или коллективными договорами начисления работникам в денежной или натуральной форме. Сюда же входят стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, а также расходы, связанные с содержанием этих работников. Начиная с 2009 г. налогоплательщикам разрешено включать в данную группу расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам и кредитам на приобретение или строительство жилого помещения в пределах до 3% суммы расходов данного налогоплательщика на оплату труда.

Третью группу расходов представляют суммы начисленной налогоплательщиком амортизации. При этом налоговое законодательство дает исчерпывающий перечень амортизируемого имущества, которое распределено по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Налоговое законодательство определило 10 амортизационных групп (табл. 23.1).

Таблица 23.1. Амортизационные группы

Группа	Срок полезного использования имущества
Первая	От 1 года до 2 лет включительно
Вторая	Свыше 2 лет до 3 лет включительно
Третья	Свыше 3 лет до 5 лет включительно
Четвертая	Свыше 5 лет до 7 лет включительно
Пятая	Свыше 7 лет до 10 лет включительно
Шестая	Свыше 10 лет до 15 лет включительно
Седьмая	Свыше 15 лет до 20 лет включительно
Восьмая	Свыше 20 лет до 25 лет включительно
Девятая	Свыше 25 лет до 30 лет включительно
Десятая	Свыше 30 лет

Срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком самостоятельно с учетом утвержденной Правительством РФ классификации основных средств. Налогоплательщик имеет право увеличить указанный срок в том случае, если после ввода объекта основных средств в эксплуатацию срок его полезного использования увеличился вследствие его реконструкции, модернизации или технического перевооружения.

По тем видам основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования должен устанавливаться налогоплательщиком самостоятельно исходя из технических условий или рекомендаций изготовителей.

Налогоплательщики могут начислять амортизацию линейным и нелинейным методами. Линейный метод начисления амортизации применяется налогоплательщиком в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств, входящих в восьмую, девятую и десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов. При этом амортизация начисляется отдельно по каждому объекту имущества в соответствии со сроками его полезного использования. По остальным основным средствам налогоплательщику предоставлено право применять любой из двух установленных методов. Важно при этом подчеркнуть, что выбранный налогоплательщиком метод начисления амортизации не может быть изменен им в течение всего периода начисления амортизации по данному объекту. Кроме того, налоговым законодательством установлено, что налогоплательщик имеет право перейти с нелинейного на линейный метод исчисления амортизации не чаще одного раза в пять лет.

Начисление амортизации при применении линейного метода осуществляется ежемесячно — по каждому объекту амортизируемого имущества, при применении нелинейного метода — по каждой амортизационной группе или подгруппе.

При линейном методе сумма начисленной амортизации за месяц представляет собой произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации. При этом норма амортизации по каждому объекту определяется по формуле

$$K = (1 : n) \times 100\%,$$

где K — норма амортизации; n — срок полезного использования данного объекта, в мес.

В случае применения налогоплательщиком нелинейного метода начисления амортизации он должен определить суммарный баланс соответствующей амортизационной группы или подгруппы. Он рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной группе или подгруппе. Суммарный баланс каждой группы и подгруппы должен ежемесячно уменьшаться на сумму начисленной по данной группе или подгруппе амортизации.

Сумма начисленной за месяц амортизации определяется как произведение суммарного баланса соответствующей амортизационной группы или подгруппы амортизируемого имущества на начало месяца и нормы амортизации, установленной для данной группы или подгруппы, по следующей формуле:

$$A = B \times K: 100,$$

где А — сумма начисленной за один месяц амортизации; В — суммарный баланс соответствующей группы или подгруппы.

Нормы амортизации при применении нелинейного метода начисления амортизации установлены НК РФ в следующих размерах:

Амортизационная группа.....	Первая	Вторая	Третья	Четвертая	Пятая
Месячная норма амортизации.....	14,3	8,8	5,6	3,8	2,7
Амортизационная группа.....	Шестая	Седьмая	Восьмая	Девятая	Десятая
Месячная норма амортизации.....	1,8	1,3	1,0	0,8	0,7

Особый порядок применения нелинейного метода начисления амортизации установлен в том случае, когда суммарный баланс амортизационной группы или подгруппы становится меньше 20 тыс. руб. После достижения данного уровня суммарного баланса налогоплательщик имеет право ликвидировать данную группу (подгруппу) с отнесением значения суммарного баланса внереализационные расходы текущего периода.

Налоговым законодательством налогоплательщику предоставлено право применять к основной норме амортизации специальные понижающие и повышающие коэффициенты. В частности, он может применять специальный коэффициент, но не более 2, по амортизируемым основным средствам, используемым для работы в условиях агрессивной среды или повышенной сменности. Вместе с тем указанный коэффициент не может применяться к основным средствам, относящимся к первой, второй и третьей амортизационным группам, при применении нелинейного метода. Повышающий коэффициент (но не более 2) могут применять кроме этого сельскохозяйственные организации промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты), а также налогоплательщики-организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны.

Для амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора финансовой аренды (лизинга), к основной норме амортизации может также применяться специальный коэффициент, но не более 3. При этом указанный коэффициент не может применяться к основным средствам, относящимся к первой, второй и третьей амортизационным группам. С 2008 г. налогоплательщики имеют также право применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не более 3, в части амортизируемых основных средств, используемых исключительно для осуществления научно-исследовательской деятельности.

По решению руководителя организации-налогоплательщика начисление амортизации может производиться по нормам ниже установленных в налоговом законодательстве. Вместе с тем использование пониженных норм амортизации допускается только с начала налогового периода и в течение всего этого периода. С 2007 г. организации-налогоплательщики, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, получили право не применять установленный для всех остальных налогоплательщиков порядок амортизации в отношении электронно-вычислительной техники. Все расходы на приобретение электронно-вычислительной техники такие организации могут отнести к группе «материальные расходы». Кроме того, налогоплательщикам предоставлено право включать в состав расходов отчетного или налогового периода произведенные ими затраты на капитальные вложения в размере не более 30% первоначальной стоимости основных средств или расходов, понесенных в случае достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, а также частичной ликвидации основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам.

В отношении основных средств, относящихся к другим амортизационным группам, указанные затраты и расходы могут включаться в состав расходов налогоплательщика в размере не более 10%. При этом указанная льгота не может применяться в отношении основных средств, полученных налогоплательщиком безвозмездно. Вместе с тем законом определено, что указанные списанные капитальные вложения не должны учитываться при расчете суммы амортизации.

Четвертая группа расходов — это расходы на ремонт основных средств. Указанные расходы, произведенные налогоплательщиком, признаются налоговым законодательством в том отчетном или налоговом периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

К пятой группе относятся расходы на освоение природных ресурсов. В их состав включаются затраты налогоплательщика на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера. Расходы на освоение природных ресурсов признаются для целей налогообложения с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены данные работы или их этапы, и включаются в состав прочих расходов в порядке, установленном налоговым законодательством.

Шестую группу затрат на производство и реализацию составляют расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки. Под указанными расходами налоговое законодательство в целях налогообложения признает затраты по созданию новой или усовершенствованию производимой

продукции, товаров, работ и (или) услуг, по созданию новых или совершенствованию применяемых технологий, по созданию новых видов сырья или материалов. Расходы налогоплательщика на научные исследования и опытно-конструкторские разработки могут вычитаться из доходов только после завершения этих исследований или разработок (или отдельных этапов работ) и подписания сторонами акта сдачи-приемки. После этого данные расходы равномерно включаются в состав прочих расходов в течение одного года, но только при условии использования указанных исследований и разработок в производстве или при реализации товаров, работ и (или) услуг. При этом указанные расходы производятся вне зависимости от того, осуществлялись ли данные расходы на науку и разработки самостоятельно или совместно с другими организациями или на основе договоров, по которым он выступает в качестве заказчика,

В таком же порядке списываются расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, осуществленные для создания новых технологий, видов сырья или материалов, которые, однако, не дали положительного результата. Начиная с 2006 г. указанные расходы разрешается списывать в полном объеме, в то время как ранее разрешалось списывать не более 70%. С этого же периода в полном объеме списываются на затраты налогоплательщика расходы на научные исследования и опытно-конструкторские Разработки (в том числе и не давшие положительного результата), произведенные налогоплательщиками-организациями, зарегистрированными и работающими на территориях особых экономических зон.

Начиная с 2009 г. расходы по отдельным научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам, перечень которых устанавливается Правительством РФ, в том числе и не давшим положительного результата, разрешено включать в состав прочих расходов налогоплательщика в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5.

Одновременно на затраты налогоплательщика могут быть отнесены расходы на НИОКР, осуществленные в форме отчислений в Российский фонд технологического развития и другие отраслевые и межотраслевые научные фонды. При этом данные расходы не могут превышать 1,5% валовой выручки налогоплательщика.

Следующая, седьмая группа расходов на производство и реализацию — это расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование. Сюда включаются уплаченные страховые взносы по всем видам обязательного страхования, а также по отдельным видам добровольного имущественного страхования. К указанным видам добровольного страхования относится страхование средств транспорта, расходы на содержание которого включаются в расходы, связанные с производством и реализацией грузов, основных средств производственного назначения, нематериальных активов, незавершенного строительства, рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ, товарно-материальных запасов, урожая сельскохозяйственных культур и животных и другого имущества, используемого для получения дохода.

Расходы по обязательным видам страхования включаются в состав расходов в пределах утвержденных страховых тарифов, а при их отсутствии — в размере фактических затрат. Расходы по указанным видам добровольного страхования включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

И наконец, последняя, самая многочисленная по перечню группа расходов объединяет все расходы, связанные с производством и реализацией, не вошедшие в первые семь групп, и поэтому названа прочими расходами. Характеризуя эту группу, следует подчеркнуть, что отдельные виды расходов хотя и связаны непосредственно с затратами на производство и реализацию, для целей налогообложения могут быть вычтены из полученных доходов только в пределах утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов, а по некоторым расходам — при соблюдении определенных условий.

В частности, затраты на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей, на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов могут вычитаться из доходов налогоплательщика только в пределах норм, утвержденных Правительством РФ. Особый порядок отнесения на производство и реализацию продукции установлен в отношении *представительских расходов,* связанных с коммерческой деятельностью организаций, расходов на отдельные виды рекламы, а также затрат на подготовку и переподготовку кадров и некоторых других видов затрат. Представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций в течение отчетного или налогового периода, включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% расходов налогоплательщика на оплату труда за этот период. К представительским расходам налоговое законодательство относит расходы налогоплательщика на официальный прием или обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях

установления или поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров или другого руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий.

К представительским относятся также расходы на проведение официального приема для указанных лиц, а также официальных лиц организации налогоплательщика, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия или заседания руководящего органа и обратно. Сюда же включаются буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, расходы по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий. При этом к представительским не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

Расходы на обучение по образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников налогоплательщика на договорной основе с образовательными учреждениями включаются в состав прочих расходов при соблюдении следующих условий:

1) соответствующие услуги должны оказываться российскими образовательными учреждениями, имеющими соответствующую лицензию, или же иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус;

2) обучение по профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку или переподготовку проходят работники, заключившие с налогоплательщиком трудовой договор. В данном случае допускается заключение договора физических лиц с налогоплательщиком, в котором предусмотрена обязанность физического лица не позднее трех месяцев после завершения обучения заключить трудовой договор и отработать не менее одного года.

Налоговое законодательство не признает расходами на подготовку и переподготовку кадров затраты, связанные с организацией развлечений, отдыха или лечения, а также связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг, с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников. Указанные расходы в связи с этим не принимаются для целей налогообложения.

Определенные ограничения установлены для отдельных видов расходов на рекламу производимых, приобретенных или реализуемых товаров, работ и (или) услуг, деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания. К расходам организации на рекламу в целях налогообложения относятся, прежде всего, расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации и телекоммуникационные сети. Сюда же включаются расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов, расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании. При этом расходы налогоплательщика на приобретение или изготовление призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также на прочие виды рекламы, осуществленные им в течение налогового или отчетного периода, могут быть учтены при уменьшении доходов налогоплательщика в размере, не превышающем 1% выручки.

В тех случаях, когда налогоплательщик осуществляет деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, к которым относятся подсобное хозяйство, объекты жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, учебно-курсовые комбинаты и иные аналогичные хозяйства, производства и службы, осуществляющие реализацию услуг как своим работникам, так и сторонним лицам, доход от реализации товаров и оказания услуг и соответствующие расходы признаются доходом и расходами, учитываемыми при налогообложении. При этом имеются особенности учета убытков по деятельности, связанной с использованием указанных объектов. Убытки могут быть признаны таковыми только лишь при соблюдении определенных условий:

1) стоимость услуг, оказываемых налогоплательщиком, связанных с использованием данных объектов, должна соответствовать стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями;

2) расходы по содержанию объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, подсобных хозяйств и иных аналогичных хозяйств, производств и служб не должны превышать обычные расходы на обслуживание аналогичных объектов у специализированных организаций, для которых эти виды деятельности являются основными;

3) условия оказания услуг налогоплательщиком не должны существенно отличаться от условий оказания услуг специализированными организациями.

Если налогоплательщиком не выполняется хотя бы одно из этих условий, то полученный при осуществлении этих видов деятельности убыток не учитывается в целях налогообложения. В этом случае убыток может быть перенесен на срок не более 10 лет и погашен только прибылью, полученной по этим же видам деятельности.

Налогоплательщики, являющиеся градообразующими организациями и имеющие на балансе объекты жилищного фонда, учреждения здравоохранения, народного образования, культуры и спорта, детские дошкольные учреждения, детские лагеря отдыха, дома и общежития для приезжих, дома престарелых или инвалидов, имеют право принять для целей налогообложения фактически осуществленные расходы на содержание указанных объектов, но в пределах нормативов на содержание аналогичных хозяйств, утвержденных органами местного самоуправления по месту нахождения организаций. В том случае, если такие нормативы не утверждены, налогоплательщику предоставлено право применить порядок определения расходов на содержание этих объектов, действующий для аналогичных объектов, находящихся на данной территории и подведомственных органам местного самоуправления.

Определенные ограничения установлены для расходов на замену бракованных, утративших товарный вид в процессе перевозки или реализации и недостающих экземпляров периодических печатных изданий. Они не могут составлять более 7% стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания. Потери в виде стоимости бракованной, утратившей товарный вид, а также не реализованной в пределах установленных сроков продукции средств массовой информации и книжной продукции учитывается в прочих расходах в пределах не более 10% стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания или соответствующего тиража книжной продукции.

В состав прочих расходов включаются также суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и таможенных сборов, начисленных в установленном порядке. Данное положение не относится к суммам налогов, предъявленных в соответствии с законодательством покупателю или приобретателю товаров, работ, услуг или имущественных прав, а также к налогам, уплачиваемым за счет прибыли или относимым на финансовый результаты.

Налоговое законодательство установило для отдельных организаций дополнительные преимущества в части определения расходов. В частности, налогоплательщики-организации, использующие труд инвалидов, могут уменьшить доходы на произведенные расходы в виде средств, направленных на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов. Но это разрешается лишь тем организациям, в которых инвалиды составляют не менее 50% общего числа работников данной организации, а доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25%. При этом в НК РФ установлен конкретный перечень целей социальной защиты инвалидов.

Налогоплательщики — общественные организации инвалидов, а также налогоплательщики-учреждения, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, могут учесть при налогообложении расходы, направленные на осуществление деятельности указанных общественных организаций инвалидов и на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов.

Особую группу расходов составляют обоснованные затраты налогоплательщика, не связанные с производством и реализацией, которые получили название *внереализационных расходов*. Такие расходы включают уплату процентов по долговым обязательствам, в том числе проценты, начисленные по ценным бумагам, эмитированным налогоплательщиком, затраты в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках. В эту группу включаются также расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, затраты, связанные с консервацией и расконсервацией и содержанием законсервированных производственных мощностей и объектов, судебные расходы, арбитражные сборы и ряд других затрат налогоплательщика.

Следует отметить, что приведенный в НК РФ перечень внереализационных расходов не является исчерпывающим, поскольку допускает включение в него и других обоснованных расходов. К внереализационным расходам налоговое законодательство приравнивает полученные налогоплательщиком в отчетном или налоговом периоде убытки, к числу которых относятся убытки прошлых налоговых или отчетных периодов, выявленные в текущем отчетном или налоговом периоде, суммы безнадежных долгов, а также суммы других долгов, не реальных к взысканию, потери от стихийных бедствий и некоторые другие. Порядок включения в затраты полученных убытков будет рассмотрен ниже.

Особое место в составе внереализационных расходов занимают *затраты налогоплательщика на формирование различного рода резервов.*

В частности, налогоплательщик имеет право

создавать резервы по сомнительным долгам, суммы отчислений в которые включаются в состав внереализационных расходов на последний день отчетного или налогового периода. Согласно НК РФ сомнительный долг представляет собой не погашенную в срок задолженность перед налогоплательщиком и задолженность, не обеспеченную залогом, поручительством или банковской гарантией. При этом НК РФ установлено, что такая задолженность принимается только в части, возникшей в связи с реализацией товаров, выполнением работ и оказанием услуг.

Сумма указанного резерва определяется по результатам проведенной на последний день отчетного или налогового периода инвентаризации дебиторской задолженности. Исчисление размера резерва осуществляется следующим образом. В сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней. Сомнительная задолженность со сроком возникновения от 45 до 90 дней включается в размере 50% выявленной суммы. Суммы сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней не включаются в создаваемый резерв. По размеру создаваемого резерва налоговое законодательство установило определенные ограничения, состоящие в том, что его сумма не может превышать 10% выручки отчетного или налогового периода.

Сумма указанного резерва, не использованная налогоплательщиком в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным Долгам, может быть перенесена им на следующий отчетный или налоговый период. В этом случае сумма вновь создаваемого по Результатам инвентаризации резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного или налогового периода. Если же сумма вновь создаваемого резерва окажется меньше, чем сумма остатка резерва, то разница должна быть включена в состав внереализационных расходов отчетного периода.

Налогоплательщикам, осуществляющим реализацию товаров и (или) работ, налоговым законодательством предоставлено право создавать резервы на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию. Решение о создании такого резерва налогоплательщик принимает самостоятельно. Но создается указанный резерв только в отношении тех товаров и (или) работ, по которым в соответствии с условиями заключенного договора с покупателем предусмотрены обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока. Одновременно налогоплательщик в учетной политике для целей налогообложения определяет предельный размер отчислений в этот резерв.

При этом законодательством установлено, что размер созданного резерва не может превышать предельный размер, определяемый как доля фактически осуществленных налогоплательщиком расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров и (или) работ за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации указанных товаров и (или) работ за отчетный или налоговый период.

Если же налогоплательщик ранее не осуществлял реализацию товаров и (или) работ с условием гарантийного ремонта и обслуживания, то он имеет право создавать указанный резерв в размере, не превышающем расходы, предусмотренные в его плане на выполнение гарантийных обязательств с учетом срока гарантии.

Налогоплательщики, использующие труд инвалидов, и общественные организации инвалидов могут включать в состав прочих расходов затраты на формирование резервов предстоящих расходов в целях социальной защиты инвалидов. Эти резервы могут создаваться на срок не более пяти лет, и предельный размер отчислений не может превышать 30% полученной в текущем периоде налогооблагаемой прибыли.

При определении отдельных видов расходов, принимаемых к вычету из доходов налогоплательщика при налогообложении прибыли, имеются некоторые особенности. В частности, такие особенности имеют место в определении расходов при реализации имущества и имущественных прав. Налоговым кодексом РФ установлено, что при реализации имущества налогоплательщик имеет право уменьшить полученные доходы на стоимость реализованного имущества, которая определяется в следующем порядке.

В случае реализации амортизируемого имущества берется его остаточная стоимость. Если остаточная стоимость этого имущества с учетом расходов по его реализации превысит выручку от его реализации, то разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика. Полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации. При реализации прочего имущества, за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства и покупных товаров, из доходов исключается стоимость его приобретения или создания.

Доходы от реализации покупных товаров уменьшаются на стоимость приобретения данных

товаров, которая определяется исходя из принятой организацией учетной политики, одним из следующих методов оценки покупных товаров:

1) по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);

2) по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО);

3) по средней стоимости;

4) по стоимости единицы товара.

При реализации покупных товаров налогоплательщик имеет также право уменьшить доходы от указанных операций на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией.

В том случае, если цена приобретения прочего имущества и покупных товаров с учетом расходов по их реализации превысит выручку от их реализации, то разница между этими величинами считается убытком налогоплательщика и учитывается в целях налогообложения.

Отнесение к расходам процентов по полученным заемным средствам также имеет свои особенности. Указанные расходы признаются при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях. Существенным отклонением размера начисленных процентов считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, Начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях. При отсутствии Долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика, предельная величина процентов, признаваемых расходом, может быть принята в размере ставки рефинансирования Банка России, увеличенной на 10% — при оформлении долгового обязательства в рублях и на 15% — по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Российское налоговое законодательство установило *широкий перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения,* осуществление которых должно производиться за счет прибыли, остающейся после уплаты налога на прибыль организаций.

В частности, при определении объекта налогообложения не учитываются начисленные налогоплательщиком дивиденды, а также пени, штрафы и другие санкции, перечисленные в бюджет или в государственные внебюджетные фонды, штрафы и другие санкции, взимаемые государственными организациями, которым предоставлено право их наложения.

Не уменьшают объект налогообложения расходы на уплату взносов в уставный капитал, вкладов в простое товарищество, на приобретение или создание амортизируемого имущества.

Не включаются в состав расходов, уменьшающих доходы при налогообложении, затраты на уплату налога на прибыль, платежи за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ и налоги, предъявленные налогоплательщиком покупателю товаров, работ, услуг и (или) имущественных прав. Не могут быть включены в расходы также и налоги, начисленные в бюджеты в случае, если такие налоги были списаны в составе кредиторской задолженности налогоплательщика.

Не направляются на снижение объекта налогообложения расходы на выплату дополнительных вознаграждений и другие выплаты сверх предусмотренных трудовыми договорами или контрактами, премии, выплаченные работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений, а также материальная помощь.

При реализации по льготным, т.е. ниже рыночных, ценам товаров, работ и услуг работникам, а также продукции подсобных хозяйств для организации общественного питания возникающая ценовая разница не может уменьшать объект налогообложения. Не могут также относиться к расходам, учитываемым при налогообложении, затраты налогоплательщика, произведенные им в части, превышающей установленные нормы, предельные размеры или не соответствующие условиям их отнесения к расходам, учитываемым при налогообложении (представительские, проценты по займам и т.д.).

Не уменьшает объект налогообложения также еще целый ряд расходов налогоплательщика, не соответствующих критериям отнесения их к расходам на производство и реализацию или к внереализационным расходам и понесенных налогоплательщиками для получения доходов, которые не учитываются при определении налоговой базы.

23.6. Налоговая база

Налоговая база по налогу на прибыль организаций представляет собой денежное выражение подлежащей налогообложению прибыли, определяемой в виде разницы между доходами и принимаемыми к вычету расходами.

При этом необходимо иметь в виду, что налоговая база по прибыли, облагаемой по каждой установленной ставке налогообложения, должна определяться налогоплательщиком отдельно. Поскольку доходы и расходы налогоплательщика при налогообложении должны учитываться в денежной форме, все доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров, работ, услуг и (или) имущественных прав, включая товарообменные

операции, должны быть оценены в стоимостном выражении.

При определении цены должны учитываться следующие принципиальные положения, установленные частью первой НК РФ, а именно: для целей налогообложения должна приниматься цена товаров, работ и (или) услуг, указанная сторонами сделки. И пока не доказано обратное, считается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Налоговые органы имеют право проверять и контролировать правильность применения цен только в определенных случаях, которые были рассмотрены ранее, в гл. 16, посвященной правам и обязанностям налоговых органов.

При определении налоговой базы подлежащая налогообложению прибыль определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. Возникает естественный вопрос: как быть в том случае, если в налоговом или отчетном периоде налогоплательщиком получен убыток? В этом случае налоговая база данного налогового или отчетного периода признается равной нулю.

Вместе с тем налогоплательщику предоставлено право уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на сумму полученного им в предыдущем (или предыдущих) налоговом периоде убытка. Такой перенос осуществляется в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. При этом налогоплательщику предоставлено право перенести на текущий налоговый период всю сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка. Такой порядок установлен начиная с 2007 г. Ранее действовало ограничение, согласно которому совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном или налоговом периоде не должна превышать 30% исчисленной налоговой базы. В том случае, если налогоплательщик получил убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они получены.

В практике работы налогоплательщиков и налоговых органов нередки случаи, когда определить сумму причитающегося к уплате в бюджет налога невозможно из-за отсутствия бухгалтерского учета или запущенности ведения учета объектов налогообложения у налогоплательщика. В этом случае согласно части первой НК РФ налоговые органы имеют право определять суммы налогов, подлежащих уплате налогоплательщиками в бюджет, расчетным путем на основании имеющейся информации по данному налогоплательщику, а также на основе данных по иным аналогичным плательщикам.

Формирование налоговой базы организации-налогоплательщика в существенной степени зависит от применяемой им учетной политики. Налоговое законодательство предусматривает для налогоплательщика возможности использования двух методов учета поступающей выручки и произведенных затрат при исчислении налога на прибыль.

Первый метод — *кассовый*. Согласно этому методу налогоплательщик учитывает доходы по состоянию на дату поступления средств на счет кредитной организации или в кассу организации, поступления другого имущества или имущественных прав, а расходы — после их фактической оплаты. Расходы организации учитываются в затратах с учетом установленных налоговым законодательством определенных особенностей.

Так, материальные затраты, а также затраты на оплату труда учитываются в составе расходов в момент списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при другом способе погашения задолженности — в период такого погашения. Аналогичный порядок применяется также в отношении уплаты процентов за пользование заемными средствами и при оплате услуг третьих лиц. Расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство.

Амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный или налоговый период. При этом допускается амортизация только оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве.

Расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты налогоплательщиком. При наличии у налогоплательщика задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные или налоговые периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность.

Вместе с тем следует подчеркнуть, что организации имеют право на определение даты получения дохода или осуществления расхода по кассовому методу только в том случае, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров, работ и (или) услуг этих организаций без учета НДС не превысила 1 млн руб. за каждый квартал.

Если это условие не выполняется, организации обязаны применять *метод начисления*. Суть его состоит в том, что доходы отражаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, другого имущества или имущественных прав. Расходы при данном методе отражаются

независимо от времени фактической выплаты денежных средств или другой формы оплаты расходов. По сделкам, длящимся более одного отчетного или налогового периода, и доходы, и расходы отражаются исходя из принципа их равномерного и пропорционального формирования. Датой получения дохода для целей налогообложения в этом случае считается дата реализации товаров, работ и (или) услуг, а также имущественных прав.

Примерно такой же порядок установлен для определения даты получения дохода для внереализационных доходов. Такой датой может являться:

1)дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества, приемки-сдачи работ и (или) услуг (для доходов в виде безвозмездно полученного имущества, работ и (или) услуг);

2)дата расчетов или предъявления налогоплательщиком документов в соответствии с условиями заключенных договоров (для Доходов от сдачи имущества в аренду, в виде лицензионных платежей за пользование объектами интеллектуальной собственности) и т.д.

Расходы при методе начисления по сделкам с конкретными сроками исполнения признаются в том отчетном или налоговом периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий этих сделок. По сделкам, длящимся более одного отчетного или налогового периода, расходы признаются исходя из принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов. В случае получения налогоплательщиком доходов в течение нескольких отчетных или налоговых периодов, в связи с чем невозможно четко проследить связь между доходами и расходами, расходы распределяются им самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Порядок определения даты осуществления расходов установлен НК РФ по каждому из видов расходов. Например, по материальным расходам она определена как дата передачи в производство сырья и материалов.

Амортизация и расходы на оплату труда признаются в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы начисленной амортизации и начисленных расходов на оплату труда. Расходы на ремонт основных средств считаются произведенными в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены вне зависимости от их оплаты.

Примерно такой же порядок установлен при определении даты осуществления внереализационных и прочих расходов. В частности, для сумм налогов и сборов и иных подобных расходов это дата начисления налогов и сборов в установленном российским законодательством порядке; для расходов на командировки, на содержание служебного транспорта, представительских расходов и других подобных расходов — дата утверждения авансового отчета.

При исчислении налоговой базы налогоплательщики не должны учитывать доходы и расходы, относящиеся к игорному бизнесу, поскольку организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в области игорного бизнеса, вместо налога на прибыль платят налог на игорный бизнес. В связи с этим организации, являющиеся организациями игорного бизнеса, а также организации, получающие доходы от деятельности, относящейся к игорному бизнесу, обязаны вести обособленный учет доходов и расходов по этой деятельности.

Налогоплательщики, применяющие в соответствии с НК РФ специальные налоговые режимы, при исчислении налоговой базы по налогу не должны учитывать доходы и расходы, относящиеся к указанным режимам налогообложения.

Российским налоговым законодательством установлены определенные особенности формирования доходов и расходов и соответственно налоговой базы *по отдельным, видам предпринимательской деятельности.* В первую очередь следовало бы остановиться на особенностях определения налоговой базы банков.

В доходы банков кроме доходов, предусмотренных для всех налогоплательщиков, дополнительно включаются доходы от банковской деятельности. К этим доходам относятся, например, поступления в виде процентов от размещения денежных средств, предоставления кредитов и займов, а также от инкассации денежных средств, векселей, платежных и расчетных документов и кассового обслуживания клиентов. В доходы банков включаются также средства в виде платы за открытие и ведение банковских счетов клиентов, осуществление расчетов по их поручению, оформление и обслуживание платежных карт и других специальных средств, предназначенных для совершения банковских операций.

Доходы от проведения операций с иностранной валютой, осуществляемых в наличной и безналичной форме, от операций с валютными ценностями, а также операций купли-продажи драгоценных металлов и драгоценных камней включаются в сумму доходов, формирующих налоговую базу банков. В доходы банков включаются, кроме того, полученные средства от депозитарного обслуживания клиентов, от предоставления в аренду специально оборудованных помещений или сейфов для хранения документов и ценностей, от осуществления форфейтинговых и факторинговых операций, а также некоторые другие доходы,

непосредственно связанные с банковской деятельностью.

Соответствующие особенности имеются и при определении расходов банков. Кроме расходов, предусмотренных для всех налогоплательщиков, банки несут дополнительные расходы, обусловленные особенностями осуществления банковской деятельности. К ним, в частности, относятся уплаченные банком проценты по вкладам и другим привлеченным денежным средствам, по собственным долговым обязательствам, а также по межбанковским кредитам и приобретенным кредитам рефинансирования.

Особой статьей расходов банков являются суммы отчислений в резерв на возможные потери по ссудам, подлежащим резервированию, и в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги. Указанные резервы банки имеют право создавать помимо резерва по сомнительным долгам, право образования которого при определенных условиях имеют все налогоплательщики. Включаются в Расходы банков также комиссионные сборы за услуги по корреспондентским отношениям с другими банками, расходы от проведения операций с иностранной валютой, осуществляемых в наличной и безналичной форме, убытки по операциям купли-продажи драгоценных металлов и драгоценных камней, а также положительная разница от превышения отрицательной переоценки драгоценных металлов над положительной переоценкой.

При формировании налоговой базы банков учитываются также расходы по переводу пенсий и пособий, денежных средств без открытия счетов физическим лицам, по изготовлению и внедрению платежно-расчетных средств, по аренде брокерских мест, по оплате услуг расчетно-кассовых и вычислительных центров, а также расходы, связанные с осуществлением форфейтинговых и факторинговых операций, и некоторые другие связанные с банковской деятельностью расходы.

Определение доходов и расходов и соответственно налоговой базы *страховых организаций* также имеет свои особенности, вызванные спецификой страховой деятельности. Кроме доходов, предусмотренных для всех налогоплательщиков, к доходам этих организаций относится ряд дополнительных доходов от осуществления страховой деятельности. В первую очередь это страховые премии по договорам страхования, сострахования и перестрахования, вознаграждения и тантьемы по договорам перестрахования, а также вознаграждения от страховщиков по договорам сострахования.

В доходы страховых компаний включаются также суммы возмещения перестраховщиками доли страховых выплат по рискам, переданным в перестрахование, суммы процентов на депо премий по рискам, принятым в перестрахование. Доходы от реализации перешедшего к страховщику права требования страхователя к лицам, ответственным за причиненный ущерб, также являются доходом, учитываемым при формировании налоговой базы страховой организации. Включаются в расчеты налоговой базы страховых организаций и вознаграждения за оказание услуг страхового агента, брокера, а также некоторые другие доходы, полученные при осуществлении страховой деятельности.

Кроме получения дополнительных доходов, страховые организации несут соответствующие дополнительные расходы, вызванные спецификой страховой деятельности, которые также учитываются при формировании их налоговой базы. Прежде всего, к ним относятся суммы отчислений в страховые резервы, формируемые в порядке, установленном федеральным органом исполнительной власти по надзору за страховой деятельностью. Речь идет об отчислениях в резерв гарантий и резерв текущих компенсационных выплат. Оба резерва формируются в соответствии с законодательством об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств. Сюда же относятся суммы отчислений в резервы или фонды, формируемые в соответствии с требованиями международных систем обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств, к которым присоединилась Российская Федерация. При формировании налоговой базы страховых организаций должны также учитываться страховые выплаты по договорам страхования, сострахования и перестрахования, предусмотренные условиями договора страхования, в том числе ренты, аннуитеты, пенсии.

Суммы страховых премий по рискам, переданным в перестрахование, вознаграждения и тантьемы по договорам перестрахования и вознаграждения сострахователю по договорам сострахования являются расходами, связанными со страховой деятельностью, и, следовательно, также должны учитываться при формировании налоговой базы страховщиков. В эту же группу расходов включаются затраты страховщиков, связанные с возвратом части страховых премий, а также выкупных сумм по договорам страхования, сострахования и перестрахования, оплатой организациям или физическим лицам оказанных ими услуг, связанных со страховой деятельностью, и некоторые другие расходы, непосредственно связанные со страховой деятельностью.

Негосударственные пенсионные фонды также имеют соответствующие особенности определения доходов и расходов и формирования налоговой базы. Их доходы

сверх доходов, обычных для всех российских налогоплательщиков, дополнительно включают доходы, полученные от размещения пенсионных резервов, и доходы, полученные от уставной деятельности фондов. Эти специфические для фондов два вида доходов определяются каждый отдельно. К доходам, полученным от размещения пенсионных резервов негосударственных пенсионных фондов, относятся, в частности, доходы от Размещения средств пенсионных резервов в ценные бумаги, осуществления инвестиций и других разрешенных законодательством вложений. Указанный доход в целях налогообложения определяется как положительная разница между полученным доходом от размещения пенсионных резервов и доходом, рассчитанным исходя из ставки рефинансирования Банка России.

К специфическим доходам, полученным от уставной деятельности фондов, относятся:

1) часть дохода от размещения пенсионных резервов, направленная на формирование имущества, предназначенного для обеспечения уставной деятельности фонда;

2) доходы от размещения имущества, предназначенного для обеспечения уставной деятельности фондов, в ценные бумаги, осуществления инвестиций и других вложений.

Так же как и доходы, расходы негосударственных пенсионных фондов, кроме обычных для всех налогоплательщиков, включают *учитываемые раздельно расходы:*

1) связанные с получением дохода от размещения пенсионных резервов:

- расходы, связанные с получением дохода от размещения пенсионных резервов;
- обязательные расходы, связанные с хранением, поддержанием в рабочем состоянии и оценкой имущества, в которое размещены пенсионные резервы;
- отчисления на формирование имущества, предназначенного в обеспечение осуществления уставной деятельности этих фондов, учитываемые в составе расходов;
- отчисления на формирование страхового резерва, осуществляемые в соответствии с законодательством о негосударственных пенсионных фондах, до достижения установленного советом фонда негосударственного пенсионного обеспечения размера страхового резерва, но не более 50% величины резервов покрытия пенсионных обязательств;

2) связанные с обеспечением уставной деятельности этих фондов:

- вознаграждения за оказание услуг по заключению договоров пенсионного обеспечения и договоров обязательного пенсионного страхования;
- оплата услуг актуариев;
- оплата услуг по изготовлению пенсионных свидетельств, бланков строгой отчетности, квитанций и других подобных документов;
- другие расходы, непосредственно связанные с деятельностью по негосударственному пенсионному обеспечению.

Организациям потребительской кооперации, входящим в состав Союза потребительских обществ РФ, предоставлено право включать дополнительно кроме обычных расходов налогоплательщиков в расходы на производство и реализацию товаров, работ и (или) услуг следующие расходы:

1) отчисления на содержание потребительских обществ и их союзов;

2) проценты, выплачиваемые за привлекаемые у пайщиков и других граждан заемные средства;

3) отчисления в фонд развития потребительской кооперации, начисляемые организациями потребительской кооперации в размере до 4% выручки от реализации товаров, работ и (или) услуг за отчетный или налоговый период.

Налоговый Кодекс РФ установлены также особенности определения доходов и расходов и соответственно формирования налоговой базы по ряду видов деятельности, в частности, профессиональных участников рынка ценных бумаг по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, как обращающихся, так и не обращающихся на организованном рынке и некоторых других.

23.7. Налоговые льготы

С принятием соответствующей главы части второй НК РФ впервые за годы существования в России налога на прибыль организаций по этому налогу отменены все ранее действовавшие налоговые льготы.

С 1 апреля 2006 г. установлен особый порядок уплаты налога на прибыль в части прибыли, полученной от реализации инвестиционного проекта в Особой экономической зоне, расположенной в Калининградской области. Этот порядок фактически означает введение для организаций-налогоплательщиков новой налоговой льготы. Согласно принятой в НК РФ поправке налог на прибыль от реализации товаров, работ и услуг, полученную юридическими лицами от внедрения инвестиционного проекта, в течение шести календарных лет взимается по ставке 0%. При этом указанный шестилетний срок исчисляется со дня включения юридического лица в единый реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области.

В период с 7-го по 12-й календарный год включительно налог на прибыль, полученную в

результате реализации инвестиционного проекта, уплачивается указанными организациями в размере 50% общеустановленной ставки, размер которой в настоящее время составляет 20%. Соответственно этому наполовину уменьшаются и суммы налога на прибыль, зачисляемые по уменьшенным ставкам в федеральный бюджет и в бюджет Калининградской области.

В случае исключения налогоплательщика из единого реестра резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области он теряет право на льготный порядок уплаты налога на прибыль с начала того квартала, в котором он был исключен из данного реестра. В этом случае он должен уплачивать налог в отношении прибыли, полученной от реализации инвестиционного проекта, по общеустановленной ставке, т.е. 20%.

23.8. Ставки налога

Основная ставка налога на прибыль начиная с 2009 г. установлена в размере 20%. При этом налоговым законодательством предусмотрено разделение этой ставки на две составляющие. Часть налога, исчисленного по налоговой ставке в размере 2%, зачисляется в федеральный бюджет, а часть налога, рассчитанного по ставке 18%, — в бюджеты РФ.

С момента введения в действие главы НК РФ, посвященной налогу на прибыль, т.е. с 2002 г., существенно ограничены права законодательных (представительных) органов власти РФ и местного самоуправления в области регулирования ставки налога. В частности, органы власти РФ имеют право понижать для отдельных категорий налогоплательщиков установленную ставку в размере 18%, но только до уровня 14%, в то время как до введения НК РФ в действие они могли снижать ставку налога в части сумм, зачисляемых в их бюджеты, до 0%.

Пониженная до 14% ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты РФ, начиная с середины 2006 г. может устанавливаться региональными законами для организаций — резидентов особой экономической зоны. При этом по сниженной ставке налога облагается прибыль, полученная от деятельности, осуществляемой на территории такой зоны, при условии ведения раздельного учета доходов и расходов, полученных и понесенных как на территории, так и вне территории особой экономической зоны.

Иностранные организации, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, уплачивают налог с доходов от источников в Российской Федерации по следующим ставкам:

1) 10% — по доходам, полученным от использования, содержания или сдачи в аренду судов, самолетов и других транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок;

2) 15% — по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций и по операциям с государственными и муниципальными ценными бумагами;

3) 20% — с любых других доходов.

Доходы, полученные в виде дивидендов, облагаются по следующим ставкам налога на прибыль:

1) в размере 0% — по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов. Но при этом должны быть соблюдены два непременных условия. Во-первых, получающая дивиденды организация в течение не менее 365 календарных дней должна непрерывно владеть на праве собственности не менее чем 50%-ным вкладом или долей в уставном (складочном) капитале выплачивающей дивиденды организации либо владеть депозитарными расписками, дающими право на получение не менее 50% суммы всех выплачиваемых организацией дивидендов. Вторым условием применения ставки налога в размере 0% является наличие определенной стоимости приобретения или получения в собственность вклада, доли в капитале выплачивающей дивиденды организации или депозитарных расписок, дающих право на получение дивидендов. Указанная стоимость должна составлять не менее 500 млн руб.;

2) в размере 9% — по доходам, полученным в виде дивидендов от российских и иностранных организаций российскими организациями, на которых не распространяется право на применение налоговой ставки в размере 0%;

3) в размере 15% — по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями.

Доходы в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам облагаются в основном по ставке 15%. Из этого правила есть несколько исключений. В частности, доходы в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, а также по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., облагаются по ставке в размере 0%. Доходы в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным до 1 января 2007 г. на срок не менее трех лет, а также доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., облагаются по ставке в размере 9%.

Ставка в размере 0% применяется при налогообложении прибыли, полученной Банком России от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных

Законом о Банке России. Прибыль, полученная Банком России от осуществления деятельности, не связанной с выполнением указанных функций, облагается налогом по ставке в размере 20%.

Налоги, исчисленные по всем указанным ставкам, кроме исчисленных по ставке 18%, зачисляются в федеральный бюджет.

23.9. Порядок исчисления и сроки уплаты налога

По налогу на прибыль организаций установлены следующие *порядок исчисления* и *сроки уплаты налога* и авансовых платежей.

Согласно налоговому законодательству суммы налога определяются как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, которая устанавливается в описанном выше порядке. При этом налоговым периодом по налогу на прибыль является календарный год, а отчетными периодами являются I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Все налогоплательщики, за исключением иностранных организаций, не имеющих в России постоянного представительства, рассчитывают сумму налога по итогам налогового периода самостоятельно.

По итогам деятельности за каждый отчетный или налоговый период налогоплательщики обязаны исчислить сумму авансового платежа исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного или налогового периода. Сумма авансовых платежей определяется с учетом ранее начисленных в данном отчетном налоговом периоде сумм авансовых платежей. В течение отчетного периода налогоплательщики уплачивают ежемесячные авансовые платежи равными долями в размере Уз подлежащего уплате квартального авансового платежа за квартал, предшествующий кварталу, в котором производится уплата ежемесячных авансовых платежей. Размер ежемесячных авансовых платежей, причитающихся к уплате в I квартале текущего года, принимается равным размеру ежемесячного авансового платежа, причитающегося к уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего года.

Вновь созданные организации осуществляют квартальные авансовые платежи за соответствующий отчетный период при условии, что выручка от реализации не превышала 1 млн руб. в месяц, или 3 млн руб. в квартал. Если же указанные ограничения превышены, то налогоплательщик начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором такое превышение имело место, уплачивает авансовые платежи в изложенном выше порядке.

Налоговое законодательство предоставило налогоплательщикам право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли. Для перехода на этот порядок налогоплательщик должен уведомить об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего году, в котором происходит переход на этот порядок. При этом указанный порядок уплаты авансовых платежей не может быть изменен налогоплательщиком в течение всего налогового периода.

Исчисление сумм авансовых платежей при переходе на данный порядок производится исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, которая рассчитывается нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

Для отдельных организаций установлен особый порядок уплаты авансовых платежей, состоящий в том, что эти налогоплательщики уплачивают только лишь квартальные авансовые платежи по итогам квартала. К их числу относятся организации, у которых за предыдущие четыре квартала сумма доходов от реализации не превышала в среднем 3 млн руб. за каждый квартал, а также бюджетные учреждения, иностранные организации, осуществляющие деятельность в России через постоянное представительство, некоммерческие организации, не имеющие доходов от реализации товаров, работ и (или) услуг, участники простых товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах, инвесторы соглашений о разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных соглашений, а также выгодоприобретатели по договорам доверительного управления.

Иностранные организации, не связанные с постоянным представительством в Российской Федерации и получающие доходы от источников в России, самостоятельно не определяют суммы налога и не перечисляют их в бюджет. Эти обязанности возложены на организации, выплачивающие указанный доход данному налогоплательщику и являющиеся по российскому налоговому законодательству налоговыми агентами.

Российские организации, выплачивающие налогоплательщикам Доходы в виде дивидендов, а также в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, подлежащим налогообложению, обязаны определить сумму налога отдельно по каждому такому налогоплательщику и по каждой выплате, удержать Налог и перечислить его в бюджет. В том случае, если по государственным и муниципальным ценным бумагам не имеется возможности определить у источника сумму дохода, подлежащего налогообложению, налогоплательщик —

получатель дохода должен самостоятельно осуществить исчисление и уплату налога в виде авансовых платежей с полученных доходов.

По истечении налогового периода подлежащий уплате налог должен быть уплачен налогоплательщиком не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций, т.е. до 28 марта следующего года. Авансовые платежи по итогам отчетного периода должны быть уплачены налогоплательщиком не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций, т.е. не позднее чем через 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Ежемесячные авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком не позднее 28-го числа каждого месяца данного отчетного периода.

Налогоплательщики, которые исчисляют ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, должны уплатить их не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным. По итогам отчетного периода суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в течение этого периода, засчитываются при уплате авансовых платежей по итогам отчетного периода, которые в свою очередь засчитываются в счет уплаты налога по итогам года.

Организации — налоговые агенты, выплачивающие доход иностранной организации, обязаны перечислить удержанную сумму налога в течение трех дней после дня выплаты или перечисления ей денежных средств или иного дохода. Налог, удержанный при выплате дохода в виде дивидендов или процентов по ценным бумагам, должен быть перечислен в бюджет налоговым агентом, осуществившим выплату, в течение 10 дней со дня выплаты дохода.

Особый порядок исчисления и уплаты налога установлен для налогоплательщиков, имеющих обособленные подразделения. Указанные организации исчисление и уплату в федеральный бюджет сумм авансовых платежей, а также налога, исчисленного по итогам календарного года, должны производить по месту своего нахождения без распределения этих сумм по обособленным подразделениям. Другой порядок установлен по уплате авансовых платежей и сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов РФ. Она должна производиться налогоплательщиками — российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения.

Указанная доля определяется как средняя арифметическая величина двух показателей. Первый — представляет собой удельный вес среднесписочной численности работников или расходов на оплату труда этого обособленного подразделения в общей среднесписочной численности работников или расходах на оплату труда на конец отчетного периода. Второй показатель — удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения на конец отчетного периода в остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по налогоплательщику. При этом налогоплательщику предоставлено право самостоятельно определять, какой из показателей должен применяться — среднесписочная численность работников или сумма расходов на оплату труда. Выбранный показатель должен быть неизменным в течение всего налогового периода.

Суммы авансовых платежей, а также суммы налога, подлежащие зачислению в доходную часть бюджетов РФ, исчисляются налогоплательщиком самостоятельно по тем ставкам налога, которые действуют на территориях, где расположены организация и ее обособленные подразделения, и уплачиваются в сроки, установленные для подачи соответствующих деклараций.

Доходы, полученные российской организацией от источников за пределами Российской Федерации, как уже отмечалось, также учитываются при определении ее налоговой базы. При этом указанные доходы должны быть учтены в полном объеме с учетом расходов, произведенных как в Российской Федерации, так и за ее пределами.

Выплаченные российской организацией в соответствии с законодательством иностранных государств суммы налога засчитываются согласно российскому налоговому законодательству при уплате этими организациями налога в Российской Федерации. При этом размер засчитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами Российской Федерации, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате этими организациями в России. При этом зачет может быть произведен только при условии представления налогоплательщиком документа, подтверждающего уплату налога за пределами Российской Федерации. При наличии у налогоплательщика обособленных подразделений за пределами российской территории уплата налога, а также предоставление расчетов и налоговых деклараций осуществляются данным налогоплательщиком по месту своего нахождения.

Все налогоплательщики вне зависимости от наличия у них обязанности по уплате налога или авансовых платежей по нему обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации. Налоговые агенты обязаны

представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты по истечении каждого отчетного или налогового периода, в котором производились выплаты налогоплательщику.

Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются по упрощенной форме. Некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме только по истечении налогового периода. Налогоплательщики и налоговые агенты представляют налоговые декларации или налоговые расчеты не позднее чем через 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговые декларации или налоговые расчеты по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками и налоговыми агентами не позднее 28 марта года, следующего за истекшим календарным годом. Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периодов должны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям. При этом с 1 января 2008 г. налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, должны представлять свои налоговые декларации и соответствующие расчеты в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

23.10. Порядок исчисления и уплаты налога иностранной организацией

Особое место в российском налоговом законодательстве отведено специфике налогообложения иностранных организаций, как осуществляющих свою деятельность в России через постоянное представительство, так и не осуществляющих деятельность в России через постоянное представительство, но получающих доходы от источников в Российской Федерации.

Доходы, полученные иностранной организацией от источников в Российской Федерации, как связанные, так и не связанные с ее предпринимательской деятельностью в России через ее постоянное представительство и подлежащие обложению налогом на прибыль, имеют достаточно широкий перечень. Различие получаемых доходов состоит в том, что во втором случае иностранная организация получает доход непосредственно, а в первом — через своего постоянного представителя.

Сюда в первую очередь включаются дивиденды, выплачиваемые иностранной организации как акционеру или участнику российских организаций, а также доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций.

Облагаются налогом процентные доходы от долговых обязательств любого вида, в том числе доходы в виде процентов по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам. Являются облагаемым доходом также доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности, доходы от реализации акций или долей в капитале российских организаций, более 50% активов которых состоят из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ. Объектом обложения выступают доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на российской территории, от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на российской территории, а также доходы от международных перевозок. Полученные иностранными организациями штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами или исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств также подлежат налогообложению как доходы, полученные от источника в Российской Федерации.

Налоги с указанных выше доходов подлежат удержанию у источника их выплаты. Одновременно с этим доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров или другого имущества, кроме реализации акций и находящегося на территории России недвижимого имущества, а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории РФ, не приводящие к образованию постоянного представительства в Российской Федерации, обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

При определении налоговой базы по доходам от реализации акций и находящегося на российской территории недвижимого имущества из суммы таких доходов могут вычитаться произведенные иностранной организацией документально подтвержденные Расходы. Кроме этих доходов иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное Представительство, имеют дополнительные доходы, являющиеся объектом налогообложения. К ним относятся полученные ею на территории России в результате осуществления деятельности через постоянное представительство доходы, уменьшенные на величину произведенных этим постоянным представительством расходов. Также являются объектом обложения доходы иностранной организации от владения, пользования или распоряжения имуществом постоянного

представительства этой организации в Российской Федерации за вычетом расходов, связанных с получением таких доходов.

Доходы, полученные иностранной организацией от источников в России и подлежащие налогообложению, являются объектом налогообложения по налогу независимо от формы, в которой они получены, в частности в натуральной форме, путем погашения обязательств этой организации, в виде прощения ее долга или зачета требований к этой организации. Налоговая база по доходам иностранной организации, подлежащим налогообложению, и сумма удерживаемого налога исчисляются в валюте, в которой иностранная организация получает такие доходы.

Иностранные организации, как осуществляющие, так и не осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, уплачивают налог по основным видам доходов по общей установленной ставке в размере 20%. Доходы в виде дивидендов, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, а также доходы в виде процентов по государственным или муниципальным ценным бумагам облагаются отдельно от других доходов по ставкам в размере 15%.

Налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, исчисляется и удерживается соответствующей организацией, осуществляющей ей выплату, в той же валюте, что и каждая подобная выплата. Сумма налога, удержанного с доходов иностранных организаций, должна быть перечислена налоговым агентом в федеральный бюджет одновременно с выплатой дохода или в валюте выплаты этого дохода или в валюте РФ по официальному курсу Банка России на дату перечисления налога.

Особый порядок перечисления налога установлен в тех случаях, когда доход выплачивается иностранной организации в натуральной или иной неденежной форме, или же сумма налога, подлежащего удержанию, превосходит сумму дохода иностранной организации, получаемого в денежной форме. В этом случае налоговый агент обязан перечислить налог в бюджет в исчисленной сумме, уменьшив соответствующим образом доход иностранной организации, получаемый в неденежной форме. Исчисление и удержание суммы налога с доходов, выплачиваемых иностранным организациям, производятся налоговым агентом по всем видам получаемых ими доходов, за исключением следующих случаев.

Налог не исчисляется и не удерживается, если налоговый агент был уведомлен получателем дохода, что выплачиваемый доход относится к постоянному представительству получателя дохода в российской Федерации. При этом в распоряжении налогового агента должна иметься нотариально заверенная копия свидетельства о постановке получателя дохода на учет в налоговых органах, оформленная не ранее чем в предшествующем налоговом периоде. Налоговый агент не должен также исчислять и удерживать налог в отношении дохода, по которому предусмотрена налоговая ставка 0%. В случаях выплаты доходов, полученных при выполнении соглашений о разделе продукции, а также доходов, которые в соответствии с международными договорами или соглашениями не облагаются налогом в Российской Федерации, налог также не исчисляется и не удерживается.

Определенные сложности имеются в расчете налоговой базы иностранной организации при наличии у нее на территории России более чем одного отделения, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства. В этом случае налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению. Как быть в том случае, если иностранная организация осуществляет через такие отделения деятельность в рамках единого технологического процесса? Такая организация имеет право по согласованию с ФНС России рассчитывать налогооблагаемую прибыль, относящуюся к ее деятельности, через отделение на территории РФ или же в целом по группе таких отделений, при условии применения всеми включенными в группу отделениями единой учетной политики в целях налогообложения. При этом иностранная организация может самостоятельно определять, какое из отделений будет вести налоговый учет, а также представлять налоговые декларации по месту нахождения каждого отделения. Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет, в таком случае распределяется между отделениями в общем порядке, предусмотренном для всех налогоплательщиков. При этом не учитывается стоимость основных средств и нематериальных активов, а также среднесписочная численность работников или фонд оплаты труда Работников, не относящихся к деятельности иностранной организации на территории РФ через постоянное представительство.

В том же порядке, что и все российские налогоплательщики, иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, уплачивают авансовые платежи и налог.

Налоговая декларация по итогам налогового или отчетного периода, а также годовой отчет о деятельности в Российской Федерации представляются указанными организациями в налоговый орган по месту нахождения постоянного представительства этой организации в общеустановленном порядке.

В том случае, если иностранная организация имеет отделение в Российской Федерации, которое не является постоянным представительством, то она представляет налоговую декларацию в налоговый орган по месту нахождения этого отделения не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. При прекращении деятельности постоянного представительства иностранной организации в Российской Федерации до окончания налогового периода налоговая декларация за последний отчетный период представляется иностранной организацией в течение месяца со дня прекращения деятельности отделения.

23.11. Налоговый учет

Исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по итогам каждого отчетного или налогового периода осуществляется налогоплательщиком на основе данных не только бухгалтерского, но и *налогового учета.* Ведение налогового учета вызвано тем, что в НК РФ предусмотрен порядок группировки и учета отдельных объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения, отличающийся от порядка их группировки и отражения в бухгалтерском учете.

Налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного или налогового периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога. Система налогового учета должна быть организована налогоплательщиком самостоятельно исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета и устанавливается соответствующим приказом или распоряжением руководителя организации. Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций или объектов в целях налогообложения может быть осуществлено налогоплательщиком только в случае изменения законодательства или применяемых методов учета и должно применяться с начала нового налогового периода.

При осуществлении налогоплательщиком новых видов деятельности он должен определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения этих видов деятельности.

В данных налогового учета должны отражаться суммы доходов и расходов, доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом или отчетном периоде, суммы остатка убытков, подлежащие отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, суммы создаваемых резервов, а также суммы задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль. Все эти данные налогового учета должны быть подтверждены первичными учетными документами, включая справку бухгалтера, аналитическими регистрами налогового учета, а также расчетом налоговой базы.

Аналитические регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, или в электронном виде, или на любых машинных носителях. Формы и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения.

При этом налоговым законодательством установлено, что формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы в обязательном порядке должны содержать кроме наименования регистра также и определенные реквизиты. К их числу относятся, в частности, период составления, измерители операции в денежном и, если возможно, в натуральном выражении, а также наименование хозяйственных операций.

Кроме того, регистры должны содержать подпись и расшифровку этой подписи лица, ответственного за составление соответствующего регистра.

Аналитические регистры налогового учета представляют собой [св]одные формы систематизации данных налогового учета за отчетный или налоговый период без распределения по счетам бухгалтерского учета. Они предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета, для отражения в расчете налоговой базы.

Данные налогового учета при этом должны учитываться в разработочных таблицах, справках бухгалтера и других документах налогоплательщика, группирующих информацию

об объектах налогообложения. При этом их формирование должно обеспечивать непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения. Особенно важно соблюдение этого принципа для операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах или же переносятся на ряд лет.

Еще одно требование, предъявляемое к ведению аналитического учета, — он должен быть организован налогоплательщиком таким образом, чтобы раскрывать порядок формирования его налоговой базы.

Ответственность за правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета несут лица, на которых возложена обязанность их составления и подписания.

При хранении регистров налогового учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Любое исправление ошибок в регистрах налогового учета должно быть подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

Расчет налоговой базы за отчетный или налоговый период составляется налогоплательщиком самостоятельно исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала года. При этом обязательным условием является наличие в нем всех необходимых данных. К их числу относится в первую очередь период, за который определяется налоговая база, исчисляемая, как известно, нарастающим итогом с начала налогового периода. В расчет включается также сумма доходов и расходов от реализации, полученных в отчетном или налоговом периоде, с отражением отдельно выручки и расходов от реализации товаров, работ и услуг собственного производства и покупных товаров. Сюда же включаются доходы и расходы от реализации имущества, имущественных прав, от реализации ценных бумаг или финансовых инструментов срочных сделок, не обращающихся на организованном рынке, от реализации основных средств, а также товаров, работ и услуг обслуживающих производств и хозяйств.

При этом общая сумма расходов на производство и реализацию товаров, работ и услуг собственного производства, а также расходов, понесенных при реализации имущества и имущественных прав, должна быть уменьшена на суммы остатков незавершенного производства, остатков продукции на складе и продукции отгруженной, но нереализованной на конец отчетного или налогового периода.

В расчете налоговой базы должны быть также отражены суммы внереализационных доходов, расходов и прибыли или убытков от внереализационных операций. На основе указанных данных определяется налоговая база за отчетный или налоговый период. При этом для определения суммы прибыли, подлежащей налогообложению, из налоговой базы должна быть исключена сумма убытка, подлежащего переносу на последующие налоговые периоды.

Налоговым кодексом РФ установлен порядок ведения налогового учета по каждому виду доходов и расходов, включаемых в налоговую базу для исчисления налога на прибыль организаций.

Контрольные вопросы

1. Какова роль налога на прибыль организаций в экономике и финансах?
2. Кто в России является плательщиком налога на прибыль? Какие организации не платят налог на прибыль?
3. Что является объектом налогообложения?
4. Как рассчитывается налоговая база по налогу на прибыль?
5. Какие особенности формирования налоговой базы имеются по отдельным видам деятельности, в частности банковской и страховой?
6. Какие доходы, полученные налогоплательщиком, не учитываются при формировании налоговой базы?
7. Что входит в понятие внереализационных доходов и расходов?
8. Какие ограничения существуют по отдельным расходам, учитываемым при формировании налоговой базы? Каковы особенности начисления амортизации?
9. Что такое учетная политика в целях налогообложения и какие ее формы применяются в налоговой системе России?
10. Каковы ставки налога на прибыль? Кто их устанавливает?
11. Каков порядок уплаты в бюджет налога на прибыль?
12. В какие сроки уплачивается налог на прибыль в бюджет?
13. Что такое налоговая декларация, каковы порядок ее заполнения и сроки представления?
14. Каковы особенности исчисления и уплаты налога на прибыль иностранными организациями?
15. С какой целью введен налоговый учет?

ГЛАВА 24. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ (НДФЛ)

24.1. История развития подоходного налога

Особое положение в ряду налогов, уплачиваемых физическими лицами, занимает налог на доходы физических лиц. В настоящее время данный налог является неотъемлемой частью налоговых систем практически во всех странах мира. В отличие от большинства других распространенных налогов этот вид налогообложения не имеет длительной истории. Моложе этого налога является, пожалуй, лишь налог на добавленную стоимость. Однако, в отличие от НДС подоходный налог (в разных странах он носит различное название, но суть его практически одна) получил признание в результате серьезных общественных споров и даже, можно сказать, борьбы, а также достаточно длительных экспериментов. Возможно, это покажется парадоксальным, но своему появлению подоходный налог в определенной степени обязан... акцизам. Недостаток финансовых ресурсов в ряде европейских стран, и прежде всего в Англии, на рубеже XVIII—XIX вв. в периоды общественных потрясений и в особенности, во время войн побуждали власти усиливать налоговое бремя. Основными источниками новых поступлений становились, как правило, легко собираемые налоги на товары массового спроса, такие, как мыло, свечи, стекло, ткани и т.д., не говоря уже о табаке и алкоголе. В результате повышенное налоговое бремя перекладывалось в основном на малоимущие слои населения, поскольку они становились основными плательщиками данных налогов. Одновременно с этим акцизное налогообложение не обходило стороной и более состоятельные слои населения. Акцизами стали облагаться такие предметы роскоши, как часы, шляпы, скаковые лошади и т.д. Вместе с тем введение указанных налогов не только не обеспечило необходимыми финансовыми ресурсами возросшие потребности в государственных расходах, но и вызвало недовольство практически всех слоев населения.

Первая попытка ввести вместо непопулярных акцизов на товары массового спроса относительно справедливое обложение налогом в зависимости от финансового состояния налогоплательщика была осуществлена в Англии в конце XVIII в. Но она оказалась неудачной. После окончания общеевропейской войны власти под давлением, прежде всего высших слоев общества вынуждены были отказаться от нового налога. Затем этот налог как временная мера был вновь восстановлен в 1842 г., но больше не был отменен благодаря постоянным усовершенствованиям его исчисления и уплаты. В других европейских странах данный налог был введен значительно позднее: в Германии — лишь в 1891 г., во Франции — в 1914 г. В Японии решение о введении личного подоходного налога было принято только в 1897 г., а в США — в 1913 г.

Впервые в истории России подоходный налог был установлен в начале 1916 г. и должен был быть введен в действие с 1917 г. Но Февральская, а затем и Октябрьская революции отменили ранее принятые законы, и Закон о подоходном налоге от 06.04.1916 фактически не вступил в действие.

Однако идея о введении этого налога не была похоронена после революции, и в начале 1920-х гг. он стал одним из источников поступлений в доходную часть бюджета страны. Это был, пожалуй, единственный налог, который существовал в СССР, когда практически отсутствовала налоговая система. В годы советской власти подоходный налог не имел сколько-нибудь существенного фискального значения, поскольку основная масса поступлений в бюджеты всех уровней обеспечивалась за счет жестко регламентированных сумм отчислений от доходов предприятий и организаций.

Основы современного подоходного налогообложения физических лиц были заложены в России с принятием Закона РФ от 07.12.1991 № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц» (далее — Закон о подоходном налоге). С введением этого Закона в действие с 1 января 1992 г. в России была создана принципиально иная, чем действовавшая до того в Советском Союзе, система подоходного обложения физических лиц.

24.2. Принципы обложения НДФЛ в российской налоговой системе

Система налога на доходы физических лиц в Российской Федерации после принятия в 1991 г. соответствующего закона стала базироваться на определенных принципах, отличных от действовавших в системе централизованного государственного регулирования экономики. Эти принципы со временем изменялись и уточнялись, пока, наконец, не приобрели относительно законченный вид в НК РФ.

Важнейшим принципом ныне действующей системы подоходного налога с физических лиц является *равенство налогоплательщиков* вне зависимости от социальной или иной принадлежности. Это означает, что все налогоплательщики равны перед законом, отсутствуют категории налогоплательщиков, которые были бы освобождены от налогообложения по получаемым ими доходам. Ставки налога едины для всех налогоплательщиков, получающих доход определенного уровня. Лишь размер совокупного дохода, фактически

полученного за год, определяет уровень обложения любого налогоплательщика.

В отличие от действовавшего в Советском Союзе принципа обложения месячных доходов вне зависимости от совокупного годового дохода российское налоговое законодательство установило обложение совокупного годового дохода. Это положение сохранено и в НК РФ, несмотря на введение единой ставки налога для соответствующих видов доходов. При этом сохранился действовавший ранее принцип возложения на работодателя обязанности взимать и перечислять в бюджет налоги с доходов, выплачиваемых им своим или привлеченным работникам. Этот принцип можно было бы назвать *принципом первичного взимания налога у источника* получения доходов.

Новым для российских налогоплательщиков стал введенный Законом о подоходном налоге *принцип предоставления* в определенных случаях *декларации о совокупном годовом доходе*. Следует при этом подчеркнуть, что с установлением НК РФ единой ставки налога с 2001 г. резко сужен перечень категорий налогоплательщиков, обязанных заполнять и представлять налоговые декларации.

С 1992 г. в практику подоходного обложения физических лиц был введен еще один новый принцип —*установление не облагаемого налогом минимума* годового совокупного дохода, на который уменьшается сумма годового дохода, а также вычетов из годового совокупного дохода. Начиная с 2001 г. с принятием НК РФ не облагаемый налогом минимум стал называться стандартным налоговым вычетом.

Важнейший принцип подоходного налогообложения физических лиц — *недопущение уплаты этого налога за плательщика*. Иными словами, налог должен исчисляться только с личного дохода граждан и уплачиваться ими за счет этого дохода. Организации любой формы собственности и любой организационно-правовой формы, выплачивающие физическим лицам доходы, не имеют права вносить подоходный налог за граждан за счет своих средств, а также при заключении договоров и других сделок включать налоговые оговорки в этой части.

И наконец, последним по порядку, но не по значению является принцип *предоставления отдельным категориям налогоплательщиков целевых налоговых льгот* (в России — в форме доходов, не подлежащих налогообложению), направленных на решение важнейших социальных задач. Примерно на таких же принципах строится система подоходного обложения физических лиц в большинстве стран с развитой рыночной экономикой.

24.3. Роль НДФЛ в финансовом обеспечении потребностей государства

Широкое распространение этого налога во всех странах мировой системы обусловлено рядом факторов, определяющих особую роль подоходного налога с населения в общей системе налогообложения. Важнейшим определяющим моментом является прежде всего то, что объектом обложения данным налогом служит именно доход, реально полученный налогоплательщиком.

Преимущество этого налога заключается также в том, что его плательщиками является практически все трудоспособное население страны, вследствие чего его поступления могут без перераспределения зачисляться в любой бюджет: от поселкового до федерального. К тому же этот налог — достаточно стабильный и устойчивый доходный источник бюджетов, благодаря чему он в основном зачисляется в бюджеты муниципальных образований, из которых финансируются основные расходы, связанные с жизнеобеспечением населения.

Подоходный налог, пожалуй, самый перспективный в смысле его продуктивности. При прочих равных условиях он легче других налогов контролируется налоговыми органами, от его уплаты сложнее уклониться недобросовестным налогоплательщикам. Одновременно с этим именно в подоходном налоге с физических лиц наглядно реализуются такие важнейшие принципы построения налоговой системы, как всеобщность и равномерность налогового бремени.

Указанные особенности подоходного налога накладывают на законодательные и исполнительные органы любой страны огромную экономическую и социальную ответственность за построение шкалы этого налога, установление размера необлагаемого минимума, налоговых льгот и вычетов.

Вместе с тем в сегодняшних российских условиях подоходный налог с физических лиц не стал доминирующим в налоговой системе страны. Несмотря на то что соответствующие отчисления увеличились в общей сумме всех доходов бюджета по сравнению с советской экономикой и по объему поступлений в бюджет (он занимает теперь пятое место, уступая НДС, НДПИ, налогу на прибыль и таможенной пошлине), все же доля НДФЛ в доходах консолидированного бюджета составляет чуть менее 10% и явно недостаточна. В бюджетах экономически развитых стран поступления налога с доходов физических лиц занимают доминирующее положение, достигая, например, в США 60% всех налоговых поступлений. Заметим, что существующее положение вещей имеет место на фоне российских налоговых ставок — с 2001 г. значительно более либеральных, чем ставки налога

в других странах. Недостаточная роль подоходного налога с физических лиц в формировании доходной базы российского бюджета объясняется следующими причинами:

1) низкий уровень доходов подавляющего большинства населения России по сравнению с доходами в экономически развитых странах;

2) отсутствие прогрессивной шкалы налогообложения, вследствие чего налогоплательщики с высоким уровнем доходов уплачивают налог фактически по минимальной ставке налога. При этом объем получаемых населением доходов, которые облагаются по ставкам 35 и 30%, в России несравнимо меньше, чем в других странах;

3) все еще имеющие место задержки выплат заработной платы части работников, в основном в сфере материального производства;

4) неразвитость рыночных отношений, незначительное количеством частных предприятий и лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица;

5) получившая широкое распространение чисто российская практика массового укрывательства от налогообложения лиц с высокими доходами, в связи с чем в бюджет поступает не более половины всех положенных сумм этого налога. Как это ни парадоксально, основную долю этого налога обеспечивают в бюджете РФ поступления от доходов низкообеспеченной части населения, поскольку здесь наиболее низкий процент укрывательства от налогов.

24.4. Плательщики НДФЛ

Плательщиками налога с доходов физических лиц являются, как это и следует из названия налога, исключительно физические лица: как резиденты, так и нерезиденты.

К *налоговым резидентам* согласно НК РФ относятся физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд (месяцев.

При этом следует иметь в виду, что период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на период его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (до шести месяцев) лечения или обучения. Исключение из данного правила сделано только для российских военнослужащих, проходящих службу за границей, и для сотрудников органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированных на работу за пределы Российской Федерации. Указанные физические лица относятся к категории налоговых резидентов РФ.

Соответственно все другие физические лица, находящиеся в Российской Федерации, являются налоговыми нерезидентами. С момента вступления в силу с 1 января 2001 г. части второй НК РФ отнесение физического лица к категории «нерезидент» в отдельных случаях может потребовать дополнительных обоснований. Согласно ст. 232 НК РФ для освобождения от уплаты налога, проведения зачета, получения налоговых вычетов или других налоговых привилегий налогоплательщик обязан также представить официальное подтверждение того, что он является резидентом другой страны.

24.5. Объект обложения

Объектом обложения налогом с доходов физических лиц у налоговых резидентов выступает доход, полученный ими в налоговом периоде от источников как в России, так и за ее пределами. В отличие от них для налоговых нерезидентов объектом обложения является доход, полученный исключительно из источников, расположенных в Российской Федерации.

При этом положения НК РФ устанавливают перечень доходов, подлежащих налогообложению, полученных как на территории РФ, так и за ее пределами.

К таким доходам НК РФ относит дивиденды и проценты, а также страховые выплаты при наступлении страхового случая, выплачиваемые российскими организациями или иностранными организациями. В перечень указанных доходов включаются также доходы, полученные от использования в Российской Федерации или за ее пределами авторских или других смежных прав, а также полученные от предоставления в аренду и от иного использования имущества, находящегося на российской территории. Одновременно с этим в состав доходов налогоплательщика входят и суммы, полученные от реализации недвижимого и иного принадлежащего ему имущества, акций или других ценных бумаг, долей участия в уставном капитале организаций, а также прав требования к российской или иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения на территории России.

Объектом обложения является также вознаграждение за выполнение трудовых или других обязанностей, за выполненные работы, оказанные услуги и за совершение действия. Признаются доходами физического лица пенсии, пособия, стипендии и другие аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим законодательством.

Отнесение указанных доходов к доходам, полученным от источников в Российской Федерации, либо к доходам от источников за пределами Российской Федерации зависит от места нахождения организаций, имущества или источника получения дохода.

В частности, дивиденды, страховые выплаты от российских и иностранных организаций в связи с деятельностью ее обособленного подразделения в России — это доходы, полученные от источников в Российской Федерации.

Указанные виды доходов, полученные от иностранной организации во всех других случаях, — это доходы, полученные от источников, находящихся за пределами России. Для доходов от использования авторских прав, от аренды и реализации имущества, доходов в виде вознаграждений указанное разграничение зависит от места нахождения (в России или за ее пределами) источника дохода или его получения.

Что касается пенсий, пособий, стипендий и иных аналогичных выплат, то в данном случае НК РФ устанавливает указанное разграничение в зависимости от того, законодательством какого государства (России или иного) определены подобные выплаты. В том случае, если отнесение тех или иных доходов к доходам, полученным от источников в Российской Федерации или за ее пределами, вызывает затруднение, этот вопрос решает Минфин России.

Вместе с *тем имеются определенные особенности в части отнесения* доходов, полученных от использования транспортных средств. Согласно НК РФ доходы, полученные от использования любых транспортных средств в связи с перевозками в Российскую Федерацию, из Российской Федерации или в ее пределах относятся к доходам, полученным от источников в Российской Федерации. В эту же категорию включаются также штрафы и другие санкции за простой или задержку этих транспортных средств в пунктах погрузки или соответственно выгрузки в Российской Федерации. Во всех остальных случаях — это доходы от источников за пределами Российской Федерации.

24.6. Налоговая база

Важно подчеркнуть, что российское налоговое законодательство в части налога с доходов физических лиц установило неидентичность понятий «доход» и «налоговая база». При определении *налоговой базы* должны учитываться не только все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме или право на распоряжение которыми у него возникло, но и доходы в виде материальной выгоды. При этом важно подчеркнуть, что если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или же других органов производятся какие-либо удержания, то такие удержания не могут и не должны уменьшать налоговую базу данного конкретного налогоплательщика.

Основным видом дохода, включаемого в налоговую базу, являются доходы, полученные плательщиками налога в российской национальной валюте в различных формах, а также в иностранной валюте. При этом доходы в иностранной валюте для целей налогообложения пересчитываются в рубли по курсу Банка России, действовавшему на дату фактического получения дохода. Датой получения дохода в иностранной валюте на территории РФ налоговое законодательство определило конкретную дату выплаты дохода. По доходам, получаемым физическими лицами из источников за пределами Российской Федерации, такой датой считается дата получения этого дохода, а при перечислении этих доходов на валютный счет физического лица — дата зачисления на этот счет. Уплата в бюджет налога с доходов, полученных в иностранной валюте, производится плательщиками только в рублях.

В случае, когда физическим лицом получен доход в иностранной валюте, не покупаемой Банком России, он переводится по прямому курсовому соотношению в конвертируемую валюту (валюту, покупаемую Банком России). Полученная таким образом сумма дохода в конвертируемой валюте пересчитывается в рубли в общеустановленном порядке. Одновременно с этим в налоговую базу включаются и доходы, полученные в натуральной форме.

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, налоговое законодательство относит оплату как полностью, так и частично организациями или индивидуальными предпринимателями товаров, работ и (или) услуг или другого имущества, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика. К этой форме доходов относятся полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в его интересах услуги на безвозмездной основе или с частичной оплатой, а также оплата труда в натуральной форме.

Для включения в доход налогоплательщика эти товары, работы и (или) услуги должны быть оценены в стоимостном выражении. В этом случае неизбежен вопрос о том, по каким ценам должна проводиться такая оценка. Налоговое законодательство дает однозначный ответ на этот вопрос: стоимость этих товаров, работ и услуг исчисляется исходя из их рыночных цен или тарифов, действовавших на день получения такого дохода, а при государственном регулировании цен или тарифов — исходя из этих государственных Регулируемых розничных цен или тарифов. В стоимость товаров, Работ и (или) услуг, полученных в натуральной форме, должны включаться также соответствующие суммы НДС, а для подакцизных товаров — сумма акцизов.

Одновременно из этой стоимости следует исключать сумму частичной оплаты налогоплательщиком стоимости полученных им товаров, выполненных для него работ и оказанных ему услуг.

Доходы налогоплательщика, полученные в виде материальной выгоды, российское налоговое законодательство определяет в форме финансовых ресурсов, полученных от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами. Материальной выгодой считаются также доходы от приобретения товаров, работ или услуг в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, а также у организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику, и, кроме того, от приобретения ценных бумаг. В случае получения налогоплательщиком материальной выгоды от экономии на процентах налоговая база определяется в зависимости от того, в какой валюте им был получен кредит или ссуда и на каких условиях. В частности, при пользовании заемными или кредитными средствами, выраженными в рублях, материальная выгода возникает как превышение суммы процентов, исчисленной исходя из $^{2}/_{3}$ действующей ставки рефинансирования, установленной Банком России на дату фактического получения налогоплательщиком дохода, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора. При получении заемных или кредитных средств в иностранной валюте материальная выгода будет равна превышению суммы процентов за их пользование, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, рассчитанной в соответствии с условиями договора. При этом важно подчеркнуть, что определение налоговой базы при получении дохода в виде материальной выгоды от экономии на процентах в случае приобретения заемных или кредитных средств, а также исчисление, удержание и перечисление налога осуществляются не самим налогоплательщиком, а налоговым агентом.

При получении налогоплательщиком материальной выгоды в случае приобретения товаров, работ и (или) услуг у взаимозависимых лиц или организаций налоговая база представляет собой превышение цены идентичных или однородных товаров, работ и (или) услуг, реализуемых этими лицами в обычных условиях лицам, не являющимся взаимозависимыми, над ценами реализации идентичных или однородных товаров, работ и (или) услуг налогоплательщику.

Если же налогоплательщик получает доход в виде материальной выгоды от приобретения ценных бумаг, то налоговая база определяется как превышение их рыночной стоимости над суммой его фактических расходов на их приобретение.

При определении налоговой базы *по* отдельным видам доходов российское налоговое законодательство установило ряд особенностей. В частности, такие особенности имеются по доходам, полученным по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения, а также по операциям с ценными бумагами.

Законодательством установлено, что при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц должны учитываться доходы, полученные налогоплательщиком в виде страховых выплат. Однако здесь имеются свои особенности. В налоговую базу не включаются доходы, полученные в виде страховых выплат в связи с наступлением страховых случаев по обязательному страхованию, установленному действующим законодательством.

При добровольном страховании в налоговую базу не включаются отдельные виды доходов. Сюда входят суммы страховых выплат по договорам страхования жизни, полученные налогоплательщиком в связи с дожитием до определенного возраста или срока либо в связи с наступлением другого события, предусмотренного в договоре добровольного страхования. При этом для исключения указанных выплат из налоговой базы должны быть соблюдены два условия:

1) по условиям договора добровольного страхования жизни страховые взносы должны уплачиваться и фактически уплачивались непосредственно налогоплательщиком;

2) суммы страховых выплат не учитываются, если они не превышают сумм, внесенных физическими лицами в виде страховых взносов, увеличенных на сумму, рассчитанную исходя из действующей ставки рефинансирования Банка России на момент заключения договора страхования. В противном случае разница между Указанными суммами учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению.

В налоговую базу также не подлежат включению страховые выплаты по договорам добровольного личного страхования, в которых предусмотрены такие выплаты на случай смерти, причинения вреда здоровью или возмещение медицинских расходов застрахованного лица (за исключением оплаты санаторно-курортных путевок).

При определении налоговой базы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключаемым с негосударственными пенсионными фондами, не должны учитываться страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного

обеспечения, уплачиваемые организациями и другими работодателями, а также накопительная часть трудовой пенсии. Кроме того, налоговую базу не увеличивают суммы пенсионных взносов, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами с имеющими лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами.

Страховые выплаты по договорам добровольного пенсионного страхования также не увеличивают налоговую базу, но при условии, что такие выплаты осуществляются при наступлении пенсионных оснований, установленных законом.

При определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц необходимо учитывать суммы страховых взносов, если указанные суммы вносятся за физических лиц из средств работодателей или же из средств организации и индивидуальных предпринимателей, не являющихся работодателями в отношении тех физических лиц, за которых они вносят страховые взносы. Исключение сделано только для тех случаев, когда страхование физических лиц производится работодателями по договорам добровольного личного страхования, по договорам обязательного страхования или договорам добровольного пенсионного страхования.

При наступлении страхового случая по договорам добровольного имущественного страхования, включая страхование гражданской ответственности за причинение вреда имуществу третьих лиц, а также страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств, подлежащий налогообложению доход налогоплательщика должен определяться следующим образом. В случае гибели или уничтожения застрахованного имущества в доход включается разница между полученной страховой выплатой и рыночной стоимостью застрахованного имущества на дату заключения указанного договора, а по договору страхования гражданской ответственности — на дату наступления страхового случая, увеличенной на сумму уплаченных по страхованию этого имущества страховых взносов. При повреждении застрахованного имущества облагаемый доход налогоплательщика представляет собой разницу между полученной страховой выплатой и расходами, необходимыми для проведения ремонта или восстановления этого имущества (если ремонт не осуществлялся), или стоимостью ремонта или восстановления (в случае осуществления ремонта) увеличенной на сумму уплаченных на страхование указанного существа страховых взносов.

В отдельных случаях при определении налоговой базы в обязательном порядке должны учитываться суммы пенсий физическим лицам, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения. В частности, это имеет место при заключении подобного договора организациями, а также физическими лицами (в пользу третьих лиц) с имеющими лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами.

В налоговую базу включаются также денежные суммы за вычетом сумм платежей, внесенных физическим лицом в свою пользу, которые подлежат выплате российскими негосударственными пенсионными фондами в случае досрочного расторжения договоров.

При определении налоговой базы по доходам по операциям с ценными бумагами учитываются доходы от купли-продажи ценных бумаг, как обращающихся, так и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, а также доходы по операциям фьючерсных и опционных биржевых сделок.

Доход или убыток по сделке купли-продажи ценных бумаг определяется при этом как разница между суммами, полученными от реализации ценных бумаг, и документально подтвержденными расходами на их приобретение, реализацию и хранение, фактически произведенными налогоплательщиком.

24.7. Доходы налогоплательщика, не подлежащие обложению НДФЛ

Определяя доходы, облагаемые налогом на доходы физических лиц, важно знать, что в соответствии с российским налоговым законодательством имеется широкий круг доходов, которые не подлежат налогообложению, т.е. не должны включаться в облагаемый доход. По своему экономическому содержанию многие из них представляют собой налоговые льготы. Какие же доходы разрешено исключать из налоговой базы налогоплательщика?

Освобождены от *налогообложения государственные пособия, а также выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством.* Исключение составляют лишь пособия по временной нетрудоспособности, включая пособие по уходу за больным ребенком. Не подлежат налогообложению также пособия по безработице и пособия по беременности и родам. Не являются объектом обложения все виды государственных пенсий, назначаемых и выплачиваемых в соответствии с действующим законодательством.

Не включаются в облагаемый доход все виды установленных федеральным законодательством, законодательством субъектов РФ или решениями органов местного самоуправления компенсационных выплат с целью возмещения дополнительных расходов, связанных с

выполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей, возмещением ущерба, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения оплатой стоимости или выдачей полагающегося натурального довольствия или сумм, выплачиваемых взамен этого довольствия. Не включаются в облагаемый доход компенсационные выплаты, связанные с гибелью военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими своих обязанностей, а также возмещением других подобных расходов.

Все другие виды компенсационных выплат, перечень которых достаточно широк, также не включаются в облагаемый доход налогоплательщика. К этим выплатам, в частности, относится оплата расходов по командировкам, расходы на повышение профессионального уровня работников, единовременные пособия, суточные, оплата проезда и провоза имущества при переводе работника на работу в другую местность. Сюда же входит оплата стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях. К компенсационным выплатам относятся выходные пособия и все виды денежной компенсации, выплачиваемые работникам при их увольнении с предприятий, из учреждений или организаций в соответствии с законодательством о труде, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск. Вместе с тем необходимо подчеркнуть, что отдельные виды компенсационных выплат не включаются в облагаемый доход налогоплательщика только в пределах норм, установленных законодательством. В частности, при оплате работникам расходов на служебные командировки в облагаемый доход не должны включаться суточные в пределах до 700 руб. в день при командировке внутри страны и до 2500 руб. при командировке за ее пределы. При командировках не включаются в облагаемый доход фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, расходы по найму жилого помещения, оплате услуг связи, получению виз, по обмену наличных денег или чека в банке на наличную иностранную валюту и другие подобные затраты. В случае же непредставления налогоплательщиком документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством.

Не подлежат налогообложению суммы *единовременной материальной помощи* независимо от ее размера и источника выплаты, оказываемой физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другими чрезвычайными обстоятельствами с целью возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью. С 1 января 2008 г. данное положение распространяется на налогоплательщиков — физических лиц, которые являются членами семей лиц, погибших в результате стихийных бедствий или других чрезвычайных обстоятельств.

От налогообложения освобождаются также следующие виды материальной помощи, оказываемой налогоплательщикам:

1) суммы материальной помощи, оказываемой работодателями, как своим работникам, так и бывшим своим работникам, уволившимся на пенсию, но только в пределах до 2000 руб. в год. Соответственно суммы материальной помощи, превышающие этот предел, должны включаться в облагаемый налогом доход на общих основаниях;

2) суммы материальной помощи, оказываемой работодателями работникам в связи со смертью членов их семьи (супругов, детей или родителей), а также членам семьи умершего работника, не включаются в совокупный облагаемый налогом доход получателя этой помощи независимо от ее размера;

3) освобождаются от налогообложения также суммы единовременной материальной помощи, оказанной налогоплательщикам в виде гуманитарной помощи или содействия, а также в виде благотворительной помощи как в денежной, так и в натуральной форме зарегистрированными в установленном порядке Российскими и иностранными благотворительными организациями по перечню этих организаций, утверждаемому Правительством РФ;

4) налогоплательщики из числа малоимущих и социально незащищенных категорий граждан, получившие единовременную материальную помощь как в денежной, так и в натуральной форме в виде сумм адресной социальной помощи за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов внебюджетных фондов в соответствии с программами, утверждаемыми ежегодно соответствующими органами государственной власти, также освобождаются от уплаты налога с этих сумм;

5) не включаются в налоговую базу и суммы единовременной материальной помощи, оказанной налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ, независимо от источника ее выплаты. С 1 января 2008 г. данная норма распространяется также на налогоплательщиков — физических лиц, которые являются членами семей лиц, погибших в

результате террористических актов на территории РФ;

6) с 1 января 2008 г. освобождаются от налогообложения суммы единовременной материальной помощи, оказываемой работодателями работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении или усыновлении ребенка. При этом сумма не облагаемой налогом материальной помощи ограничена размером 50 тыс. руб. на каждого ребенка. Данная льгота действует в течение одного года после рождения или усыновления ребенка.

Не подлежат налогообложению и поэтому не включаются в совокупный доход *выигрыши по облигациям государственных займов РФ и суммы, получаемые в погашение этих облигаций*. Проценты по государственным казначейским обязательствам, облигациям и другим государственным ценным бумагам бывшего СССР, Российской Федерации и субъектов РФ, а также по облигациям и ценным бумагам, выпущенным представительными органами местного самоуправления, также не подлежат налогообложению.

Значительные льготы имеют налогоплательщики в форме исключения из их облагаемого дохода предоставляемых им бесплатно или с частичной оплатой *услуг медицинского и оздоровительного характера*. В частности, освобождены от налогообложения суммы полной или частичной компенсации или оплаты стоимости путевок (за исключением туристических) в расположенные на территории РФ санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, выплаченные работодателями своим работникам или членам их семей. Данное положение относится также и к инвалидам, не работающим в данной организации, а также к бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по старости.

С 1 января 2008 г. указанная льгота распространена на суммы полной или частичной компенсации или оплаты стоимости путевок для детей, не достигших 16 лет. Непременным условием исключения указанных сумм из облагаемого налогом дохода является то, что они должны быть выплачены за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, или же за счет средств бюджетной системы РФ.

Не включаются в состав облагаемого дохода также суммы, уплаченные работодателями за лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, родителей и детей. То же относится и к средствам, уплаченным общественными организациями инвалидов за лечение и медицинское обслуживание инвалидов. Данная льгота предоставляется при соблюдении следующих условий:

1) медицинское учреждение имеет соответствующую лицензию;

2) имеются в наличии документы, подтверждающие фактические расходы на лечение и медицинское обслуживание;

3) расходы произведены за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций.

При этом указанные суммы освобождаются от налогообложения не только в случае безналичной оплаты расходов на лечение и медицинское обслуживание налогоплательщиков. Льгота предоставляется также и в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно налогоплательщику, а также членам его семьи и родителям, или же в случае зачисления средств, предназначенных на эти цели, на счета налогоплательщиков в учреждениях банков.

Возмещение или оплата работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам — пенсионерам по возрасту, а также инвалидам стоимости приобретенных ими или для них медикаментов, назначенных им лечащим врачом, если ее размер не превышает 4000 руб. в год, также освобождается от обложения налогом. При этом для получения такого освобождения должны быть предъявлены документы, подтверждающие фактические расходы на приобретение указанных медикаментов.

Освобождаются от налогообложения также и *суммы вознаграждения донорам* за сданную кровь, материнское молоко и иную Донорскую помощь.

Суммы *оплаты* за инвалидов организациями или индивидуальными предпринимателями *технических средств профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов*, а также оплата приобретения и содержания собак-проводников для инвалидов не является объектом налогообложения и соответственно исключаются из налоговой базы.

Налоговым законодательством не признаются объектом налогообложения и соответственно не включаются в облагаемый доход физических лиц *отдельные доходы, связанные с учебно-производственным процессом*. К ним относятся стипендии учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, адъюнктов или докторантов учреждений высшего профессионального образования или послевузовского профессионального образования, научно-исследовательских учреждений, учащихся учреждений начального профессионального и среднего профессионального образования, слушателей духовных учебных учреждений, выплачиваемые указанным лицам этими

учреждениями. К этой же категории относятся и стипендии, учреждаемые Президентом РФ, органами российской законодательной или исполнительной власти, органами субъектов РФ, благотворительными фондами, а также стипендии, выплачиваемые за счет средств бюджетов налогоплательщикам, обучающимся по направлению органов службы занятости. Не подлежат налогообложению суммы, выплачиваемые организациями или физическими лицами детям-сиротам в возрасте до 24 лет на обучение в образовательных учреждениях, имеющих соответствующие лицензии, или за их обучение указанными учреждениями.

Также не подлежат налогообложению и не включаются в совокупный доход физических лиц *отдельные виды доходов, полученных от сельскохозяйственной деятельности.* К таким доходам российское налоговое законодательство, в частности, относит:

1) доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства, переработки и реализации этой же продукции в течение пяти лет, начиная с года государственной регистрации такого хозяйства. При этом важно подчеркнуть, что указанная льгота распространяется на доходы хозяйства, члены которого ранее не пользовались такой возможностью как члены другого подобного хозяйства;

2) доходы охотников-любителей от сдачи обществам охотников, организациям потребительской кооперации или государственным предприятиям добытых ими пушнины, мехового или кожевенного сырья или мяса диких животных, если добыча диких животных осуществляется по лицензиям, выданным в установленном порядке;

3) доходы налогоплательщиков, полученные от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах, расположенных на российской территории, *скота,* кроликов, нутрий, птицы, диких животных и птиц (как в живом виде, так и продуктов их убоя в сыром или переработанном виде), продукции животноводства, растениеводства, цветоводства и пчеловодства, как в натуральном, так и в переработанном виде. При этом налогоплательщик должен представить подтверждающий документ, что продаваемая продукция произведена им на принадлежащем ему или членам семьи земельном участке;

4) доходы налогоплательщиков, полученные от сбора и сдачи лекарственных растений, дикорастущих ягод, орехов и иных плодов, грибов, другой дикорастущей продукции организациям или индивидуальным предпринимателям, имеющим соответствующие разрешение или лицензию на промысловую заготовку и закупку указанной дикорастущей продукции. Данное положение не распространяется на доходы, полученные индивидуальными предпринимателями от перепродажи указанной дикорастущей продукции.

Исключаются из облагаемого дохода также *доходы физических лиц в* натуральной и *денежной форме, получаемые в* порядке *наследования,* за исключением доходов от использования наследуемых авторских прав, получаемых наследниками или правопреемниками авторов произведений науки, литературы, искусства, открытий, изобретений или промышленных образцов.

Освобождены от налогообложения *доходы в денежной и натуральной форме, полученные от физических лиц в порядке дарения,* за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей и паев. При этом важно подчеркнуть, что полученные в порядке дарения доходы освобождаются от налогообложения только в случае, если даритель и одаряемый являются членами семьи или близкими родственниками. В соответствии с российским законодательством близкими родственниками являются супруги, родители, дети, дедушки, бабушки и внуки, полнородные и неполнородные, т.е. имеющие общих отца или мать, братья и сестры.

Не являются объектом обложения и не включаются в облагаемый доход *алименты,* получаемые налогоплательщиками, а также *суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте,* получаемые налогоплательщиками от государственных учреждений и организаций, направивших их на работу за границу, в пределах норм, установленных российским законодательством об оплате труда работников.

Стоимость подарков, полученных от предприятий, учреждений и организаций в течение года в виде вещей или услуг, не включается в облагаемый налогом доход только в сумме, не превышающей 4000 руб. в год. В таком же порядке и размере льготируются:

1) стоимость призов в денежной и натуральной форме, полученных на конкурсах и соревнованиях, проводимых по решениям государственных органов власти и представительных органов местного самоуправления;

2) стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ или услуг;

3) суммы материальной помощи, оказываемой инвалидам их общественными организациями.

Из этого правила сделано два исключения. Первое относится к призам в денежной и натуральной форме, полученных спортсменами на чемпионатах, первенствах и кубках Российской

Федерации. Второе — к суммам, полученным за призовое место от официальных организаторов или на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления за счет соответствующих бюджетов на чемпионатах и кубках Европы и мира, на Олимпийских играх. Стоимость этих призов, а также суммы вознаграждений не включаются в облагаемый налогом доход независимо от их размера.

При определенных условиях не подлежит налогообложению *материальная выгода в виде экономии на процентах* при получении заемных средств от предприятий, учреждений, организаций, а также физических лиц, зарегистрированных в качестве предпринимателей. Таким условием является необходимость, того чтобы процент за пользование заемными средствами в рублях составлял не менее $^2/_3$ ставки рефинансирования, установленной Банком России, а за пользование заемными средствами в иностранной валюте — не менее 9% годовых. Соответственно этому материальная выгода в виде положительной разницы между суммой, исчисленной исходя из $^2/_3$ ставки рефинансирования, установленной Банком России, по средствам, полученным в рублях, или исходя из 9% годовых по средствам, полученным в иностранной валюте, и суммой фактически уплаченных процентов по полученным заемным денежным средствам подлежит налогообложению в составе годового дохода физических лиц. Таким образом, если налогоплательщик получил беспроцентную ссуду, то подлежащая налогообложению материальная выгода определяется в размере, превышающем $^2/_3$ ставки рефинансирования Банка России по рублевым ссудам, или 9% годовых по ссуде, полученной в иностранной валюте.

Не включаются также в совокупный облагаемый налогом доход *средства, полученные налогоплательщиком в виде процентов по вкладам в банках, находящихся на территории России,* в том случае, если проценты по рублевым вкладам выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования Банка России, увеличенной на пять процентных пунктов, в течение всего периода начисления указанных процентов. Что касается вкладов в иностранной валюте, то доходы по таким вкладам освобождаются от налогообложения, если установленная ставка не превышает 9% годовых. Доходы налогоплательщика по рублевым и валютным вкладам, полученные по процентам, превышающим данный уровень, облагаются налогом на общих основаниях.

Индивидуальные предприниматели не должны платить налог с доходов, полученных от осуществления ими тех видов деятельности, по которым они являются плательщиками единого налога на вмененный доход.

Не подлежат также налогообложению:

1) вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов;

2) доходы, получаемые детьми-сиротами и детьми, являющимися членами семей, доходы которых на одного члена не превышают прожиточного минимума, от благотворительных фондов, зарегистрированных в установленном порядке, и от религиозных организаций;

3) суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов или безвозмездной помощи, предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в Российской Федерации международными или иностранными организациями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ;

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

5) доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, зарегистрированных в установленном порядке, от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

6) доходы, полученные от акционерных обществ или других организаций акционерами этих акционерных обществ или участниками других организаций в результате переоценки основных Фондов в виде дополнительно полученных ими акций или иных имущественных долей.

Не учитываются в составе дохода налогоплательщика также суммы, полученные им от организаций и индивидуальных предпринимателей на возмещение затрат по займам и кредитам, полученным на приобретение или строительство жилого помещения.

С 2007 г. в доходы налогоплательщика не включаются *средства материнского (семейного) капитала,* направляемые для обеспечения реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей.

24.8. Налоговые вычеты

Определенные с учетом сумм, не подлежащих налогообложению, совокупные доходы налогоплательщика дополнительно уменьшаются на предусмотренные действующим законодательством *вычеты,* которые НК РФ подразделяет на четыре группы: *стандартные, социальные, имущественные и профессиональные.*

В части размеров социальных и имущественных налоговых вычетов законодательство РФ дало право законодательным (представительным) органам субъектов РФ устанавливать иные размеры вычетов с учетом своих региональных особенностей, но в пределах размеров, установленных федеральным законом.

Суммы каждой группы вычетов играют для налогоплательщиков немаловажную роль в законной минимизации их доходов и уплачиваемых налогов, поэтому законодательство установило определенные порядок и условия их предоставления. Рассмотрим отдельно каждую из этих групп.

Первой по порядку является группа стандартных налоговых вычетов. Стандартный вычет *в сумме 3 тыс. руб. за каждый месяц* имеют право сделать следующие категории налогоплательщиков:

- принимавшие участие в работах по ликвидации последствий чернобыльской катастрофы, а также получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием, и получившие инвалидность;
- бывшие военнослужащие и военнообязанные, призванные на военные сборы и принимавшие участие в 1988—1990 гг. в работах по объекту «Укрытие»;
- ставшие инвалидами, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в р. Теча;
- непосредственно участвовавшие в работах по сборке ядерных зарядов;
- непосредственно участвовавшие в подземных испытаниях ядерного оружия и в атмосфере, при проведении и обеспечении работ по сбору и захоронению радиоактивных веществ;
- инвалиды Великой Отечественной войны;
- участники Великой Отечественной войны, боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входящих в состав армии, и бывших партизан;
- инвалиды из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы либо полученных вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, либо из числа бывших партизан, а также других категорий инвалидов, приравненных по пенсионному обеспечению к указанным категориям военнослужащих.

На ежемесячный стандартный вычет из доходов *в размере 500 руб.* имеют право следующие категории налогоплательщиков:

Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;

- лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота и правоохранительных органов СССР, занимавшие штатные должности в организациях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны. В эту категорию включаются также лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;
- инвалиды с детства, а также инвалиды I и II групп;
- лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания в связи с авариями на атомных объектах гражданского или военного назначения, а также в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных Установок;
- эвакуированные (в том числе выехавшие добровольно) из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС;
- родители и супруги военнослужащих, погибших вследствие Ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, а также родители и супруги государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей;
- лица, находившиеся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны независимо от срока пребывания;
- бывшие, в том числе несовершеннолетние, узники концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистской Германией и ее союзниками в период Второй мировой войны;
- граждане, уволенные с военной службы или призывавшиеся на военные сборы, выполнявшие интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия, а также

граждане, принимавшие участие в соответствии с решениями органов государственной власти РФ в боевых действиях на российской территории.

К следующей группе налогоплательщиков, имеющих право на стандартные вычеты, относятся физические лица, как имеющие, так и не имеющие права на перечисленные выше вычеты, доход которых уменьшается на сумму в *размере 400 руб.* в *месяц* в зависимости от их материального положения.

Указанные налогоплательщики имеют право производить указанный вычет с начала налогового периода до того месяца, в котором их доход нарастающим итогом с начала года превысил 40 тыс. руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 40 тыс. руб., указанный налоговый вычет не применяется. При наличии у физического лица права на уменьшение дохода более чем на один из перечисленных выше стандартных вычетов предоставляется максимальный из этих вычетов.

Стандартный налоговый вычет в размере 1000 руб. за каждый месяц распространяется на каждого ребенка у налогоплательщиков, которые являются родителями или супругами родителей, опекунами или попечителями и на обеспечении которых находится ребенок. Этот вычет действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового период налоговым агентом, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 280 тыс. руб. С этого месяца указанный налоговый вычет не применяется.

В случае начала работы налогоплательщика не с первого месяца налогового периода налоговые вычеты в размере 400 и 1000 руб. предоставляются по этому месту работы с учетом дохода, полученного с начала налогового периода по другому месту работы, в котором налогоплательщику предоставлялись налоговые вычеты. Налоговый вычет расходов на содержание детей производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет. При этом единственному родителю, единственному приемному родителю, опекуну или попечителю налоговый вычет производится в двойном размере. В таком же размере указанный налоговый вычет производится в том случае, если ребенок является инвалидом, а также если учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, студент и курсант в возрасте до 24 лет является инвалидом I или II группы. Стандартный налоговый вычет, установленный на содержание детей, предоставляется налогоплательщику независимо от предоставления других размеров стандартного налогового вычета.

Уменьшение облагаемого налогом дохода физическим лицам производится с месяца рождения ребенка или появления иждивенца. К числу иждивенцев относятся лица, проживающие на средства физического лица и не имеющие самостоятельных источников дохода, как состоящие, так и не состоящие с ним в родстве. В частности, к числу иждивенцев относятся женщины, находящиеся в отпуске по уходу за ребенком до достижения детьми определенного возраста и не имеющие других доходов, кроме ежемесячных пособий и компенсационных выплат, получаемых в размерах, установленных законодательством. К студентам и учащимся относятся: студенты и учащиеся очной формы обучения высших, средних, специальных, профессионально-технических учебных заведений, начальных, неполных средних и средних школ и слушатели духовных учебных заведений, расположенных на территории РФ.

Все установленные законодательством стандартные налоговые вычеты могут предоставляться налогоплательщику только одним из работодателей по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты. А что предусматривает российское законодательство в том случае, если в течение года стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не были по каким-либо причинам предоставлены или же были предоставлены в меньшем размере, чем предусмотрено законом? В этом случае по окончании года на основании письменного заявления налогоплательщика, прилагаемого к налоговой декларации, и документов, подтверждающих право на вычеты, налоговые органы обязаны пересчитать Указанному налогоплательщику налоговую базу.

Следующая группа полагающихся налогоплательщикам вычетов из налоговой базы относится к социальным налоговым вычетам. К их числу относятся произведенные налогоплательщиком из полученных им в течение года сумм расходы на следующие цели:

- благотворительность в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из средств соответствующих бюджетов, а также физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд. Благотворительность может быть выражена в виде пожертвований религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности.

При этом сумма указанного вычета не может быть более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде;

- оплата налогоплательщиком в течение года за свое обучение в образовательных учреждениях. Указанные суммы принимаются к вычету в размере фактически произведенных расходов на обучение, но не более 100 тыс. руб. Подлежат также вычету суммы, уплаченные налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет и налогоплательщиком-опекуном или попечителем на обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет на очной форме обучения в образовательных учреждениях. Вычеты производятся в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 тыс. руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей, опекуна или попечителя. При этом законодательство предусматривает, что указанный социальный налоговый вычет предоставляется только при наличии у образовательного учреждения соответствующей лицензии или иного документа, который подтверждает статус учебного заведения, а также представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы за обучение. Вместе с тем данный налоговый вычет не применяется, если оплата расходов на обучение произведена за счет средств материнского (семейного) капитала, направляемых для обеспечения реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей;
- оплата налогоплательщиком в течение года услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями РФ, а также услуги по лечению супруга, своих родителей, своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях РФ. Перечень медицинских услуг, утвержденный соответствующим решением Правительства РФ, относит к их числу, в частности, диагностику и лечение при оказании скорой медицинской помощи, диагностику, профилактику, лечение и медицинскую реабилитацию при оказании стационарной медицинской помощи, а также эти медицинские услуги в санаторно-курортных учреждениях;
- приобретение налогоплательщиками за счет собственных средств медикаментов, назначенных ему лечащим врачом. При этом учитываются не все приобретенные лекарства, а только те, которые имеются в перечне лекарственных средств, утвержденном Правительством РФ и включающем более 300 наименований. В затраты на лечение и приобретение медикаментов налогоплательщик имеет право включать суммы страховых взносов, уплаченных им по договорам добровольного личного страхования, а также по договорам добровольного страхования супруга (супруги), родителей или своих детей в возрасте до 18 лет. Указанные договоры должны быть заключены со страховыми компаниями, специализирующимися на деятельности, предусматривающей оплату исключительно услуг по лечению, и имеющими лицензию на этот вид деятельности. Общая сумма социального налогового вычета на лечение и приобретение лекарств не может превышать 100 тыс. руб. в год. Одновременно с этим установлено, что по отдельным дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях РФ по перечню, утвержденному соответствующим постановлением Правительства РФ, сумма налогового вычета может быть принята в размере фактически произведенных расходов. Кроме того, вычет сумм оплаты стоимости лечения или страховых взносов предоставляется налогоплательщику при условии, что лечение производилось в медицинских учреждениях, имеющих соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, а также при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы на лечение, приобретение медикаментов или на уплату страховых взносов;
- уплата налогоплательщиком пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным ими с негосударственными пенсионными фондами в свою пользу или в пользу супругов, родителей и детей-инвалидов. Такой же порядок распространен и на подобные договоры добровольного пенсионного страхования. Данные вычеты предоставляются в размере фактически произведенных расходов, но не более 100 тыс. руб. в налоговом периоде.

Следующая группа вычетов представляет собой имущественные налоговые вычеты. При определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право произвести следующие имущественные налоговые вычеты:

- суммы (но не более 1 млн. руб.), полученные в течение года от продажи жилых домов,

квартир, дач, садовых домиков или земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет, а также не более 125 тыс. руб. от продажи иного имущества, находившегося в собственности менее трех лет. В случае продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков и земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика три и более года, а также иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три и более года, имущественный налоговый вычет предоставляется в полной сумме, полученной при продаже указанного имущества. Одновременно с этим закон предусматривает право налогоплательщика вместо получения имущественного налогового вычета уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов, за исключением реализации налогоплательщиком принадлежащих ему ценных бумаг. Возникает естественный вопрос: а как быть в том случае, если осуществлена реализация имущества, находящегося в общей долевой либо общей совместной собственности? В этом случае соответствующий размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами этого имущества пропорционально их доле или же по договоренности между ними, если реализуется имущество, находящееся в общей совместной собственности;

- суммы, израсходованные налогоплательщиком на новое строительство или приобретение на российской территории жилого дома, квартиры или доли в них, в размере фактически произведенных расходов, а также в сумме, направленной на погашение процентов по целевым займам или кредитам, полученным налогоплательщиком в российских банках и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на российской территории жилого дома, квартиры или доли в них. Общий размер указанного имущественного налогового вычета в соответствии с законом не может превышать 2 млн. руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов по целевым займам или кредитам, полученным налогоплательщиком в российских банках фактически израсходованным им на указанные выше цели. Данный имущественный налоговый вычет предоставляется на основании письменного заявления и документов, подтверждающих право собственности на приобретенный или построенный жилой дом или квартиру. Необходимо также представить платежные документы, оформленные в установленном порядке, подтверждающие факт уплаты денежных средств налогоплательщиком.

При приобретении имущества в общую долевую или общую совместную собственность размер указанного имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами в соответствии с их долей собственности или письменным заявлением при приобретении жилого дома или квартиры в общую совместную собственность. В том случае, если в течение года налогоплательщик не смог использовать имущественный налоговый вычет полностью, его остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

Четвертая группа налоговых вычетов представляет собой профессиональные налоговые вычеты. Право на их получение имеют, в частности, индивидуальные предприниматели и другие лица, занимающиеся частной практикой. Они имеют право произвести указанные вычеты в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. Необходимо подчеркнуть, что указанные расходы принимаются к вычету в составе тех же затрат, что и при исчислении налога на прибыль организаций. В том случае, если налогоплательщик не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. В то же время это положение не распространяется на физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей.

Налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ и (или) оказания услуг по договорам гражданско-правового характера, имеют право производить профессиональные вычеты в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ или оказанием услуг. Определенные особенности имеются в определении размера профессиональных вычетов для налогоплательщиков, получающих авторские вознаграждения или вознаграждения за создание,

исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов. Они также имеют право произвести вычеты в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов. Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, то они принимаются к вычету в следующих размерах (табл. 24.1).

Таблица 24.1. Нормативы профессиональных вычетов для налогоплательщиков, получающих авторские вознаграждения

Характер творческого труда	Норматив затрат, % к сумме
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного искусства, станковой живописи и других подобных произведений	40
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30
Создание музыкальных произведений (опер, балетов, симфонических, хоровых, камерных произведений, музыки для фильмов и театра)	40
Создание других музыкальных произведений	25
Создание научных трудов и разработок	20
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Открытия, изобретения и создание промышленных образцов (к доходу, полученному за первые два года использования)	30

При этом законом установлено, что расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива.

24.9. Налоговые ставки

За годы существования подоходного налога с физических лиц ставки этого налога, особенно в последние годы, достаточно часто менялись, иногда каждый год. Но эти изменения имели скорее косметический, нежели капитальный характер, поскольку, как правило, менялись верхняя, высшая, ставка или же размер облагаемого по той или иной ставке совокупного годового дохода, что было связано с инфляционными процессами.

При этом до принятия НК РФ в части налога на доходы физических лиц указанные ставки были прогрессивными. Начиная с 2001 г. в Российской Федерации действует фактически единая для определенного вида доходов ставка налога. Основной налоговой ставкой, которая применяется к большинству видов доходов, является ставка в размере 13%. Но для отдельных видов доходов действуют четыре других ставки налога.

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

1) стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и (или) услуг, в части, превышающей 4000 руб.;

2) процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из действующей ставки рефинансирования Банка России по рублевым вкладам, и исходя из 9% годовых по вкладам в иностранной валюте. Исключение сделано только по внесенным на срок не менее шести месяцев пенсионных вкладов, которые в данном случае облагаются по ставке 13%;

3) суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных или кредитных средств. Указанная ставка применяется в части превышения размеров сумм процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из $^{3}/_{4}$ действующей ставки рефинансирования, установленной Банком России на дату получения таких средств, над суммой процентов, рассчитанной исходя из условий договора. В части пользования заемными средствами, выраженными в иностранной валюте, экономия на процентах определяется как превышение сумм процентов исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Налоговая ставка *в размере 30%* действует в отношении всех Доходов, полученных физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации. Исключение сделано для доходов, получаемых в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских

организаций. С 1 января 2008 г. указанные доходы облагаются налогом *по ставке 15%.*

В части доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов физическими лицами — резидентами РФ, установлена ставка налога *в размере 9%.*

Налоговая база должна определяться отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки. Если сумма предусмотренных законом налоговых вычетов за год окажется больше суммы доходов, подлежащих налогообложению, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13%, то налоговая база должна приниматься равной нулю. При этом на следующий налоговый период эта разница между суммой налоговых вычетов и суммой доходов не может быть перенесена. Для доходов, в отношении которых предусмотрены налоговые ставки в размере 9, 30 и 35%, налоговые вычеты вообще не применяются.

24.10. Порядок исчисления и удержания налога

Государство возложило функции по удержанию налогов на организации и учреждения, на нотариусов, занимающихся частной практикой адвокатов, а также на индивидуальных предпринимателей, являющихся работодателями, и на постоянные представительства иностранных организаций в России. В связи с этим организации и лица, выплачивающие любой доход в любой форме, подлежащий налогообложению, обязаны удерживать налоги по установленной шкале, т.е. они являются *налоговыми агентами.* Следовательно, налогоплательщик не несет ответственности за неправильно удержанный или несвоевременно перечисленный налог. Вся ответственность за это лежит на налоговом агенте. Положенные в соответствии с законом вычеты из совокупного дохода должен осуществлять также налоговый агент. В то же время представление при необходимости справок (например, об иждивенцах, инвалидности и т.д.) — обязанность налогоплательщика. При этом все положенные по закону вычеты из облагаемого дохода делаются только по месту основной работы.

Налог удерживается ежемесячно по совокупности дохода с начала календарного года. Налоговые агенты обязаны перечислять в бюджет суммы исчисленного и удержанного с физических лиц налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на оплату труда или же не позднее дня перечисления со счетов указанных организаций в банке по поручениям работников причитающихся им сумм. Налоговые агенты, выплачивающие суммы на оплату труда из выручки от реализации продукции, выполнения работ и (или) оказания услуг, перечисляют исчисленные суммы налога в банки не позднее дня, следующего за днем выплаты денежных средств на оплату труда. При этом налоговый агент обязан вести раздельный учет выплачиваемых налогоплательщикам доходов, облагаемых по раздельным ставкам.

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиками от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога. Налоговые агенты должны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. То есть налоги взимаются только путем удержания из дохода налогоплательщика. Российское налоговое законодательство не допускает уплаты налога за счет средств предприятия, организации, учреждения. При нарушении этого положения к предприятиям, организациям и учреждениям должны применяться соответствующие санкции.

Удержание с налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты.

Налоговые агенты обязаны представлять в налоговый орган не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим, сведения о доходах, полученных физическими лицами не по месту основной работы, службы или учебы, и о начисленных и удержанных суммах налога.

24.11. Порядок исчисления и перечисления в бюджет налога индивидуальными предпринимателями и другими лицами

Налоговым кодексом РФ установлены определенные *особенности исчисления сумм налога индивидуальными предпринимателями* и другими лицами, занимающимися частной практикой. К ним относятся две категории налогоплательщиков:

1) зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую Деятельность без образования юридического лица;

2) частные нотариусы и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой.

Указанные налогоплательщики обязаны самостоятельно исчислить суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет. При этом они должны определить подлежащую уплате в бюджет общую сумму налога с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате им дохода, а также с учетом сумм

авансовых платежей по налогу, фактически уже уплаченных ими в соответствующий бюджет. Убытки прошлых лет при этом не могут и не должны уменьшать налоговую базу этой категории налогоплательщиков.

Помимо этого налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным. Налогоплательщики, являющиеся российскими налоговыми резидентами, в случае получения доходов от источников, расположенных за пределами Российской Федерации, одновременно с налоговой декларацией обязаны представить в налоговый орган справку от источника, выплатившего доходы, о таких доходах с переводом на русский язык.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет и исчисленная в соответствии с налоговой декларацией, должна быть уплачена по месту жительства налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Кроме того, налогоплательщики этой категории обязаны указать в налоговой декларации суммы предполагаемого дохода от предпринимательской деятельности в текущем налоговом периоде и представить в налоговый орган в пятидневный срок по истечении месяца со дня появления таких доходов. При этом сумма предполагаемого дохода должна быть определена самим налогоплательщиком. На основе суммы предполагаемого дохода, указанного в налоговой декларации, или суммы фактически полученного дохода от указанных видов деятельности за предыдущий налоговый период с учетом предусмотренных налоговых вычетов налоговым органом производится расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период.

Авансовые платежи должны быть уплачены этой категорией налогоплательщиков на основании налоговых уведомлений в следующие сроки:

- за январь — июнь — не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;
- за июль — сентябрь — не позднее 15 октября текущего года в размере $^1/_4$ годовой суммы авансовых платежей;
- за октябрь — декабрь — не позднее 15 января следующего года в размере $^1/_4$ годовой суммы авансовых платежей.

В случае увеличения или уменьшения по сравнению с ранее предполагаемой суммой дохода (более чем на 50%) налогоплательщик обязан представить новую налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода от осуществления предпринимательской деятельности на текущий год. В этом случае налоговый орган производит перерасчет сумм авансовых платежей на текущий год по ненаступившим срокам уплаты. Перерасчет сумм авансовых платежей производится налоговым органом не позднее пяти дней с момента получения новой налоговой декларации.

Определенные особенности исчисления налога установлены также в отношении отдельных категорий налогоплательщиков. К ним относятся физические лица, получающие вознаграждения от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества, а также от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности. В эту же категорию НК РФ относит физических лиц — налоговых резидентов РФ, получающих доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, а также физических лиц, получающих другие доходы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами. Сюда же относятся и налогоплательщики, получившие выигрыши от организаторов лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр. Они должны самостоятельно исчислить суммы налога, причитающиеся к уплате в соответствующий бюджет.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется налогоплательщиком с учетом сумм налога, Удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода. При этом убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не могут уменьшать их налоговую базу.

Указанные налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую Декларацию. Налогоплательщики, являющиеся налоговыми резидентами РФ, в случае получения доходов от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, одновременно с налоговой декларацией обязаны представить в налоговый орган справку от источника, выплатившего доходы, о таких доходах с переводом на русский язык.

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

Налогоплательщики, получившие доходы, при выплате которых налоговыми агентами не была удержана сумма налога, уплачивают налог равными долями в два платежа: первый — не позднее 30 календарных дней с даты вручения

налоговым органом налогового уведомления об уплате налога, второй — не позднее 30 календарных дней после первого срока уплаты. Излишне удержанные налоговым агентом из дохода налогоплательщика суммы налога подлежат возврату налоговым агентом по представлении налогоплательщиком соответствующего заявления.

Суммы налога, не удержанные с физических лиц или удержанные налоговыми агентами не полностью, взыскиваются ими с физических лиц до полного погашения этими лицами задолженности по налогу.

Суммы налога, не взысканные в результате уклонения налогоплательщика от налогообложения, взыскиваются за все время уклонения от уплаты налога. Фактически уплаченные налогоплательщиком, являющимся налоговым резидентом РФ, за пределами Российской Федерации в соответствии с законодательством других государств суммы налога с доходов, полученных за пределами Российской Федерации, засчитываются при уплате налога в Российской Федерации, если это предусмотрено соответствующим договором или соглашением об избежании двойного налогообложения. Освобождение от уплаты налога, проведение зачета, получение налоговых вычетов или других налоговых привилегий производятся при условии представления налогоплательщиком документа о полученном доходе и об уплате им налога за пределами Российской Федерации, подтвержденного налоговым органом соответствующего иностранного государства.

Для освобождения от налогообложения, получения налоговых вычетов или иных налоговых привилегий налогоплательщик, не являющийся российским налоговым резидентом, должен представить в налоговые органы России официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым Российская Федерация заключила действующий в течение соответствующего налогового периода договор или соглашение об избежании двойного налогообложения. Такое подтверждение может быть представлено как до уплаты налога или авансовых платежей по налогу, так и в течение одного года после окончания того налогового периода, по результатам которого налогоплательщик претендует на получение освобождения от уплаты налога, проведенного за счет налоговых вычетов или привилегий.

Контрольные вопросы

1. Каковы роль и значение налога на доходы физических лиц в формировании доходной части бюджетной системы России?
2. Каковы основные причины того, что налог на доходы физических лиц в России не стал доминирующим в формировании доходной базы бюджетной системы страны?
3. На каких важнейших принципах базируется система налогообложения дохода физических лиц в Российской Федерации?
4. Каковы особенности налогообложения дохода физических лиц в связи с введением части второй НК РФ?
5. Кто является плательщиком налога на доходы физических лиц в Российской Федерации?
6. В чем заключаются особенности налогообложения дохода физических лиц, не имеющих постоянного местожительства в Российской Федерации?
7. Что является объектом налогообложения дохода физических лиц в Российской Федерации?
8. Какие доходы физических лиц не включаются в облагаемый доход и не подлежат налогообложению?
9. Какие льготы установлены законом при взимании налога на доходы физических лиц?
10. Какие существуют группы налоговых вычетов и какие категории граждан Российской Федерации имеют право на вычеты из совокупного годового дохода? Сколько таких категорий установлено российским налоговым законодательством? Каков размер производимых у них вычетов?
11. Какие ставки применяются при налогообложении дохода физических лиц?
12. На ком лежит ответственность за неправильно начисленный и перечисленный в бюджет налог на доходы физических лиц?
13. Каким образом производится расчет налога на доходы физических лиц?
14. Какие документы представляют организации и физические лица в налоговый орган по расчетам налога на доходы физических лиц?
15. Кто должен подавать налоговую декларацию в налоговые органы?

ГЛАВА 25. АКЦИЗЫ

25.1. Место акцизов в системе налогов и сборов

Акцизы являются, пожалуй, одним из самых древних видов налогообложения. Первое упоминание об акцизах относится к эпохе Древнего Рима. С древнейших времен известны налоги на соль и некоторые другие предметы массового потребления. С развитием общества роль и значение акцизов постепенно снизились, и сейчас они не играют заметной роли в формировании доходной базы бюджетов большинства развитых стран по сравнению с такими налогами, как НДС, налог на прибыль и таможенная пошлина. Это связано с тем, что в современных налоговых системах развитых стран акцизами не облагаются товары первой необходимости. Данный налог стал применяться в основном в отношении тех товаров, производство и реализация которых являются сверхрентабельными. Вместе с тем и сегодня акцизная форма налогообложения активно используется в налоговых системах практически всех стран мирового сообщества. К тому же у акцизов появились еще *две важнейшие функции:*

1) данный налог направлен на сдерживание потребления вредных для здоровья населения продуктов, таких, как алкоголь и *табак;*

2) с его помощью в ряде стран осуществляется перераспределение доходов наиболее богатой части населения путем введения акцизов на отдельные, особо дорогие товары.

Акцизы представляют собой один из косвенных налогов, взимаемых с налогоплательщиков, производящих и реализующих подакцизную продукцию. Как всякий косвенный налог, акцизы формируют цену товара, и фактически их уплата перекладывается на покупателя. По сравнению с другими косвенными налогами (НДС, таможенная пошлина) акцизы имеют отдельные отличительные особенности. В частности, акцизы являются индивидуальным налогом на отдельные виды товаров. Из сферы обложения акцизами выпадают работы и услуги. В отличие от акцизов другие косвенные налоги являются универсальными. Акцизы взимаются в основном в сфере производства, в то время как, например, НДС взимается не только в производственной сфере, но в сфере обращения, а таможенная пошлина — только в сфере обращения.

Введенный в Российской Федерации в 1992 г., этот налог заменил, вместе с НДС, действовавший в условиях централизованной системы управления налог с оборота. Поступления данного налога в настоящее время составляют порядка 3,5% общего объема налоговых поступлений в консолидированный бюджет России. Акцизы являются вторым по величине косвенным налогом. По объему поступлений в бюджетную систему страны данный налог уступает только налогу на добавленную стоимость. Поступления от акцизов, однако, меньше, чем поступления от таможенной пошлины, которая в настоящее время выведена из российской налоговой системы. Акцизы являются шестым по величине налогом в бюджетной системе страны после единого социального налога, НДС, *налога на* доходы физических лиц, налога на добычу полезных ископаемых и налога на прибыль организаций.

25.2. Понятие подакцизных товаров

Вместе с тем указанный налог в отличие от других налогов, входящих в налоговую систему России, действует только в отношении отдельных, строго оговоренных в законе товаров, называемых «подакцизными». При достаточно высоких ставках акцизы играют весьма существенную роль в финансовом положении налогоплательщиков, производящих подакцизную продукцию, с точки зрения обеспечения ее сбыта. Следует отметить, что акцизами облагаются товары, не только произведенные и реализуемые на территории РФ, но и ввозимые на российскую таможенную территорию.

Что же входит в группу подакцизных товаров? Состав этой группы на протяжении всей непродолжительной истории существования данного налога в Российской Федерации неоднократно менялся, но в эту группу неизменно включались и, вероятно, никогда из нее не будут исключены *алкогольная* и *табачная* продукция. Эти товары практически во всех странах мира являются объектом обложения акцизами и имеют исключительный характер. С точки зрения потребления они не являются обязательными для всех потребителей и приобретаются исключительно отдельными категориями потребителей. С фискальной точки зрения указанные товары, имея достаточно низкие издержки производства и высокую акцизную ставку, представляют собой крупный источник доходов бюджета. Собственно, современная история мирового акцизного обложения началась именно с этих двух видов товаров.

К *алкогольной продукции* согласно российскому налоговому законодательству относятся спирт питьевой, водка, ликеро-водочные изделия, коньяки, вино и другая пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением виноматериалов.

Для снижения возможностей недобросовестных налогоплательщиков для укрывательства от налогообложения к подакцизной продукции

указанной группы согласно российскому налоговому законодательству отнесены отдельные виды другой продукции, содержащей спирт. Эта продукция в российском налоговом законодательстве называется спиртосодержащей продукцией. Таковой признается продукция из всех видов сырья, содержащая денатурирующие добавки, которые исключают возможность использования данной продукции для производства алкогольной и пищевой продукции.

В состав спиртосодержащей продукции налоговое законодательство включает: растворы, эмульсии, суспензии и другую аналогичную продукцию в жидком виде с объемной долей этилового спирта более 9%. Вместе с тем необходимо подчеркнуть, что в состав подакцизной продукции не включаются: спиртосодержащие лекарственные, диагностические и лечебно-профилактические средства, препараты ветеринарного назначения, внесенные в государственные реестры, а также лекарственные и лечебно-профилактические средства, изготовленные аптечными организациями по индивидуальным рецептам. При этом данное положение не зависит от объемной доли этилового спирта в указанной продукции.

Не является подакцизной парфюмерно-косметическая продукция, прошедшая государственную регистрацию, а также спиртосодержащие отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок, ликеро-водочных изделий, и подлежащие дальнейшей переработке или использованию в технических целях.

Не являясь по российскому законодательству алкогольной продукцией, пиво все же включается в группу подакцизных товаров.

Подакцизными товарами являются также *мотоциклы с мощностью двигателя свыше 150 л.с, автомобили легковые, автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла, прямогонный бензин*. Прямогонный бензин представляет собой бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа и другого сырья, а также продуктов их переработки, за исключением бензина автомобильного и продукции нефтехимии.

25.3. Плательщики акцизов

Организации и физические лица становятся налогоплательщиками в том случае, если они совершают операции, подлежащие налогообложению акцизами. Таковыми являются, в частности, российские организации, а также иностранные юридические лица, международные организации, созданные на российской территории. Плательщиками налога по подакцизным товарам, производимым на российской территории, являются также иностранные организации, не имеющие статуса юридического лица, простые товарищества, а также индивидуальные предприниматели.

Но в определении налогоплательщика в том случае, когда производственная деятельность осуществляется по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), имеются определенные особенности. Налогоплательщики — участники этого договора несут солидарную ответственность по исполнению обязанности по уплате акциза. Вместе с тем НК РФ установлено, что лицом, исполняющим обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза, является лицо, ведущее дела простого товарищества или договора о совместной деятельности. В том же случае, если ведение дел простого товарищества или договора о совместной деятельности осуществляется совместно всеми участниками, они должны самостоятельно определить участника, исполняющего обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза. Указанное лицо обладает всеми правами и исполняет обязанности налогоплательщика, предусмотренные НК РФ.

25.4. Объект налогообложения

Для того чтобы определить налоговую базу и сумму причитающегося к уплате акцизного налога, важно четко представлять, что является объектом налогообложения.

Объектом налогообложения акцизами законодательство признает в первую очередь операции по реализации на российской территории налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров, а также операции по реализации предметов залога и передачу товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации.

Кроме того, объектом обложения акцизами признается передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной или безвозмездной основе и использование их при натуральной оплате труда.

Продажа организациями переданных им на основании приговоров, решений судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных или бесхозных подакцизных товаров, а также подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства, также подлежит обложению акцизами. Исключение составляют лишь те случаи, когда указанные товары реализуются для промышленной переработки или уничтожения.

Объект обложения представляет собой также передачу на российской территории организациями произведенных ими из

давальческого сырья подакцизных товаров собственнику сырья или другим лицам. При этом получение данных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству этих товаров из давальческого сырья или материалов также является объектом обложения акцизом.

Передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе также является объектом обложения акцизами.

Подлежит налогообложению передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров (за исключением прямогонного бензина и денатурированного этилового спирта) для дальнейшего производства не подакцизных товаров, а также произведенных лицами на российской территории подакцизных товаров для собственных нужд.

Объектом обложения акцизом является и передача на российской территории лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный или складочный капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого товарищества или по договору о совместной деятельности. С 1 января 2007 г. объектом обложения акцизом стало получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина.

Ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ, как уже отмечалось, также представляет собой объект обложения.

Кроме того, следует иметь в виду, что к производству товаров налоговое законодательство приравнивает розлив алкогольной продукции и пива, а также любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации (за исключением организаций общественного питания), в результате которых получается подакцизный товар. При этом следует иметь в виде, что указанное положение действует только в том случае, если ставки акциза на получаемый продукт установлены выше, чем на товары, используемые в качестве сырья и материалов при розливе.

Одновременно с этим российское налоговое законодательство установило достаточно широкий перечень *операций, не подлежащих налогообложению и в связи с этим освобождаемых от налогообложения.*

В частности, не подлежат налогообложению операции по передаче подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства или реализации других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации.

Не является объектом обложения акцизами и реализация подакцизных товаров на экспорт. При этом освобождение от налогообложения указанных операций имеет определенные особенности. Непременным условием освобождения от уплаты акциза является представление налогоплательщиком в налоговый орган поручительства банка или банковской гарантии. Подобные поручительство или гарантия должны предусматривать обязанность банка уплатить сумму акциза и соответствующие пени в случаях непредставления налогоплательщиком документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров и неуплаты им в связи с этим соответствующих сумм акциза и пеней. Если отсутствует такое поручительство или гарантия, налогоплательщик обязан уплатить налог, который подлежит возврату после представления налогоплательщиком документов, подтверждающих факт экспорта.

При уплате акциза вследствие отсутствия этих документов уплаченные суммы акциза должны быть возмещены налогоплательщику после представления им в налоговые органы документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров. Налогоплательщик имеет право на освобождение от налогообложения указанных выше операций только при ведении и наличии отдельного учета по производству, передаче и реализации таких подакцизных товаров.

Не подлежит налогообложению ввоз на российскую таможенную территорию подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную или муниципальную собственность.

25.5. Налоговая база

Для определения подлежащей уплате суммы акцизного налога важно знать, как определяется налоговая база по этому налогу. В первую очередь необходимо отметить, что налоговая база должна определяться отдельно по каждому виду подакцизного товара. Кроме того, налоговая база должна также определяться в зависимости от установленных для соответствующих товаров налоговых ставок.

В частности, по подакцизным товарам, по которым установлены твердые (специфические) налоговые ставки, налоговая база представляет собой объем реализованных или переданных подакцизных товаров в натуральном выражении. По подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (процентные) налоговые ставки, налоговая база определяется как стоимость реализованных или переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен реализации без учета акциза и НДС. Стоимость этих товаров исчисляется исходя из средних цен реализации,

действовавших в предыдущем месяце, а при их отсутствии — исходя из рыночных цен.

В таком же порядке определяется налоговая база по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные ставки: при их реализации на безвозмездной основе, при совершении товарообменных операций, а также при передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации; при передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда.

По подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие как из твердой, так и из адвалорной налоговой ставки, налоговая база определяется следующим образом. Для исчисления акциза при применении адвалорной налоговой ставки налоговая база определяется как расчетная стоимость реализованных или переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из максимальных розничных цен, при применении твердой налоговой ставки — как объем реализованных или переданных подакцизных товаров в натуральном выражении.

При определении налоговой базы выручка налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Банка России, действующему на дату реализации.

В целях устранения возможностей уклонения недобросовестных налогоплательщиков от уплаты акциза законодательством предусмотрено увеличение налоговой базы в определенных случаях. В частности, по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки, налоговая база увеличивается на следующие полученные суммы: в виде финансовой помощи, авансовых или других платежей за поставки подакцизных товаров, на пополнение фондов специального назначения, в виде процента или дисконта по векселям, в форме процента по товарному кредиту.

Налоговая база определяется отдельно по операциям, облагаемым налогом по различным налоговым ставкам, в том случае, если налогоплательщик ведет раздельный учет операций по реализации, передаче или получению подакцизных товаров, облагаемых акцизом по соответствующим налоговым ставкам. Если же налогоплательщик не ведет такого учета, то в этом случае определяется единая налоговая база по всем операциям реализации, передачи или получения подакцизных товаров. При ввозе подакцизных товаров в Россию налоговая база по подакцизным товарам, облагаемым по твердым (специфическим) налоговым ставкам, определяется как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении.

По подакцизным товарам, по которым установлены адвалорные ставки налога, налоговая база представляет собой сумму их таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины. Налоговая база определяется при этом отдельно по каждой ввозимой партии подакцизных товаров. В том случае, если в составе одной партии имеются в наличии товары, ввоз которых облагается по разным налоговым ставкам, налоговая база должна определяться отдельно по каждой группе этих товаров. В таком же порядке определяется налоговая база при ввозе российских товаров, помещенных под режим свободной таможенной зоны, на остальную часть российской таможенной территории или же при передаче их на территории особой экономической зоны лицам, не являющимся резидентами этой зоны.

Акцизы с самого момента установления являются налогом, по которому федеральным законодательством не предусмотрено каких-либо льгот.

25.6. Налоговые ставки

Налогообложение подакцизных товаров производится по единым на всей территории России налоговым ставкам (табл. 25.1), которые могут пересматриваться только путем внесения изменений в НК РФ.

25.7. Исчисление сумм акциза

Сумма налога по товарам, облагаемым *по твердым (специфическим)* налоговым ставкам, определяется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, исчисленной в соответствии с изложенным выше порядком. В действующем ныне российской налоговой системе указанные ставки применяется в отношении большинства подакцизных товаров.

Сумма налога по товарам, в отношении которых установлены *адвалорные {в процентах)* налоговые ставки, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. В настоящее время указанные ставки в «чистом» виде в российской налоговой системе не используются.

Таблица 25.1. Ставки акцизов, действующие в 2009 г.

Вид подакцизных товаров	Твердая (специфическая)	Адвалорная (процентная)	Смешанная (комбинированная)
Этиловый спирт из всех видов сырья	27 руб. 70 коп. за 1 л безводного этилового спирта		
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта более 9% (за исключением вин натуральных) и прочая спиртосодержащая продукция	191 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах		
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9% (за исключением вин натуральных)	121 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах		
Спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося		
Спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах		
1. Вина натуральные (за исключением шампанских, игристых, газированных и шипучих) и натуральные напитки с содержанием этилового спирта не более 6%, изготовленные из вино материалов 2. Вина шампанские и вина игристые, газированные и шипучие	2 руб. 60 коп. за 1 л 10 руб. 50 коп. за 1 л		
Пиво с содержанием объемной доли этилового спирта до 0,5% включительно	0 руб. 00 коп. за 1 л		
Пиво с содержанием объемной доли этилового спирта более 0,5 и до 8,6% включительно	3 руб. 00 коп. за 1 л		
Пиво с содержанием объемной доли этилового спирта более 8,6%	9 руб. 80 коп. за 1 л		
Табак трубочный, курительный, жевательный и т.д. (за исключением используемого в качестве сырья в табачной промышленности)	300 руб. за 1 кг		
Сигары	17 руб. 75 коп. за 1 шт.		
Сигариллы	255 руб. за 1000 шт.		
Сигареты с фильтром			150 руб. за 1000 шт.+ 6,0% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 177 руб.за 1000 шт.

Сигареты без фильтра, папиросы			72 руб. за 1000 шт.+ 6,0% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.) включительно	0 руб. за 0,75 кВт (1 л.с.)		
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.) включительно	21 руб. 70 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)		
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с), мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.)	214 руб. за 0,75 кВт (1 л.с.)		
Бензин автомобильный с октановым числом до 80 включительно	2657 руб. за 1 т		
Бензин автомобильный с иными октановыми числами	3629 руб. за 1 т		
Дизельное топливо	1080 руб. за 1 т		
Моторные масла для дизельных и карбюраторных двигателей	2951 руб. за 1 т		
Прямогонный бензин	3900 руб. за 1 т		

Сумма налога по товарам, облагаемым по смешанным ставкам, исчисляется как сумма налогов, определяемых по адвалорным и твердым ставкам. Вначале определяется сумма акциза, равная произведению твердой (специфической) ставки и объема реализованных, переданных или ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении. Затем рассчитывается сумма акциза, исчисленная как соответствующая адвалорной ставке процентная доля стоимости реализованных, переданных или ввозимых подакцизных товаров.

В настоящее время смешанные (комбинированные) налоговые ставки установлены в отношении некоторых видов табачных изделий: сигарет с фильтром и без фильтра, а также папирос. В российской налоговой системе действует новый порядок определения налоговой базы в отношении подакцизных товаров, по которым установлены смешанные (комбинированные) налоговые ставки. При этом введено такое понятие, как «максимальная розничная цена». Начиная с 2007 г. на каждой произведенной в Российской Федерации и импортируемой из-за рубежа пачке сигарет и папирос должна быть нанесена максимальная розничная цена, по которой указанные товары могут быть реализованы потребителю. Максимальная розничная цена представляет собой цену, выше которой пачка табачных изделий не может быть реализована потребителям предприятиями розничной торговли, общественного питания, сферы услуг или индивидуальными предпринимателями. Данная цена устанавливается налогоплательщиком самостоятельно отдельно по каждой марке или каждому наименованию табачных изделий.

В связи с этим важно знать, как определяется расчетная стоимость табачных изделий, для которых применяются смешанные (комбинированные) налоговые ставки. Эта стоимость определяйся как произведение максимальной розничной цены и количества пачек табачных изделий, реализованных, переданных или ввезенных на российскую таможенную территорию за отчетный налоговый период.

Налогоплательщики, которые реализуют, передают или ввозят подакцизные товары, облагаемые по разным налоговым ставкам, обязаны вести раздельный учет указанной продукции, облагаемой по различным ставкам. А как быть, если налогоплательщик не ведет такого учета? В этом случае сумма налога по подакцизным товарам определяется исходя из максимальной налоговой ставки, применяемой налогоплательщиком, от единой налоговой базы, определенной по всем облагаемым налогом операциям.

Так же как и по НДС, сумма акциза исчисляется по итогам каждого налогового периода, который по акцизам установлен как календарный месяц.

Для определения времени возникновения налогового обязательства налогоплательщика по акцизу важно установить дату реализации, передачи или получения подакцизных товаров.

Для подакцизных товаров датой реализации является день отгрузки или передачи соответствующих подакцизных товаров. По операциям передачи организациями на российской территории произведенных ими из давальческого сырья подакцизных товаров собственнику указанного сырья или другим лицам датой передачи является день подписания акта приема-передачи подакцизных товаров.

Дата передачи всех видов подакцизных товаров для собственных нужд, а также при безвозмездной передаче или при обмене с их участием определяется НК РФ как день совершения соответствующей операции. Датой получения прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку этого бензина, признается день получения данного бензина.

Сумма акциза должна определяться налогоплательщиком самостоятельно. Каждый налогоплательщик, который реализует производимые им подакцизные товары или производит подакцизные товары из давальческого сырья, должен предъявить к оплате покупателю указанных товаров, а в соответствующих случаях — собственнику давальческого сырья соответствующую сумму акциза. Эта сумма должна быть выделена отдельной строкой в расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и счетах-фактурах

Исключением из данного положения являются два случая:

1) подакцизные товары реализуются за пределами российской территории;

2) в случае передачи или реализации прямогонного бензина налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, налогоплательщику, имеющему свидетельство на его переработку.

Если осуществляется реализация подакцизных товаров, не подлежащая налогообложению, то расчетные документы, первичные учетные документы и счета-фактуры выписываются без выделения соответствующих сумм налога, но при этом на указанных документах должна быть сделана соответствующая надпись или поставлен штамп «Без акциза».

При реализации или передаче подакцизных товаров в розницу акциз включается в цену указанного товара, и при этом на ярлыках товаров и ценниках, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах соответствующая сумма налога выделяться не должна. Изложенный выше порядок предъявления сумм акцизов покупателю продавцом относится ко всем подакцизным товарам, за исключением реализации или передачи денатурированного этилового спирта и прямогонного бензина.

При совершении операций с указанными подакцизными товарами установлен несколько иной порядок. Если денатурированный этиловый спирт реализуется налогоплательщиком, имеющим свидетельство на его производство, организации, которая имеет свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, то расчетные и первичные учетные документы, а также счета-фактуры выписываются без выделения соответствующих сумм акциза. Такой же порядок установлен при передаче на основании распорядительных документов собственника прямогонного бензина налогоплательщиком, имеющим свидетельство на его производство, лицу, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина. Данный порядок распространяется на расчетные и первичные учетные документы, а также на счета-фактуры, выставляемые как производителем прямогонного бензина его собственнику, так и собственником прямогонного бензина — покупателю. При этом на указанных документах делается надпись или ставится штамп «Без акциза».

Российское налоговое законодательство установило порядок отнесения сумм акциза. Исчисленные налогоплательщиком и предъявленные покупателю при реализации подакцизных товаров суммы акцизов относятся у налогоплательщика на производственные расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль. Несколько иной порядок отнесения сумм акциза, исчисленных налогоплательщиком при получении или оприходовании им денатурированного этилового спирта, установлен в случае неиспользования этого спирта для производства неспиртосодержащей продукции. Эти суммы включаются в стоимость передаваемого денатурированного спирта. Такой же порядок установлен в случае, если налогоплательщик, имеющий свидетельство на переработку прямогонного бензина, не использует этот бензин для производства продукции нефтехимии.

Иной порядок отнесения сумм акциза установлен при передаче подакцизных товаров, а также при их реализации на безвозмездной основе.

В этих случаях суммы акциза у налогоплательщика относятся на соответствующие источники, за счет которых производятся расходы по указанным подакцизным товарам. У покупателя подакцизных товаров суммы акцизов, предъявленные ему налогоплательщиком, должны учитываться в стоимости этих товаров. Аналогично учитываются суммы акцизов, фактически

уплаченные при ввозе подакцизных товаров на российскую таможенную территорию. Суммы акцизов, предъявленные налогоплательщиком собственнику давальческого сырья или материалов, относятся этим собственником на стоимость подакцизных товаров, произведенных из этого сырья или материалов.

25.8. Налоговые вычеты

Из приведенного выше правила есть определенные исключения, когда суммы акцизов не учитываются в стоимости приобретенных подакцизных товаров. В таких случаях указанные суммы акцизов подлежат вычету или возврату. Налоговое законодательство предоставило налогоплательщику право уменьшить в определенных случаях сумму акциза на установленные законом налоговые вычеты.

В частности, вычетам подлежат суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров или уплаченные им при ввозе подакцизных товаров из-за рубежа и использованных в дальнейшем в качестве сырья для производства других подакцизных товаров. Вычеты могут производиться также в случае передачи подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, если давальческим сырьем являются подакцизные товары. В этом случае вычитаются суммы налога, предъявленные и уплаченные собственником указанного давальческого сырья при его приобретении или уплаченные им при ввозе этого сырья, выпущенного в свободное обращение на российскую территорию, а также суммы налога, предъявленные и уплаченные собственником этого давальческого сырья при его производстве.

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

Все указанные налоговые вычеты производятся исключительно на основании расчетных документов и счетов-фактур, которые налогоплательщики получают при приобретении подакцизных товаров, а при ввозе товаров из-за рубежа — на основании таможенных деклараций или других документов, подтверждающих ввоз в Россию подакцизных товаров и уплату соответствующей суммы налога. При этом установлено, что подлежат вычетам только фактически уплаченные продавцам суммы налога при приобретении подакцизных товаров либо предъявленные налогоплательщиком и уплаченные собственником давальческого сырья (материалов) при его производстве или фактически уплаченные при ввозе в Россию подакцизных товаров, выпущенных в свободное обращение. При расчете выплат необходимо иметь также в виду, что они могут быть произведены только в части стоимости соответствующих подакцизных товаров, использованных в качестве основного сырья, и фактически включенной в расходы на производство других реализованных или переданных подакцизных товаров.

При использовании в качестве давальческого сырья подакцизных товаров, по которым на территории России уже был уплачен акциз, налоговые вычеты должны производиться при представлении налогоплательщиком копий платежных документов, подтверждающих факт уплаты налога владельцем сырья или же оплату владельцем стоимости сырья по ценам, включающим акциз.

Особый порядок налоговых вычетов предусмотрен при использовании в качестве давальческого сырья подакцизных товаров, ранее произведенных налогоплательщиком из давальческого сырья. Они осуществляются на основании копий первичных документов, подтверждающих факт предъявления налогоплательщиком собственнику этого сырья указанных сумм акциза (акта приема-передачи произведенных подакцизных товаров, акта выработки, акта возврата в производство подакцизных товаров), и платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт оплаты собственником сырья стоимости изготовления подакцизного товара с учетом акциза.

Вычеты сумм налога, уплаченных по этиловому спирту, использованному для производства виноматериалов, из которых в дальнейшем изготовлена алкогольная продукция, производятся исходя из объемной доли этилового спирта, использованного для производства виноматериалов, на момент приобретения этих материалов. Непременным условием такого вычета является представление налогоплательщиком, производящим алкогольную продукцию, в налоговые органы следующих документов или их копий:

1) договоры купли-продажи виноматериалов, заключенные производителем виноматериалов и производителем алкогольной продукции;

2) платежные документы с отметкой банка, подтверждающие оплату приобретенных виноматериалов;

3) товарно-транспортные накладные поставки виноматериалов и счета-фактуры, купажные акты;

4) акты списания виноматериалов в производство.

Налогоплательщик также имеет право произвести вычет сумм акциза, уплаченных им в

случае возврата покупателем подакцизных товаров или отказа от них.

Подлежат вычетам и суммы авансового платежа, уплаченные при приобретении акцизных марок по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке.

Налогоплательщик также имеет право уменьшить общую сумму акциза по подакцизным товарам на сумму акциза, исчисленную им с сумм авансовых или других платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизной продукции.

Особый порядок налоговых вычетов установлен по операциям с денатурированным этиловым спиртом и прямогонным бензином. В частности, подлежат вычетам суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, при получении или оприходовании денатурированного этилового спирта, но при условии использования этого спирта на производство неспиртосодержащей продукции.

Для получения данного вычета налогоплательщик обязан представить в налоговые органы следующие документы:

1) свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;

2) копия договора с производителем денатурированного этилового спирта;

3) реестр счетов-фактур, выставленных производителями денатурированного этилового спирта;

4) накладная на внутреннее перемещение;

5) акт приема-передачи между внутренними подразделениями налогоплательщика;

6) акт списания денатурированного этилового спирта в производство.

Суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство денатурированного этилового спирта, при его реализации налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, также подлежат вычету.

Для применения налогового вычета должны быть представлены следующие документы:

1) свидетельство на производство денатурированного этилового спирта;

2) копия договора с налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;

3) реестр счетов-фактур с отметкой налогового органа, в котором состоит на учете покупатель денатурированного этилового спирта;

4) накладные на отпуск денатурированного этилового спирта;

5) акты приема-передачи денатурированного этилового спирта.

Начисленные суммы акциза налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, подлежат вычету при реализации этого бензина налогоплательщику, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина. Для получения данного вычета налогоплательщик должен представить в налоговый орган два документа: копию договора с налогоплателыциком, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина, и реестры счетов-фактур с отметкой налогового органа, в котором состоит на учете покупатель или получатель прямогонного бензина.

Подлежат вычетам также суммы акциза, исчисленные при получении прямогонного бензина налогоплательщиком, имеющим свидетельство на переработку такого бензина, при его использовании самим налогоплательщиком для производства продукции нефтехимии или при передаче этого бензина на давальческой основе для использования в этих же целях. В данном случае налогоплательщик должен документально подтвердить факт передачи прямогонного бензина в производство продукции нефтехимии или им самим, или организацией, оказывающей ему услуги по переработке прямогонного бензина. Для этого он должен представить один из следующих документов:

1) накладная на внутреннее перемещение или накладная на отпуск материалов на сторону;

2) акт приема-передачи сырья на переработку или акт списания в производство;

3) акт приема-передачи между структурными подразделениями налогоплательщика или лимитно-заборная карта.

25.9. Исчисление суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет

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

В тех случаях, когда осуществляется первичная реализация подакцизных товаров, ввезенных с территории государств — участников Таможенного союза, т.е. без таможенного оформления, подлежащая уплате в бюджет сумма акциза определяется исходя из общей суммы исчисленного налога.

Как быть, когда сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превысит сумму налога, исчисленную по операциям с подакцизными товарами и подакцизным минеральным сырьем? В таких случаях налогоплательщик не должен уплачивать акциз в

этом налоговом периоде. При этом сумма превышения должна быть зачтена или возвращена в счет текущих или предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по данному налогу.

Указанные суммы возврата или зачета перечисляются в отчетном налоговом периоде и в течение трех следующих за ним налоговых периодов на исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов, на уплату пени, погашение недоимки, сумм налоговых санкций, подлежащих зачислению в тот же бюджет. Зачет производится *самостоятельно* налоговыми органами и в течение 10 дней об этом должно быть сообщено налогоплательщику. По истечении указанного трехмесячного периода не зачтенные суммы подлежат возврату налогоплательщику по его заявлению.

Налоговый орган в течение двух недель после получения указанного заявления должен принять решение о возврате указанной суммы налогоплательщику и в тот же срок направить это решение на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства. Возврат указанных сумм должен быть осуществлен органами Федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа. При нарушении установленных сроков возврата средств налогоплательщику должны быть начислены проценты исходя из $^{1}/_{360}$ ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки.

25.10. Порядок и сроки уплаты акциза в бюджет

Российское налоговое законодательство установило следующие сроки и порядок уплаты налога при реализации подакцизных товаров.

Уплата акциза при реализации или передаче налогоплательщиком произведенных им подакцизных товаров осуществляется исходя из фактической их реализации или передачи за истекший налоговый период, как правило, равными долями в два срока: не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным.

Вместе с тем НК РФ по отдельным операциям установлены иные сроки уплаты акциза. В частности, уплата акциза по прямогонному бензину и денатурированному спирту налогоплательщиками, имеющими соответствующие свидетельства на проведение операций с указанными товарами, производится не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Акциз по подакцизным товарам уплачивается по месту производства таких товаров, за некоторым исключением. В частности, при совершении операций по получению или оприходованию денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство не спиртосодержащей продукции, уплата налога производится по месту оприходования приобретенных в собственность подакцизных товаров. При совершении операций получения прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на его переработку, уплата акциза производится по месту нахождения налогоплательщика.

Налоговый кодекс РФ обязывает налогоплательщиков представлять в налоговый орган по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения налоговую декларацию в части осуществляемых ими операций, являющихся объектом обложения акцизом, в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным. При этом плательщики акцизов, отнесенные к категории крупнейших, должны представлять налоговую декларацию в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Налогоплательщики, имеющие соответствующие свидетельства на право совершения операций с прямогонным бензином или денатурированным этиловым спиртом, представляют такую декларацию не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за отчетным.

При перемещении подакцизных товаров через российскую таможенную границу имеются особенности налогообложения, суть которых состоит в следующем. В случае ввоза подакцизных товаров на территорию РФ налогообложение производится в зависимости от избранного таможенного режима. Если ввозимый товар подлежит в дальнейшем свободному обращению на российской территории, акциз уплачивается в полном объеме.

Если же осуществляется реимпорт, то налогоплательщик уплачивает суммы налога, от уплаты которых он был освобожден либо которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров. Уплаченный при ввозе в целях переработки налог должен быть возвращен налогоплательщику при вывозе продуктов этой переработки с территории России.

При осуществлении транзита, помещении товара на таможенный склад, реэкспорте, реализации через магазин беспошлинной торговли, а также при помещении на свободный склад, в случае уничтожения или отказа в пользу государства акциз уплачиваться не должен.

При вывозе подакцизных товаров с территории России налогообложение производится в следующем порядке. Как уже отмечалось, при экспорте товаров налог не должен уплачиваться, а уплаченные суммы налога должны быть возвращены налогоплательщику. Такой порядок применяется также при помещении товаров под

режим таможенного склада с целью последующего вывоза этих товаров в режиме экспорта, а также при помещении товаров под режим свободной таможенной зоны.

В случае осуществления реэкспорта уплаченные при ввозе на территорию России суммы налога должны быть возвращены налогоплательщику. Если в соответствии с международным договором на границе с отдельными государствами отменены таможенный контроль и таможенное оформление товаров, то должно осуществляться налогообложение подакцизных товаров, ввозимых на территорию России. При вывозе же подакцизных товаров с российской территории на территорию таких государств указанные товары освобождаются от уплаты налога.

При экспорте подакцизных товаров для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты налога и налоговых вычетов налогоплательщик в обязательном порядке в течение 180 дней со дня реализации указанных товаров должен представить в налоговый орган необходимые документы. Такими документами являются:

1) контракт налогоплательщика с иностранным партнером на поставку подакцизных товаров или его заверенная копия. Если поставка осуществляется по договору комиссии, поручения или агентскому договору, то налогоплательщик должен представить соответствующие договоры или их заверенные копии, а также контракт либо заверенную копию контракта лица, осуществляющего поставку по поручению налогоплательщика, с иностранным партнером;

2) платежные документы и выписку банка или их заверенные копии, подтверждающие фактическое поступление выручки от экспорта на счет налогоплательщика в российском банке или же на счет его комиссионера, поверенного или агента;

3) таможенная декларация или ее копия с соответствующими отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товара, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который указанный товар был вывезен за пределы российской территории;

4) копии транспортных или товаросопроводительных документов или других документов с отметками пограничных таможенных органов иностранных государств, подтверждающих вывоз товаров за пределы российской территории.

В случае непредставления или представления в неполном объеме всех указанных документов налогоплательщик обязан уплатить соответствующие суммы акциза. Если впоследствии налогоплательщик представит в налоговые органы документы или их копии, обосновывающие освобождение от уплаты акциза, уплаченные суммы налога должны быть возмещены ему в установленном порядке.

Контрольные вопросы

1. Какова роль и значение акцизов в формировании доходной базы российского бюджета?
2. Что относится к подакцизным товарам?
3. Кто является плательщиком акцизов в Российской Федерации?
4. Каковы особенности определения объекта налогообложения акцизами?
5. Какие операции в Российской Федерации не подлежат обложению акцизами?
6. Что представляет собой налоговая база при исчислении и уплате акцизов? Какова особенность ее определения при реализации товаров?
7. Какие документы необходимо представить в налоговые органы для документального подтверждения факта экспорта товаров?
8. Каков порядок расчета акциза, подлежащего взносу в бюджет, в случае, когда при производстве подакцизного товара использован другой подакцизный товар, по которому на территории РФ уже уплачен акциз?
9. Как засчитывается сумма акциза, уплаченного по сырью, использованному при производстве товаров, не облагаемых акцизами?
10. Кто и в каких нормативных актах определяет ставки акцизов? Какие ставки существуют по акцизам?
11. Каков порядок исчисления и уплаты акцизов в бюджет?
12. Каковы сроки уплаты акцизов в бюджет?
13. Каковы особенности налогообложения акцизами при перемещении подакцизных товаров через российскую таможенную территорию?
14. Как формируется налоговая база при реализации товаров, облагаемых разными ставками акциза?
15. Как определяется дата реализации, передачи или получения подакцизных товаров?
16. Что такое налоговые вычеты? Каков порядок их применения?

ГЛАВА 26. НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ (НДПИ)

26.1. Эволюция налогообложения недропользования в российской налоговой системе

Отдельные элементы платности природопользования встречались еще в условиях централизованного управления экономикой, когда практически отсутствовала налоговая система. Вместе с тем наличие платежей за природные ресурсы в Советском Союзе не имело фактически никакого экономического эффекта, поскольку установленные платежи в силу их незначительности и при полном отсутствии у предприятий финансовой самостоятельности не играли ни фискальной, ни стимулирующей, ни социальной роли.

В новейшей российской налоговой истории платность недропользования была введена в 1991 г., после того как был принят Закон РФ от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах» (далее — Закон о недрах). Именно Законом о недрах были установлены основные виды налогов за использование недр (кроме акцизов на минеральное сырье). Необходимо подчеркнуть, что введенные этим Законом налоги, связанные с использованием природных ресурсов, так же как и в советское время, были не слишком ощутимы для налогоплательщиков и не имели серьезного фискального значения для государства, за исключением, пожалуй, акциза.

Таким образом, до принятия специальной главы части второй НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых» вопросы платности пользования природными ресурсами были включены не в законодательство о налогах и сборах, а в законодательство о природопользовании. При этом важнейшие положения налогообложения природопользования имели рамочный характер и не давали четкого определения основных элементов налогообложения при исчислении налогов, взимаемых при пользовании природными ресурсами. Все важнейшие элементы налогообложения природопользования, в том числе определение объектов обложения, налоговой базы, ставок налогов, налоговых льгот и некоторых других, устанавливались межведомственными инструкциями. По отдельным же платежам, таким, как, например, плата за пользование недрами, ставки налога регулировались в лицензионных соглашениях, т.е. определялись органами исполнительной власти совместно с налогоплательщиком. Кроме того, законодательство о недропользовании допускало внесение налогов в бюджет не только в денежной, но и в натуральной форме, т.е. добытыми полезными ископаемыми, что также противоречило основным положениям НК РФ.

Все это обусловливало острую необходимость включения данных налогов в часть вторую НК РФ в качестве самостоятельных налоговых платежей. При этом следует иметь в виду, что согласно ст. 17 части первой НК РФ, вступившей в силу с января 1999 г., налог считается установленным лишь в том случае, когда определены законодательно налогоплательщики и все элементы налогообложения. Таким образом, налоги, связанные с использованием природных ресурсов, с 1999 г. до принятия соответствующей главы НК РФ фактически являлись незаконными.

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) был включен в российскую налоговую систему в 2001 г., соответствующая глава НК РФ вступила в действие с 1 января 2002 г. Впервые за годы существования налоговой системы с принятием гл. 26 НК РФ была упорядочена система налогообложения недропользования, четко разделены налоговые и неналоговые платежи за природные ресурсы.

Условия исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых основаны на действовавшем до его введения порядке платы за пользование недрами с включением в ставку налога половины ставки отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, а также ставки акциза на сырую нефть.

Налог на добычу полезных ископаемых был введен в целях совершенствования и упрощения системы налогообложения пользования природными ресурсами, расширения практики применения Рентных принципов налогообложения в этой сфере. Поэтому одновременно с введением этого налога были отменены действовавшие плата за пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциз на нефть и газ.

Кроме того, введение НДПИ позволило в определенной мере решить проблему правильной оценки факторов ценообразования для целей налогового контроля, в том числе трансфертных цен в нефтяном секторе экономики. Сложившаяся система реализации нефти для дальнейшей переработки вертикально интегрированными компаниями позволяла им в условиях действовавшей адвалорной ставки платы за пользование недрами в широких масштабах использовать трансфертные цены, которые значительно ниже рыночных, что приводило к потере доходов бюджетов всех уровней, в частности за счет уменьшения поступлений платы за пользование недрами при нефтедобыче, размер которых напрямую зависел от уровня цен реализации.

Введение налога на добычу полезных ископаемых было направлено также на решение задачи

экономического принуждения природопользователей к бережному и экономному использованию природных ресурсов. Поступления данного налога стали основным источником для финансирования общегосударственных мероприятий по воспроизводству и сохранению окружающей природной среды.

Изменение порядка налогообложения недропользования по замыслу его разработчиков обеспечивает снижение налогового бремени без потерь доходов бюджетной системы, что должно положительно сказаться на создании благоприятного инвестиционного климата. С принятием гл. 26 НК РФ о налоге на добычу полезных ископаемых в перспективе фискальное и регулирующее значение налогообложения природопользования должно, безусловно, возрасти.

26.2. Плательщики налога

Плательщиками НДПИ являются организации и индивидуальные предприниматели, которые в соответствии с законодательством РФ признаны пользователями недр.

В отличие от плательщиков других налогов, которые обязаны встать на учет в налоговых организациях по месту своего нахождения, плательщик налога на добычу полезных ископаемых подлежит постановке на налоговый учет в течение 30 календарных дней с момента государственной регистрации лицензии или разрешения на пользование участком недр по месту нахождения данного участка. Исключение сделано лишь для налогоплательщиков, осуществляющих добычу полезных ископаемых на участках недр, предоставленных им в пользование на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ, а также за пределами территории РФ (на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации или арендуемых у иностранных государств). В этом случае они должны встать на учет в качестве плательщиков налога в общеустановленном порядке, т.е. по месту нахождения организации либо по месту жительства физического лица.

26.3. Объект обложения

Объектом обложения НДПИ являются полезные ископаемые, добытые из недр на российской территории, за пределами российской территории, а также і полезные ископаемые, извлеченные из отходов или потерь добывающего производства, при условии, что такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с российским законодательством.

При этом налоговое законодательство установило достаточно большой *перечень полезных ископаемых, добыча которых не облагается налогом.*

Не признаются объектом налогообложения, в частности, общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, которые добыты индивидуальными предпринимателями и использованы ими непосредственно для личного потребления.

Добытые или собранные минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы также не подлежат налогообложению.

Не являются объектом налогообложения и полезные ископаемые, добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение.

Не подлежат обложению налогом полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего производства или связанного с ним перерабатывающего производства. Но при этом должно быть соблюдено условие, что их добыча из недр подлежала налогообложению. Не облагаются налогом также дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений.

Учитывая специфику объекта обложения налогом на добычу полезных ископаемых, необходимо более подробно остановиться на его характеристике.

Во-первых, следует определить, что входит в понятие «полезное ископаемое».

Полезным ископаемым в целях налогообложения считается продукция горнодобывающих отраслей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом или извлеченном из недр или же из отходов и потерь минеральном сырье, породе, жидкости и другой смеси, по своему качеству соответствующая российскому государственному стандарту, стандарту отрасли, региона или другим стандартам качества.

Во-вторых, налоговое законодательство установило закрытый перечень видов добытых полезных ископаемых. В их состав включаются: антрацит, уголь каменный, бурый, горючие сланцы, торф, углеводородное сырье (нефть, природный газ), товарные руды черных, цветных, редких металлов, а также многокомпонентные комплексные руды и компоненты из них.

Полезным ископаемым, облагаемым налогом, является также горно-химическое неметаллическое сырье, в том числе калийные, магниевые и каменные соли, сера, асбест, йод, бром и другие виды неметаллических полезных ископаемых для химической промышленности и производства минеральных удобрений.

К добытым полезным ископаемым относится и неметаллическое сырье, используемое в строительной индустрии, в том числе гипс, ангидрид, мел, доломит, известняк, песок строительный, галька, гравий и другие неметаллические ископаемые.

В указанный перечень включены продукты камнесамоцветного сырья (топаз, нефрит, бирюза, агаты, яшма и др.), а также природные алмазы и другие драгоценные камни (изумруд, рубин, сапфир, александрит, янтарь).

26.4. Налоговая база

Налоговая база по *НДПИ* представляет собой стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением попутного и природного raja, а также нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной.

Налоговая база при добыче указанных видов газа и нефти определяется как количество полезного ископаемого в натуральном выражении. Она определяется налогоплательщиком самостоятельно отдельно по каждому виду добытого полезного ископаемого. По полезным ископаемым, в отношении которых установлены различные налоговые ставки, налоговая база должна определяться отдельно по каждому виду таких ископаемых.

Для формирования налоговой базы по налогу необходимо в первую очередь определить *количество добытого полезного ископаемого*. Оно определяется в единицах массы или объема и устанавливается налогоплательщиком самостоятельно в зависимости от добытого полезного ископаемого.

Налоговое законодательство установило два возможных к применению метода определения количества добытого полезного ископаемого. Суть прямого метода состоит в применении измерительных средств и устройств. При применении прямого метода количество добытого полезного ископаемого определяется с учетом его фактических потерь.

В соответствии с косвенным методом количество добытого полезного ископаемого устанавливается расчетом, по данным о содержании в извлекаемом из недр минеральном сырье отходов или потерь. Косвенный метод применяется только в том случае, когда невозможно определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом.

При этом установлено, что применяемый налогоплательщиком метод определения количества добытого полезного ископаемого должен быть утвержден в его учетной политике и применяться им в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого. Переход от одного метода к другому допускается только в случае изменений технического проекта разработки месторождения в связи с изменением применяемой технологии добычи.

Особый порядок определения добытого полезного ископаемого Установлен по драгоценным металлам. При извлечении их из месторождений количество добытого полезного ископаемого определяется по данным обязательного учета при добыче, который должен осуществляться в соответствии с законодательством о драгоценных металлах и драгоценных камнях. При этом не подлежащие переработке самородки драгоценных металлов должны быть учтены отдельно и в расчет количества добытого полезного ископаемого, установленного по данным обязательного учета, не включаются. Отдельно по ним определяется и налоговая база.

Вторым этапом формирования налоговой базы по налогу является определение стоимости добытых полезных ископаемых. Оценка стоимости добытых полезных ископаемых должна определяться налогоплательщиком также самостоятельно с помощью трех возможных способов:

1) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета государственных субвенций;

2) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;

3) исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

При первом способе оценка производится исходя из суммы выручки, определенной с учетом сложившихся в текущем налоговом периоде у налогоплательщика цен реализации добытого полезного ископаемого, но без учета субвенций из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью. При этом при определении цены должны учитываться следующие принципиальные положения, установленные частью первой НК РФ, в соответствии с которыми для целей налогообложения должна приниматься цена товаров, работ и (или) услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, считается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Налоговые органы имеют право проверять и контролировать правильность применения цен лишь в случаях совершения сделки между взаимозависимыми лицами, при совершении товарообменных или бартерных операций, внешнеторговых сделок, а также при значительном колебании (более чем на 20% в ту или иную сторону) уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным или однородным товарам в пределах непродолжительного периода времени.

Если при проверке по изложенным четырем основаниям окажется, что применяемые налогоплательщиком цены отклоняются от рыночных на идентичные или однородные товары более чем на 20%, то налоговый орган имеет право сделать досчет объема реализации до уровня рыночных цен.

Выручка от реализации добытого полезного ископаемого должна быть уменьшена на суммы субвенций из бюджета, уплаченного НДС и акциза, а также на сумму расходов налогоплательщика по

доставке. В сумму расходов по доставке могут быть включены расходы на оплату таможенных пошлин и сборов, затраты по перевозке добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции до получателя, а также расходы по обязательному страхованию грузов.

Налогоплательщик обязан производить оценку отдельно по каждому виду добытого полезного ископаемого исходя из соответствующих цен их реализации. Стоимость добытого полезного ископаемого определяется как произведение количества добытого полезного ископаемого и стоимости единицы добытого полезного ископаемого. Стоимость единицы добытого полезного ископаемого рассчитывается как отношение выручки от реализации добытого полезного ископаемого к количеству реализованного добытого полезного ископаемого.

В том случае, если отсутствуют государственные субвенции к ценам реализации добываемых полезных ископаемых, налогоплательщик применяет второй способ оценки. Его отличие от первого способа состоит лишь в том, что здесь не учитывается сумма субвенций.

При отсутствии реализации добытых полезных ископаемых налогоплательщику предоставлено право применить третий способ оценки исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых. Расчетная стоимость добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком также самостоятельно на основе данных налогового учета.

При этом налогоплательщик вправе учесть произведенные в отчетном или налоговом периоде соответствующие суммы материальных расходов, расходов на оплату труда, начисленной амортизации, расходов на ремонт основных средств, освоение природных ресурсов, а также внереализационные и прочие расходы, включая расходы на страхование.

Необходимо подчеркнуть, что все перечисленные расходы и затраты налогоплательщика, за исключением материальных Расходов и расходов на освоение природных ресурсов, могут быть Учтены только в части, относящейся к производству по добыче полезных ископаемых.

В том случае, если добытое минеральное сырье содержит несколько видов полезных ископаемых, стоимость каждого вида полезного ископаемого определяется пропорционально удельному весу каждого вида полезного ископаемого в общем объеме добытых полезных ископаемых.

26.5. Налоговые ставки

Налогообложение добытых полезных ископаемых производится по налоговым ставкам, приведенным в табл. 26.1.

Таблица 26.1. Ставки налогообложения основных видов полезных ископаемых

Вид добытых полезных ископаемых	Ставка, %
Калийные соли	3,8
Торф	4,0
Руды черных металлов	4,8
Апатит-нефелиновые и фосфоритовые руды	4,0
Горно-химическое неметаллическое сырье (за исключением калийных солей, апатит-нефелиновых и фосфоритовых руд)	5,5
Соль природная и чистый хлористый натрий	5,5
Радиоактивные металлы	5,5
Уголь каменный, бурый и горючие сланцы	4,0
Теплоэнергетические промышленные воды	5,5
Неметаллическое сырье, используемое в строительной индустрии	5,5
Горнорудное неметаллическое сырье	6,0
Подземные минеральные воды	7,5
Другие полезные ископаемые, не включенные в другие группировки	6,0
Редкие металлы	8,0
Битуминозные породы	6,0
Драгоценные металлы	6,5
Золото	6,0
Природные алмазы, другие драгоценные и полудрагоценные камни	8,0
Цветные металлы	8,0
Отдельные виды углеводородного сырья	16,5
Многокомпонентная комплексная руда, а также полезные компоненты комплексной руды, за исключением драгоценных металлов	8,0
Газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья	17,5

При добыче природного газа из всех видов месторождений углеводородного сырья применяется налоговая ставка в размере 147 руб. за 1 тыс. $м^3$ газа.

Налоговая ставка в размере 0% применяется в части нормативных потерь при добыче полезных ископаемых, в отношении которых налоговая база определяется как их количество в натуральном выражении. Нормативными являются фактические потери полезных ископаемых при их добыче, но в пределах утвержденных уполномоченными органами нормативов потерь.

Налоговая ставка в размере 0% применяется также при добыче попутного газа, подземных вод, содержащих полезные ископаемые, полезных ископаемых при разработке некондиционных или ранее списанных запасов, а также полезных ископаемых, остающихся во вскрышных породах, в отвалах или в отходах в связи с отсутствием в Российской Федерации промышленной технологии их извлечения.

По этой же ставке 0% производится и обложение добычи минеральных вод, используемых в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации, и подземных вод, используемых исключительно в сельскохозяйственных целях. С 2007 г. налоговая ставка в размере 0% применяется и в отношении сверхвязкой нефти, добываемой из участков недр, содержащих нефть вязкостью более 200 мПа.

Для решения первоочередных проблем развития нефтедобывающей отрасли, в частности, для создания стимулов к освоению новых месторождений с 1 января 2007 г. введена налоговая ставка в размере 0% при добыче нефти на отдельных месторождениях. С этой целью предусмотрено установление нулевой ставки при добыче нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в Восточно-Сибирской нефтегазоносной провинции, т.е. в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области и Красноярского края. Но данная ставка применяется не для всех, а только для вновь осваиваемых месторождений при непременном соблюдении двух приведенных ниже условий одновременно:

1) нулевая ставка применяется только до достижения накопленного объема добычи нефти 25 млн. т на соответствующем участке недр;

2) срок разработки запасов соответствующего участка недр не должен превышать или быть равным:

- 10 годам с даты государственной регистрации лицензии — Для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых;
- 15 годам с даты государственной регистрации лицензии — для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи полезных ископаемых.

Указанная ставка налога может использоваться и в отношении участков недр, разработка которых была начата до 1 января 2007 г. Но в данном случае кроме двух вышеперечисленных условий должно быть соблюдено еще одно: степень выработки запасов на каждом конкретном участке недр не должна превышать или быть равна 5%.

В соответствии с Федеральным законом от 22.07.2008 № 158-ФЗ «О внесении изменений в главы 21, 23, 24, 25 и 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» с 1 января 2009 г. ставка налога в размере 0% распространена также и на разработку месторождений, расположенных севернее Северного полярного круга (в границах внутренних морских вод и территориального моря, на континентальном шельфе РФ), в Азовском и Каспийском морях, на территории Ненецкого автономного округа, полуострове Ямал. При этом также установлены два критерия предоставления льготы по данному налогу: объем накопленной добычи нефти — от 10 млн до 35 млн т и определенный временной период — 7,10,12 или 15 лет в зависимости от вида лицензии, а также от месторасположения месторождения.

Отдельные категории налогоплательщиков уплачивают налог в отношении полезных ископаемых, добытых на соответствующем лицензионном участке, с коэффициентом 0,7. К ним, в частности, относятся налогоплательщики, осуществившие за счет собственных средств поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых или полностью возместившие все расходы государства на поиск и разведку соответствующего количества запасов этих полезных ископаемых.

26.6. Порядок исчисления и уплаты налога

Налоговым законодательством установлен следующий порядок исчисления и уплаты налога. Сумма налога по добытым полезным ископаемым, кроме попутного и природного газа, нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, исчисляется налогоплательщиком как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

При добыче попутного и природного газа, нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной сумма налога определяется налогоплательщиком как произведение соответствующей налоговой ставки и величины налоговой базы.

Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода по соответствующим видам добытых полезных ископаемых и уплачивается раздельно по каждому виду добытых полезных ископаемых не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, каковым является месяц.

По истечении налогового периода, в котором начата фактическая добыча полезных ископаемых, налогоплательщик обязан представить налоговую декларацию. Она представляется не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

26.7. Особый порядок исчисления НДПИ по нефти

На период с 1 января 2002 г. по 31 декабря 2006 г. в целях исключения влияния возможного резкого колебания мировых цен на экспортируемую российскую нефть на доходы бюджета и доходы нефтяных компаний были установлены особый порядок формирования налоговой базы, а также особая ставка налога на добычу этого полезного ископаемого. В этот период налоговая база при добыче нефти определялась как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Налоговая ставка при добыче нефти с 1 января 2002 г. до конца 2004 г. составляла 347 руб/т, а с 1 января 2005 г. по 31 декабря 2006 г. — 419 руб/т. При этом данная налоговая ставка применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых Цен на нефть ($К_ц$).

Поправками, внесенными в 2006 г. в НК РФ, указанные ставка налога, налоговая база и ценовой коэффициент с 2007 г. установлены на постоянной основе. С этого же года в целях преодоления снижения темпов добычи нефти на выработанных месторождениях установленная налоговая ставка в размере 419 руб/т дополнительно умножается на коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка недр ($К_в$).

Таким образом, с 2007 г. налоговая ставка по нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной равна: 419 руб. х $К_ц$ х $К_в$.

Коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть, ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно по формуле с округлением до четвертого знака:

$$К_ц = (Ц – 15) \times Р : 261,$$

где Ц — средний за налоговый период уровень цен на нефть, долл. за баррель; 15 — базовая цена 1 барреля нефти, долл.; *Р* — среднее за налоговый период значение курса доллара США к российскому рублю; 261 — расчетная величина, полученная умножением фиксированного курса доллара США, равного 29 руб., на 15.

Среднее за налоговый период значение курса доллара США к российскому рублю определяется налогоплательщиком самостоятельно как среднеарифметическое значение курса доллара к рублю, устанавливаемого Банком России, за все дни в соответствующем налоговом периоде.

Средний за налоговый период уровень цен на нефть определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде. При этом средние за истекший месяц котировки указанного сорта нефти должны ежемесячно, в срок не позднее 15-го числа следующего месяца, доводиться через официальные источники информации в порядке, установленном Правительством РФ. Если же указанная информация в официальных источниках отсутствует, то уровень цен на нефть определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Коэффициент, характеризующий степень выработанности запасов конкретных участков недр, определяется налогоплательщиком также самостоятельно и с округлением до четвертого знака. При этом порядок расчета данного коэффициента зависит от степени выработанности конкретного участка недр.

Если степень выработанности запасов больше или равна 0,8 и при этом меньше или равна 1, то коэффициент $К_в$ рассчитывается по формуле

$$К_в = (3,8 - 3,5) \times N: V,$$

где *N*—сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр (включая потери при добыче) по данным государственного баланса запасов полезных ископаемых, утвержденного в году, предшествовавшему году налогового периода; *V*— начальные извлекаемые запасы нефти с учетом их прироста и списания (за исключением списания запасов добытой нефти и потерь при добыче).

Если степень выработанности запасов конкретного участка недр превышает 1, то коэффициент $К_в$, принимается равным 0,3. Во всех остальных случаях коэффициент $К_в$ принимается равным 1.

При этом степень выработанности запасов конкретного участка недр должна рассчитываться налогоплательщиком самостоятельно. Расчет ведется на основе данных утвержденного государственного баланса запасов полезных ископаемых. Степень выработанности запасов представляет собой частное от деления двух сумм. Первая сумма — это накопленная добыча нефти на конкретном участке недр, включая потери при добыче *(N)*. Вторая сумма — начальные извлекаемые запасы нефти (V).

Контрольные вопросы

1. В каких целях установлен налог на добычу полезных ископаемых?
2. Какие налоги заменил налог на добычу полезных ископаемых?
3. Кто является плательщиком налога? Каковы особенности постановки плательщиков на налоговый учет?
4. Что является объектом обложения налогом?
5. Каковы особенности формирования налоговой базы по налогу?
6. Какие способы оценки стоимости добытых полезных ископаемых используют в России?
7. Какие налоговые ставки установлены по данному налогу?
8. Каковы порядок и сроки уплаты налога?
9. В чем состоят особенности налоговой базы и ставки налога на добычу нефти? В каких целях введены эти особенности?

ГЛАВА 27 ВОДНЫЙ НАЛОГ

27.1. Необходимость введения водного налога

Водный налог впервые введен в Российской Федерации в 1999 г. в соответствии с Федеральным законом от 06.05.1998 № 71-ФЗ «О плате за пользование водными объектами» и призван, наряду с чисто фискальными целями, пополнить доходы федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ, а также решить две важнейшие задачи:

1) рациональное и эффективное использование налогоплательщиками водного пространства и водных ресурсов страны, повышение ответственности за сохранение водных объектов и поддержание экологического равновесия;

2) строго целевое назначение — не менее половины собираемых сумм налога федеральные и региональные органы власти обязаны направлять на мероприятия по восстановлению и охране водных объектов.

Указанный налог заменил действовавшую на протяжении нескольких десятков лет плату за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем. Введение данного налога взамен платы за воду позволило существенно расширить круг плательщиков.

В целях приведения законодательства о плате за пользование водными объектами в соответствие с положениями НК РФ была разработана и в середине 2004 г. принята соответствующая глава кодекса «Водный налог», вступившая в действие с 2005 г. Указанная глава не внесла принципиальных изменений в отмененную в связи с ее принятием плату за пользование водными объектами.

Как и в прежнем законе, в НК РФ сохранены специфические ставки налога по бассейнам рек, озер, морей и по экономическим районам. Вместе с тем были исключены отдельные налоговые льготы по плате за пользование водными объектами. Кроме того, из объекта налогообложения исключен такой вид пользования водными объектами, как сброс сточных вод в водные объекты. В целях сохранения поступлений в бюджет от данного налога одновременно увеличены ставки водного налога за забор воды из водных объектов на сумму, соответствующую поступлениям от оплаты за сброс сточных вод.

27.2. Налогоплательщики и объект налогообложения

Плательщиками водного налога согласно НК РФ являются организации и физические лица, осуществляющие специальное или особое водопользование в соответствии с российским законодательством.

Объектами налогообложения признаются следующие виды водопользования: забор воды из водных объектов; использование акватории водных объектов (за исключением лесосплава в плотах и кошелях); использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики, а также лесосплава в плотах и кошелях.

Одновременно с этим НК РФ установлен достаточно широкий перечень видов пользования водными объектами, которые не являются объектами налогообложения. К ним, в частности, относятся забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые, природные лечебные ресурсы, а также забор термальных вод.

Забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий, для санитарных, экологических и судоходных попусков также не является объектом налогообложения.

Не подлежит налогообложению и забор воды морскими судами, судами внутреннего и смешанного плавания для обеспечения работы технологического оборудования, а также использование акватории водных объектов для плавания на судах.

Не включен в состав объектов налогообложения забор воды и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов.

Использование акватории водных объектов для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок оборудования в целях охраны вод и водных биологических ресурсов, защиты окружающей среды от вредного воздействия вод, а также осуществление такой деятельности на водных объектах не подлежат обложению водным налогом.

Не подлежит налогообложению использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, воднотранспортного, водопроводного и канализационного назначения.

Исключение сделано также для использования акватории водных объектов в целях организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей.

Согласно положениям НК РФ не является объектом налогообложения особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства.

Из числа объектов налогообложения исключен также забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения, полива садоводческих,

огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, находящихся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан. Использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты также не является объектом налогообложения.

27.3. Налоговая база

Налоговая база определяется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого водного объекта, признаваемого объектом налогообложения в соответствии с НК РФ. В том случае, когда в отношении одного водного объекта установлены разные налоговые ставки, налоговая база должна определяться применительно к каждой налоговой ставке.

При заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период на основе показаний водоизмерительных приборов, отражаемый в журнале учета использования воды.

В случае отсутствия водоизмерительных приборов объем забранной воды определяется исходя из времени работы и производительности соответствующих технических средств. Если же отсутствует возможность определения объема забранной воды и таким способом, то указанный объем определяется исходя из норм водопотребления.

При использовании акватории водных объектов (за исключением лесосплава в плотах и кошелях) налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства на основе данных лицензии или договора на водопользование. В случае отсутствия в лицензии или договоре таких данных налоговая база может быть установлена на основе данных соответствующей технической и проектной документации.

При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии.

В случае использования водных объектов для целей лесосплава в плотах и кошелях налоговая база представляет собой произведение объема древесины, сплавляемой в плотах и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

27.4. Налоговые ставки

Налоговые ставки дифференцированы по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам. Общее количество ставок налога, установленных НК РФ, превышает 170. В качестве примера в табл. 27.1—27.6 приведены некоторые виды ставок водного налога. Следует иметь в виду, что при заборе воды указанные ставки действуют только в случае соблюдения установленных квартальных или годовых лимитов водопользования. При заборе воды сверх установленных квартальных или годовых лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются в пятикратном размере установленных налоговых ставок в случае если у налогоплательщика отсутствуют утвержденные квартальные лимиты, они определяются расчетом как $^1/_4$ утвержденного годового лимита.

Таблица 27.1. Ставки налога при заборе воды из поверхностных и подземных водных объектов

Экономический район	Бассейн реки, озера	Налоговая ставка, руб/тыс. $м^3$ воды, забранной:	
		из поверхностных водных объектов	из подземных водных
Северный	Волга	300	384
	Северная Двина	258	312
Центрально-Черноземный	Дон	336	402
Северо-Кавказский	Кубань	480	570
	Терек	468	558
Восточно-Сибирский	Енисей	246	306
	Лена	252	306

Таблица 27.2. Ставки налога при заборе воды из территориального моря РФ и внутренних морских вод

Море	Налоговая ставка, руб/тыс. $м^3$ морской воды
Азовское	14,88
Черное	14,88
Восточно-Сибирское	4,44
Чукотское	4,32

Таблица 27.3. Ставки налога при использовании акватории поверхностных водных объектов (за исключением лесосплава в плотах и кошелях)

Экономический район	Налоговая ставка, тыс. руб/$км^2$ используемой акватории в год
Северный	32,16
Северо-Западный	33,96
Волго-Вятский	29,04
Восточно-Сибирский	28,20

Таблица 27.4. Ставки налога при использовании акватории территориального моря РФ и внутренних морских вод

Море	Налоговая ставка, руб/$км^2$ используемой акватории в год
Белое	27,72
Черное	49,80
Чукотское	14,04
Японское	38,52

Таблица 27.5. Ставки налога при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики

Бассейн реки, озера, моря	Налоговая ставка, руб/тыс. кВт ч электроэнергии
Нева	8,76
Реки бассейна Баренцева моря	8,76
Енисей	13,70
Кубань	8,88
Бассейн озера Байкал и реки Ангара	13,20

Таблица 27.6. Ставки налога при использовании водных объектов для целей лесосплава в плотах и кошелях

Бассейн реки, озера, моря	Налоговая ставка, руб/тыс. $м^3$ сплавляемой в плотах и кошелях древесины на каждые 100 км сплава
Реки бассейнов Ладожского и Онежского озер и озера Ильмень	1705,2
Амур	1476,0
Волга	1636,8
Енисей	1585,2

Ставка водного налога при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения установлена в размере 70 руб. за 1 тыс. $м^3$ воды, забранной из водного объекта.

27.5. Порядок исчисления и уплаты налога

Как и по большинству действующих в российской налоговой системе налогов, налогоплательщик должен самостоятельно исчислить сумму водного налога, которая определяется по итогам каждого налогового периода как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки. Согласно налоговому законодательству налоговым периодом по водному налогу установлен квартал.

Сумма налога, подлежащая взносу в бюджет, уплачивается налогоплательщиком по местонахождению объекта налогообложения в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим Налоговым периодом. В этот же срок налогоплательщик обязан подать в налоговый орган по местонахождению объекта налогообложения налоговую декларацию. При этом налогоплательщики — иностранные лица должны представить в этот же срок также копию налоговой декларации в налоговый орган по местонахождению органа, выдавшего лицензию на водопользование.

С 1 января 2008 г. налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, должны представлять налоговые декларации и соответствующие расчеты в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Контрольные вопросы

1. Какова необходимость и экономическая обоснованность введения водного налога?
2. Кто является плательщиком водного налога?
3. Что является объектом обложения водным налогом?
4. Какие виды пользования водными объектами не являются объектами налогообложения?
5. Какова налоговая база по водному налогу?
6. Каков порядок исчисления и уплаты налога?
7. Каковы сроки уплаты водного налога?

ГЛАВА 28. ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

Законодательство рассматривает *государственную пошлину* как сбор, взимаемый уполномоченными на то органами или должностными лицами за совершение юридически значимых действий, в том числе выдачу документов, их копий и дубликатов.

При этом в НК РФ предусмотрено, что Государственная пошлина взимается при обращении плательщика сбора исключительно в государственные органы, органы местного самоуправления, другие органы и к должностным лицам, которые уполномочены федеральными или региональными законами или же нормативными правовыми актами органов местного самоуправления.

Поскольку государственная пошлина является сбором, включенным в российскую налоговую систему, то на порядок ее исчисления и уплаты в бюджет распространяются все положения, установленные НК РФ. При этом необходимо подчеркнуть, что государственная пошлина была включена в налоговую систему с первых лет ее формирования, несмотря на то что из системы налогов за непродолжительную историю были исключены или переведены в категорию неналоговых платежей многие налоги и сборы.

Вместе с тем данное положение вещей не может не вызывать Дискуссий, поскольку не вполне понятна экономическая и правовая логика законодателей при отнесении (или неотнесении) того или иного платежа в налоговую систему. В гл. 1 «Экономическое содержание и функции налогов» этого учебника рассмотрены экономические основания включения сборов в налоговую систему России и сделан вывод о нецелесообразности данного решения.

Однако учитывая, что государственная пошлина все же включена в систему налогов и сборов РФ, рассмотрим порядок ее исчисления и уплаты в бюджет.

28.1. Плательщики государственной пошлины

Плательщиками государственной пошлины являются организации и физические лица при условии их обращения за совершением юридически значимых действий. Плательщиками являются также организации и физические лица, выступающие ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судами, если при этом решения приняты не в их пользу и истец освобожден от уплаты пошлины. В том случае, если за совершением юридически значимого действия одновременно обратились несколько лиц, не имеющих права на льготы, государственная пошлина уплачивается каждым из них в равных долях. В случае же если среди лиц, обратившихся за совершением юридически значимого действия или за выдачей документа, одно лицо или несколько лиц освобождены от уплаты пошлины, ее размер, подлежащий уплате в соответствующий бюджет, уменьшается пропорционально количеству лиц, имеющих право на льготы. В этом случае остальная часть государственной пошлины уплачивается одним или остальными лицами, не имеющими права на льготы.

28.2. Объекты обложения пошлиной

В связи с широким толкованием действий, подлежащих обложению пошлиной, законодательством установлен достаточно большой (но при этом закрытый) перечень объектов обложения пошлиной. Всего НК РФ предусмотрено более 100 видов юридически значимых действий, *облагаемых государственной пошлиной.* В частности, государственная пошлина взимается с исковых и иных заявлений и жалоб, подаваемых в суды общей юрисдикции, *мировым судьям,* в арбитражные суды, Конституционный Суд РФ и конституционные (уставные) суды субъектов РФ. За выдачу документов вышеперечисленными судами, учреждениями и органами граждане и юридические лица также обязаны уплатить пошлину.

Объектом обложения пошлиной является также совершение нотариальных действий нотариусами государственных нотариальных контор или уполномоченными на то должностными лицами органов исполнительной власти, органов местного самоуправления.

Взимание пошлины производится за государственную регистрацию актов гражданского состояния и иные юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и другими государственными органами.

Государственная регистрация юридических лиц, в том числе государственная регистрация изменений, вносимых в учредительные документы юридических лиц, также подлежит обложению государственной пошлиной.

Взимается пошлина также за государственную регистрацию граждан в качестве индивидуальных предпринимателей, государственную регистрацию средств массовой информации, государственную регистрацию прав, ограничений прав на недвижимое имущество, государственную регистрацию договоров ипотеки и т.д.

Является объектом обложения совершение действий, связанных с приобретением гражданства РФ или выходом из гражданства РФ, а также с въездом или выездом из Российской Федерации.

28.3. Ставки государственной пошлины

Законодательством установлены индивидуальные размеры (ставки) государственной пошлины в зависимости от органов и организаций, совершающих юридически значимые действия, а также характера этих сделок или выдаваемых документов. При этом установлены как специфические, так и адвалорные, а также смешанные ставки налогообложения. При этом преобладающую роль играют специфические (твердые) ставки, установленные в рублях.

В числе адвалорных, составляющих смешанные ставки, имеют место как пропорциональные, так и прогрессивные ставки. Приведем некоторые примеры ставок государственной пошлины.

По делам, рассматриваемым судами общей юрисдикции и мировыми судьями, размер пошлины зависит от характера искового или иного заявления, от вида подаваемой жалобы. В частности, с исковых заявлений имущественного характера, подлежащих оценке, установлена смешанная ставка пошлины, и ее адвалорная составляющая уменьшается в зависимости от цены иска (табл. 28.1).

Таблица 28.1. Примеры ставок государственной пошлины в зависимости от цены иска

Цена иска	Размер ставки
До 10 тыс. руб.	4% цены иска, но не менее 200 руб.
Свыше 10 тыс. руб. до 50 тыс. руб.	400 руб. + 3% суммы свыше 10 тыс. руб.
Свыше 50 тыс. руб. до 100 тыс. руб.	1600 руб. + 2% суммы свыше 50 тыс. руб.
Свыше 100 тыс. руб. до 500 тыс. руб.	2600 руб. + 1 % суммы свыше 100 тыс. руб.
Свыше 500 тыс. руб.	6600 руб. + 0,5% суммы свыше 500 тыс. руб., но не более 20 тыс. руб.

Величина государственной пошлины при подаче искового заявления имущественного характера, не подлежащего оценке, а также искового заявления неимущественного характера зависит от категории заявителя. Для физических лиц она установлена в размере 100 руб., а для организаций — 2000 руб.

С исковых заявлений о расторжении брака берется специфическая пошлина в размере 200 руб.

При подаче в суды надзорной жалобы государственная пошлина взимается в размере 50% государственной пошлины, уплачиваемой при подаче искового заявления имущественного характера.

За совершение нотариальных действий нотариусами государственных нотариальных контор или уполномоченными на то должностными лицами органов исполнительной власти, органов местного самоуправления, а также за составление ими проектов документов, выдачу копий и дубликатов документов государственная пошлина взимается в следующих размерах. В частности, за удостоверение договоров об ипотеке жилого помещения в обеспечение возврата кредита или займа, предоставленного на приобретение или строительство жилья, установлена специфическая ставка пошлины в размере 200 руб. При удостоверении договоров ипотеки морских и воздушных судов, а также судов внутреннего плавания применяется адвалорная ставка в размере 0,3% суммы договора. При этом размер государственной пошлины не может превышать 30 тыс. руб.

Ставки госпошлины за выдачу свидетельств о праве на наследство по закону и завещанию являются адвалорными и составляют:

1) наследникам первой очереди (детям, супругу, родителям, полнородным братьям и сестрам) — 0,3% стоимости наследуемого имущества, но не более 100 тыс. руб.;

2) другим наследникам — 0,6% стоимости наследуемого имущества, но не более 1 млн руб.

Органами ЗАГСа государственная пошлина взимается исключительно по специфическим ставкам. За государственную регистрацию заключения брака, включая выдачу свидетельства, она установлена в размере 200 руб., за государственную регистрацию расторжения брака по взаимному согласию супругов, не имеющих несовершеннолетних детей, — также в размере 200 руб.

За выдачу физическим лицам справок из архивов органов ЗАГСа или других уполномоченных органов ставка пошлины установлена в размере 50 руб.

За совершение действий, связанных с приобретением гражданства РФ или выходом из гражданства РФ, а также с выездом и въездом в Российскую Федерацию, государственная пошлина взимается исключительно по специфическим (твердым) ставкам. В частности, за выдачу заграничного (общегражданского) паспорта пошлина взимается в размере 400 руб.

За выдачу приглашения на въезд в Российскую Федерацию лица из другого государства или лицам без гражданства пошлина взимается в размере 200 руб. за каждого приглашенного.

С учетом особенностей совершения отдельных

юридически значимых действий размер пошлины, установленный НК РФ, может быть увеличен. В частности, за нотариальные действия, совершаемые вне помещений государственной нотариальной конторы, органов исполнительной власти и муниципальных органов, государственная пошлина уплачивается в размере, увеличенном в 1,5 раза.

В увеличенных размерах уплачивается пошлина также при осуществлении федерального пробирного надзора за проведение опробования, клеймения или экспертизы, выполнение анализов по Желанию организации или физического лица, для которых совершаются эти действия, в более короткие сроки, чем это предусмотрено распорядительными документами Российской государственной пробирной палаты. В частности, при выдаче заклейменных изделий в течение одних суток с момента принятия изделий Установленный размер пошлины увеличивается в три раза, а при выдаче заклейменных изделий в течение двух суток с момента принятия изделий — в два раза.

28.4. Налоговые льготы

По уплате в бюджет государственной пошлины федеральным законодательством установлены многочисленные налоговые льготы, которые классифицируются как в разрезе совершаемых юридически значимых действий и видов выдаваемых документов, так и в зависимости от категории плательщиков и форм совершаемых действий.

От уплаты почти всех видов государственной пошлины освобождены отдельные категории граждан Российской Федерации. К ним, в частности, относятся Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, полные кавалеры ордена Славы, участники и инвалиды Великой Отечественной войны. Освобождены от уплаты государственной пошлины также и отдельные категории организаций. В частности, льгота предоставлена судам общей юрисдикции, арбитражным судам и мировым судьям при направлении или подаче ими запросов в Конституционный Суд РФ.

Льготы установлены также в зависимости от форм совершаемых действий. В частности, от уплаты пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции и мировыми судьями, освобождаются истцы по искам о взыскании заработной платы и другим требованиям, вытекающим из трудовых правоотношений. От уплаты освобождаются истцы по искам о взыскании пособий, а также общественные организации инвалидов — по всем искам, в том числе и выступающие в качестве ответчиков.

В органах, совершающих нотариальные действия, от уплаты пошлины освобождаются, например, финансовые и налоговые органы за выдачу им свидетельства о праве Российской Федерации, субъектов РФ или муниципальных образований на наследство. Инвалиды I и II групп уплачивают пошлину в размере 50% по всем видам нотариальных действий.

Перечень установленных в федеральном законодательстве льгот по уплате государственной пошлины превышает сотню наименований. При этом органам власти субъектов РФ и муниципалитетам не предоставлено право устанавливать дополнительные льготы.

Государственная пошлина уплачивается по месту совершения юридически значимого действия. Она может уплачиваться в наличной форме в рублях в банках или их филиалах, а также в безналичной форме путем перечисления сумм пошлины со счета плательщика через банки или их филиалы. Прием банками или их филиалами государственной пошлины осуществляется во всех случаях с выдачей квитанции установленной формы. Факт уплаты пошлины в безналичной форме подтверждается платежным поручением с отметкой банка о его исполнении. Факт уплаты государственной пошлины в наличной форме подтверждается квитанцией, выдаваемой плательщику банком или же должностным лицом либо кассой органа, в котором производилась оплата.

28.5. Порядок уплаты пошлины в бюджет. Изменение срока уплаты

Порядок уплаты пошлины в бюджет зависит от характера совершаемых юридически значимых действий. По делам, рассматриваемым судами, пошлина должна быть уплачена до подачи юридическим или физическим лицом соответствующего заявления, жалобы, запроса и т.д. Ответчики в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями (в случаях принятия судами решений не в их пользу и когда истец освобожден от уплаты пошлины), обязаны заплатить государственную пошлину в 10-дневный срок со дня вступления в законную силу решения суда.

При обращении за совершением нотариальных действий нотариусами государственных нотариальных контор и другими уполномоченными на то должностными лицами органов исполнительной власти государственная пошлина уплачивается до совершения нотариальных действий, а при обращении за выдачу документов или их копий и дубликатов — до их выдачи.

При обращении за совершением других юридически значимых действий, в том числе за государственную регистрацию актов гражданского состояния, внесение исправлений и изменений в

записи актов гражданского состояния, она должна быть уплачена до подачи соответствующих заявлений или других документов.

Согласно НК РФ плательщику пошлины предоставлено право получать *отсрочку или рассрочку уплаты государственной пошлины.* Отсрочка или рассрочка предоставляется по ходатайству плательщика на срок, не превышающий одного года, с единовременной или поэтапной уплатой плательщиком суммы задолженности. При этом на сумму отсроченной или рассроченной государственной пошлины проценты не начисляются в течение всего срока, на который они предоставлены.

Правильность исчисления и уплаты государственной пошлины проверяют налоговые органы. Такие проверки проводятся в государственных нотариальных конторах, органах записи актов гражданского состояния и других органах, а также в организациях, осуществляющих действия, за совершение которых взимается государственная пошлина. При этом в соответствии с НК РФ все указанные органы обязаны представлять в налоговые органы информацию о совершении юридически значимых действий. Порядок представления данной информации устанавливается Минфином России.

28.6. Порядок возврата или зачета уплаченной пошлины

Налоговым кодексом РФ установлены соответствующий порядок и основания для возврата или зачета уплаченной государственной пошлины. В частности, уплаченная государственная пошлина должна быть возвращена плательщику частично или в полном размере в случае ее уплаты в большем размере, чем это предусмотрено законом.

Подлежит также возврату пошлина в случае возвращения заявления, жалобы или другого обращения или же отказа в их принятии судами или отказа в совершении нотариальных действий уполномоченными на то органами или должностными лицами. При этом подлежащая возврату пошлина может быть засчитана в счет уплаты государственной пошлины при повторном предъявлении иска, если не истек трехгодичный срок со дня вынесения предыдущего решения и к повторному иску приложен первоначальный документ об уплате государственной пошлины.

При прекращении производства по делу или оставлении заявления без рассмотрения судом общей юрисдикции или арбитражным судом уплаченная государственная пошлина также подлежит возврату плательщику.

При заключении мирового соглашения до принятия решения арбитражным судом истцу возвращается только 50% суммы уплаченной им государственной пошлины. При этом данное положение не применяется в случае, если мировое соглашение заключено в процессе исполнения судебного акта арбитражного суда.

Законодательством предусмотрены также отдельные случаи, когда уплаченная государственная пошлина не возвращается плательщику. В частности, не подлежит возврату уплаченная государственная пошлина при добровольном удовлетворении ответчиком требований истца после обращения последнего в арбитражный суд и вынесения определения о принятии искового заявления к производству, а также при утверждении мирового соглашения судом общей юрисдикции.

В случае отказа лиц, уплативших государственную пошлину, от совершения юридически значимого действия до обращения в уполномоченный орган или к должностному лицу, совершающему указанное юридически значимое действие, уплаченная пошлина также не возвращается.

Не подлежит возврату и государственная пошлина, уплаченная за государственную регистрацию заключения брака, перемены имени, внесение исправлений или изменений в записи актов гражданского состояния, в случае, если впоследствии не была произведена государственная регистрация соответствующего акта гражданского состояния или не были внесены исправления и изменения в записи актов гражданского состояния.

Не подлежит возврату государственная пошлина, уплаченная за государственную регистрацию прав, ограничений или обременении прав на недвижимое имущество, а также сделок с ним, в случае отказа в государственной регистрации.

В случае же прекращения государственной регистрации права, ограничения или обременения права на недвижимое имущество, сделки с ним на основе соответствующих заявлений сторон договора плательщику возвращается половина уплаченной государственной пошлины.

Возврат излишне уплаченной или взысканной суммы государственной пошлины производится по заявлению плательщика. Заявление подается плательщиком в орган или должностному лицу, уполномоченному совершать юридически значимые действия, за которые взыскана или уплачена государственная пошлина. Если государственная пошлина подлежит возврату в полном объеме, то к заявлению должны быть приложены подлинные платежные документы. Если же пошлина возвращается частично, то можно приложить копии указанных платежных документов.

Решение о возврате излишне уплаченной или взысканной суммы государственной пошлины

принимают орган или должностное лицо, осуществляющее действия, за которые уплачена или взыскана пошлина. Возврат излишне уплаченной или взысканной государственной пошлины осуществляется органами Федерального казначейства.

Несколько иной порядок подачи заявлений о возврате излишне Уплаченной или взысканной суммы государственной пошлины Установлен по делам, рассматриваемым в судах, а также мировыми судьями. Такие заявления подаются плательщиком пошлины в налоговый орган по месту нахождения суда, в котором рассматривалось дело. При этом к заявлению должны быть приложены решения, определения и справки судов об обстоятельствах, являющихся основанием для полного или частичного возврата государственной пошлины.

Если пошлина возвращается полностью, то должны быть приложены подлинные платежные документы. Если возврату подлежит часть уплаченной пошлины, то могут быть приложены копии платежных документов.

Заявление о возврате излишне уплаченной или взысканной государственной пошлины может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы. Возврат излишне уплаченной или взысканной суммы государственной пошлины должен быть произведен в течение одного месяца со дня подачи указанного заявления о возврате.

Плательщик государственной пошлины имеет также право на зачет излишне уплаченной или взысканной суммы государственной пошлины в счет суммы государственной пошлины, подлежащей уплате за совершение аналогичного действия.

Указанный зачет производится по заявлению плательщика, предъявленному в уполномоченный орган или должностному лицу, к которому он обращался за совершением юридически значимого действия. Заявление о зачете суммы излишне уплаченной или взысканной государственной пошлины может быть подано в течение трех лет со дня принятия соответствующего решения суда о возврате государственной пошлины из бюджета или со дня уплаты этой суммы в бюджет.

Контрольные вопросы

1. Кто является плательщиком пошлины?
2. Какие операции подлежат обложению государственной пошлиной?
3. Какие виды ставок установлены при уплате пошлины?
4. Кто устанавливает льготы по уплате государственной пошлины?
5. Каков порядок внесения государственной пошлины в доход бюджета?

ГЛАВА 29. СБОРЫ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ЖИВОТНОГО МИРА И ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ВОДНЫМИ БИОЛОГИЧЕСКИМИ РЕСУРСАМИ

Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование водными биологическими ресурсами введены в качестве федерального сбора с 2004 г. принятием гл. 25^1 НК РФ. Несмотря на данное этому виду платежа название «сбор», он по существу является налогом, поскольку не подпадает под приведенное в НК РФ определение сбора.

Цель этого сбора — повысить бюджетообразующее значение налогов, связанных с использованием природных ресурсов, а также добиться оптимального соотношения между стимулирующей и фискальной функциями налогов.

До принятия данной главы НК РФ вопросы взимания платы за пользование объектами животного мира и водными биологическими ресурсами регулировались законодательством о животном мире, об исключительной экономической зоне и континентальном шельфе РФ и носили рамочный характер. Введением гл. 25^1 указанный платеж приведен в полное соответствие с частью первой НК РФ, поскольку в ней определены все необходимые элементы налога. Указанная глава НК РФ устанавливает сборы за пользование объектами животного мира и за пользование водными биологическими ресурсами, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании решений или лицензий в соответствии с российским законодательством.

29.1. Плательщики сбора и объекты обложения

Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира, за исключением объектов животного мира, относящихся к объектам водных биологических ресурсов, являются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке лицензии или разрешения на пользование объектами животного мира на российской территории.

Плательщиками сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов являются организации и физические лица (в том числе индивидуальные предприниматели), получающие в установленном порядке лицензии или разрешения на пользование объектами водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Соответственно объектами обложения считаются объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов в соответствии с предусмотренным в НК РФ перечнем, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основе лицензий или разрешений на пользование объектами животного мира, выдаваемых в соответствии с российским законодательством.

Одновременно с этим НК РФ установлены определенные *изъятия* в части исключения объектов животного мира и водных биологических ресурсов *из объектов обложения данным сбором*.

В частности, не являются объектами обложения объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов, пользование которыми осуществляется для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока (по перечню, утверждаемому Правительством РФ). Данное положение относится и к лицам, не относящимся к коренным малочисленным народам, но при соблюдении двух условий. Они должны, во-первых, постоянно проживать в местах традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности коренных малочисленных народов. Во-вторых, охота и рыболовство должны являться для них основой существования. Такая преференция распространяется только на количество объектов животного мира и объектов водных биологических ресурсов, добываемых для удовлетворения личных нужд в местах традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности данной категории плательщиков. При этом установлено, что лимиты использования объектов животного мира, а также лимиты и квоты объектов водных биологических ресурсов для удовлетворения личных нужд должны устанавливаться органами исполнительной власти субъектов РФ по согласованию с уполномоченными федеральными органами исполнительной власти.

29.2. Ставки сбора

Ставки сбора за каждый объект животного мира установлены НК РФ и являются едиными на всей территории РФ (табл. 29.1). При этом ставки сборов за пользование объектами животного мира, являющимися объектами охоты, установлены исходя из потребности финансовых средств на охрану и воспроизводство охотничьих животных.

Таблица 29.1. Ставки сбора за каждый объект животного мира

Наименование объекта животного мира	Ставка сбора за одно животное, руб.
Овцебык, гибрид зубра с бизоном или домашним скотом	15 000
Медведь (за исключением камчатских популяций и медведя белогрудого)	3000
Медведь бурый (камчатские популяции), медведь белогрудый	6000
Благородный олень, лось	1500
Пятнистый олень, лань, снежный баран, сибирский горный козел, серна, тур, муфлон	600
Косуля, кабан, кабарга, рысь, росомаха	450
Дикий северный олень, сайгак	300
Соболь, выдра	120
Барсук, куница, сурок, бобр	60
Харза	100
Енот-полоскун	30
Степной кот, камышовый кот	100
Европейская норка	30
Глухарь, глухарь каменный	100
Улар кавказский Саджа	30
Фазан, тетерев, водяной пастушок, малый погоныш, погоныш-крошка, погоныш, большой погоныш, камышница	20

При этом указанные ставки применяются в уменьшенном в два раза размере в случае изъятия молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных.

Одновременно с этим предусмотрено *применение ставки сбора за каждый объект животного мира в размере 0 руб.* в отдельных предусмотренных НК РФ случаях. Указанная ставка применяется, когда пользование такими объектами животного мира осуществляется в целях охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных. Ставка в размере 0 руб. применяется также в случае пользования такими объектами в целях регулирования видового состава объектов животного мира, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов животного мира, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти.

Указанная ставка применяется и в случае пользования такими объектами в целях изучения запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях в соответствии с российским законодательством.

Конкретные ставки сбора установлены и за каждый объект водных биологических ресурсов, в том числе морских млекопитающих. В связи с многообразием видов добываемых водных биологических ресурсов количество таких ставок приближается к сотне. При этом они дифференцированы по пяти водным бассейнам. В качестве примера в табл. 29.2 приведены отдельные виды ставок.

Отдельно установлены ставки сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов — морскими млекопитающими. Размеры этих ставок колеблются от 150 руб. до 30 тыс. руб. за одно млекопитающее. В частности, ставка сбора за одну касатку и других китообразных (за исключением белухи) достигает 30 тыс. руб., за белуху—3000 руб., а за каспийского тюленя, байкальского тюленя и тюленя обыкновенного — 150 руб.

Вместе с тем в ряде случаев НК РФ предусмотрено применение налоговой ставки в размере 0 руб. Данная ставка действует в случае пользования объектами водных биологических ресурсов в целях охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных. Она применяется, кроме того, при пользовании объектами в целях регулирования видового состава

объектов водных биологических ресурсов, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов водных биологических ресурсов. Такая же ставка применяется при пользовании этими объектами в случае изучения запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях.

Таблица 29.2. Ставки сбора по отдельным видам водных биологических ресурсов

Наименование объекта водных биологических ресурсов	Ставка сбора, за 1 т, руб.
Дальневосточный бассейн	
Треска	3000
Палтус	3500
Камбала	200
Навага	200
Краб камчатский	100 000
Сайра	200
Северный бассейн	
Треска	5000
Сельдь	400
Камбала	300
Палтус	7000
Краб камчатский	100 000
Балтийский бассейн	
Салака	20
Шпрот	20
Треска	3000
Камбала	400
Каспийский бассейн	
Килька каспийская	20
Сельдь	20
Судак	1000
Осетровые	5500
Азово-Черноморский бассейн	
Судак	1000
Кефаль	1000
Лещ	150
Шпрот	20
Осетровые	5500
Внутренние водные объекты (реки, водохранилища, озера)	
Осетровые	5500
Семга, чавыча, кета осенняя амурская, кижуч, нельма, таймень, нерка, балтийский лосось	5000
Байкальский белый хариус, угорь, чир, муксун	2100
Судак	1000

Пониженная на 85% ставка сбора применяется для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, включенных в утвержденный Правительством РФ перечень. Такая же ставка сбора применяется для рыболовецких артелей и колхозов. Закон при этом дает четкое определение градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, а также рыбохозяйственных организаций.

Градо- и поселкообразующими российскими рыбохозяйственными организациями считаются организации, которые удовлетворяют следующим критериям:

- осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования;
- зарегистрированы в качестве юридического лица в соответствии с российским законодательством;

- в общем доходе от реализации товаров, работ или услуг доля дохода от реализации добытых или выловленных ими водных биологических ресурсов, а также произведенной из продукции составляет не менее 70% за календарный год, предшествующий году выдачи разрешения на добычу водных биологических ресурсов;
- численность работников с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта.

Рыбохозяйственными организациями российское налоговое законодательство признает организации, осуществляющие рыболовство или производство рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов и реализующие эти уловы и продукцию. При этом в общем доходе от реализации товаров, работ или услуг таких организаций доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов или произведенной из них рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов должна составлять не менее 70%.

29.3. Порядок исчисления и уплаты сборов в бюджет

Сумма сбора за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов определяется в отношении каждого вида объекта животного мира и каждого вида объекта водных биологических ресурсов как произведение соответствующего количества объектов животного мира и объекта водных биологических ресурсов и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта. Налогоплательщики обязаны сумму сбора за пользование объектами животного мира уплачивать при получении лицензии или разрешения на пользование объектами животного мира.

Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивается в виде *разового и регулярных взносов*. Сумма разового взноса составляет 10% исчисленной суммы сбора и уплачивается при получении лицензии или разрешения на пользование объектами водных биологических ресурсов. Оставшаяся сумма сбора уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия лицензии или разрешения на пользование объектами водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа.

Уплата сборов за пользование объектами животного мира производится по месту нахождения органа, выдавшего лицензию или разрешение на пользование объектами животного мира. За пользование объектами водных биологических ресурсов уплата сбора производится в несколько ином порядке. Плательщики — физические лица, за исключением индивидуальных предпринимателей, уплачивают сбор по местонахождению органа, выдавшего лицензию или разрешение. Налогоплательщики — организации и индивидуальные предприниматели платят сбор по месту своего учета.

Органы, выдающие лицензию или разрешение на пользование объектами животного мира или на пользование объектами водных биологических ресурсов, обязаны не позднее 5-го числа каждого месяца представлять в налоговые органы, следующие сведения:

1) о выданных лицензиях или разрешениях;

2) сумме сбора, подлежащей уплате по каждой лицензии или Разрешению;

3) сроках уплаты сбора по утвержденной форме.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование объектами животного мира, обязаны не позднее 10 дней с даты получения лицензии или разрешения на пользование объектами животного мира представить в налоговые органы по месту нахождения органа, выдавшего указанные разрешение или лицензию, сведения о полученных лицензиях или разрешениях, подлежащих уплате суммах сбора и суммах фактически уплаченных сборов. По истечении срока действия лицензии или разрешения им предоставлено право обратиться в налоговый орган по месту нахождения органа, выдавшего указанные разрешение или лицензию, за зачетом или возвратом сумм сбора по нереализованным лицензиям или разрешениям.

Зачет или возврат сумм сбора по нереализованным лицензиям или разрешениям осуществляется в общем порядке, установленном по всем налогам и сборам, при условии представления необходимых документов по установленному перечню.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование объектами водных биологических ресурсов, обязаны не позднее 10 дней с даты получения лицензии или разрешения на пользование объектами водных биологических ресурсов представить в налоговые органы по месту своего учета сведения о полученных лицензиях или разрешениях на пользование объектами водных биологических ресурсов, а также суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов.

Суммы сбора за пользование объектами животного мира в полном объеме поступают в доходы бюджетов субъектов РФ.

Контрольные вопросы

1. Чем вызвана необходимость принятия данного сбора?
2. Кто является плательщиком сбора за пользование объектами животного мира и сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов?
3. Что является объектом налогообложения сбором?
4. Каковы ставки сбора за каждый объект животного мира и за каждый объект водных биологических ресурсов? Кем они устанавливаются? К какой налоговой базе применяются?
5. В каком порядке и в какие сроки уплачиваются в бюджет суммы сборов?

ГЛАВА 30. ТАМОЖЕННАЯ ПОШЛИНА

30.1. Экономическое содержание таможенной пошлины

Таможенная пошлина — один из видов косвенного налогообложения. Она играет существенную роль, как в формировании доходов государства, так и в регулировании внешнеэкономической деятельности.

В период существования СССР таможенная пошлина определялась согласно Таможенному тарифу. Первый советский Таможенный тариф был издан в 1922 г. (до этого продолжал действовать с небольшими изменениями Таможенный устав 1910 г.). Данный тариф был близок к тарифу царской России. Второй тариф, принятый в 1924 г., (с последующий редакцией в 1927 г.), был направлен на реализацию мер новой экономической политики по стимулированию экономического развития народного хозяйства. Тариф создавал благоприятные условия для стимулирования производства промышленной продукции, развития сельского хозяйства. Начиная с 1929 г. в результате реформ по государственному регулированию внешнеэкономической деятельности и введению монополии государства на внешнеэкономическую деятельность таможенный тариф утратил фактически свою роль регулятора внешнеэкономической деятельности.

Одной из сфер структурных преобразований, проводившихся в России в 1990-х гг., явилась внешнеэкономическая политика. Переход на рельсы рыночных отношений потребовал иного тарифного регулирования, чем и было обусловлено принятие Закона РФ от 21.05.1993 № 5003-1 «О таможенном тарифе» (далее — Закон о таможенном тарифе).

В настоящее время таможенная пошлина не только выполняет функцию регулятора внешнеэкономической деятельности, но и играет важную роль в формировании доходной части бюджета. Ее удельный вес в доходах консолидированного бюджета в последние годы составляет свыше 20%. В доходах же федерального бюджета, в который она полностью зачисляется, поступления таможенной пошлины по отчету за 2007 г. превысили 33% налоговых доходов (включая таможенную пошлину). Особенно резко повысилась фискальная роль таможенной пошлины начиная с 2005 г. в связи с резким повышением мировых цен на энергоносители, экспорт которых преобладает в общем объеме российских поставок за рубеж. Если по отчету за 2004 г. таможенная пошлина занимала в доходах консолидированного бюджета России четвертое место, уступая по объему поступлений налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль и единому социальному налогу, то в 2007 г. она вышла на первое место.

Таможенная пошлина представляет собой обязательный платеж, взимаемый таможенными органами при ввозе товара на таможенную территорию или вывозе товара с этой территории и являющийся неотъемлемым условием такого ввоза или вывоза.

Таким образом, таможенная пошлина взимается как при импорте, так и при экспорте товаров и транспортных средств. Таможенная пошлина в настоящее время не входит в налоговую систему России и взимается согласно ТК РФ, Закону о таможенном тарифе, а также ряду нормативных документов. К числу таких документов относятся Товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности Содружества Независимых Государств, утвержденная письмом ФТС России от 16.04.2009 № 15-13/16957, постановления и решения Правительства РФ, с помощью которых регулируются ставки ввозных и вывозных таможенных пошлин, виды льгот и преференций.

Вопрос о статусе таможенной пошлины возник не сегодня, и законодатель достаточно длительное время не мог определиться с местом таможенной пошлины в системе государственных доходов. Как известно, в принятой и вступившей в действие с 1 января 1999 г. части первой НК РФ (ст. 13) таможенная пошлина была включена в число федеральных налогов. Но до полной отмены Закона об основах налоговой системы данная статья не действовала. Одновременно с этим в утвержденных соответствующими федеральными законами и вступившими в действие первыми редакциями БК РФ и Бюджетной классификации таможенная пошлина также была определена в качестве налогового дохода.

После принятия Федерального закона от 29.07.2004 № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах» и внесения соответствующих поправок в НК РФ статус таможенной пошлины был коренным образом изменен — она была выведена из российской налоговой системы.

Думается, что данное решение противоречит принципу единства налоговой системы. Таможенная пошлина непременно должна классифицироваться как налог. Она имеет налоговую природу, поскольку является одним из видов налогов, позволяющих государству активно вмешиваться в экономическую жизнь страны и экономическими способами (таможенно-тарифные меры) регулировать внешнеэкономическую деятельность.

Таможенная пошлина является косвенным налогом, включаемым в продажную цену товаров и влияющим на их конкурентоспособность на рынке. Она выступает в качестве основного стоимостного ограничения импортных или экспортных операций в зависимости от целей и ориентиров экономической и торговой политики страны. В любой грамотной классификации налогов она всегда присутствует в качестве классического образца косвенного налогообложения.

К тому же таможенная *пошлина обладает всеми основными налоговыми признаками,* сформулированными в НК РФ:

1) уплата таможенной пошлины носит обязательный характер и обеспечивается государственно-властным принуждением, поскольку утверждается законодательно;

2) она не представляет собой плату за оказанные услуги и взыскивается без встречного удовлетворения;

3) поступления от уплаты таможенной пошлины направляются в государственную казну для финансового обеспечения деятельности государства. При этом поступления от ее уплаты не предназначены для финансирования конкретных государственных расходов;

4) правовое регулирование таможенно-тарифных отношений носит односторонний характер и исключает предоставление возможности субъектам таможенно-тарифных правоотношений договариваться по вопросам оснований взимания, размера, сроков уплаты и других аспектов налогообложения;

5) таможенная пошлина представляет собой вполне индивидуальный платеж, взыскиваемый с организаций и физических лиц;

6) таможенная пошлина, безусловно, взимается в форме отчуждения денежных средств, принадлежащих плательщикам на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления.

Кроме того, таможенной пошлине присущи, и это следует особо подчеркнуть, все *основные элементы налога:* субъект налога, объект обложения, единица обложения, налоговая база, налоговая ставка и налоговый оклад.

Таможенную пошлину необходимо классифицировать как налог. Иначе вопросы регулирования этих платежей становятся прерогативой исполнительной власти со всеми вытекающими негативными последствиями. В частности, к настоящему времени Правительством РФ, ФТС России и ее органами издано более 4 тыс. нормативных документов по регулированию внешнеэкономической деятельности, значительная часть которых посвящена порядку взимания таможенной пошлины. В этих документах немало противоречивых моментов, неточностей, а также прямых толкований норм законодательства. Все это размывает нормативную базу, усложняет контроль, дает возможность налогоплательщикам на «законных» основаниях минимизировать платежи в бюджет, а нередко вообще не платить.

Противникам включения таможенной пошлины в состав налоговой системы страны хотелось бы задать достаточно простой вопрос и получить на него исчерпывающий ответ. Чем юридически, экономически и логически отличаются друг от друга таможенная пошлина и взимаемые при пересечении границы акцизы на отдельные товары и налог на добавленную стоимость? Наш ответ — практически ничем. НДС и акцизы также могут выполнять и при необходимости выполняют специфическую для таможенной пошлины функцию регулятора внешнеэкономической деятельности. Достаточно вспомнить длительное время существовавший порядок уплаты НДС при экономической торговле со странами СНГ. А ведь именно этот аргумент — невозможность регулирования внешнеэкономической деятельности — послужил едва ли не основным для исключения таможенной пошлины из налоговой системы страны. Хотелось бы на данном «аргументе» остановиться подробнее.

По утверждению оппонентов, включение таможенной пошлины в налоговую систему страны не позволит исполнительной власти своевременно и в полном объеме реагировать на изменение внешнеэкономической конъюнктуры. Это связано с тем, что в условиях утверждения ставок таможенных пошлин НК РФ их изменение возможно только путем принятия соответствующего законодательного акта, на что требуется достаточно длительное время. В условиях же невключения данных пошлин в налоговую систему страны их изменение, так же как и введение, и отмена, могут оформляться решением правительства. При этом необходимо подчеркнуть, что в настоящее время изменение ставок таможенной пошлины производится исполнительными органами в основном не для регулирования внешнеэкономической деятельности, а для решения внутренних проблем российской экономики. Вспомним, в частности, регулярные изменения размеров пошлин на ввозимые в страну подержанные зарубежные автомобили, основная направленность которых состояла в поддержке «неподдерживаемого» отечественного автомобилестроения.

Что же касается действительного регулирования внешнеэкономической деятельности, то это относится в основном к ставкам на экспортируемые энергоносители, в основном, на нефть и нефтепродукты. Но сохранение экспортных таможенных пошлин — это аномалия. Ни в одной цивилизованной стране их нет. Кстати, и в

Российской Федерации вывозные таможенные пошлины не применялись в 1997 и 1998 гг.

При этом не следует забывать, что для действительно эффективного регулирования внешнеэкономической деятельности существуют и широко используются в мировой практике два таможенных инструмента. Первый — это специальные таможенные режимы, второй — особые виды таможенных пошлин: специальные, антидемпинговые и компенсационные. Указанные инструменты могут использоваться достаточно оперативно, поскольку решения об их применении могут приниматься исполнительными органами государственной власти.

30.2. Виды таможенной пошлины

В Российской Федерации применяются практически все виды таможенной пошлины, имеющиеся в мировой практике. В зависимости от вида внешнеторговой операции устанавливаются ввозные, вывозные и транзитные (провозные) таможенные пошлины; от численного выражения базового показателя — адвалорные, специфические, комбинированные; от периода применения — сезонные; от действующих приоритетов экономической политики — специальные, антидемпинговые, компенсационные.

Импортные (ввозные) таможенные пошлины уплачиваются при ввозе товаров на таможенную территорию и используются для защиты отечественных товаропроизводителей на внутреннем рынке от иностранных конкурентов и обеспечения национальных потребностей в товарах, не производимых отечественными предприятиями или производимых в недостаточном количестве.

Экспортные (вывозные) таможенные пошлины взимаются при вывозе товаров с таможенной территории и используются для решения нескольких задач:

1) для ограничения вывоза за пределы страны товаров, потребность в которых не удовлетворяется внутри страны;

2) регулирования вывоза из страны непереработанных видов сырья и стимулирования переработки сырья на собственной территории;

3) экономически обоснованного распределения ценовой ренты, образующейся у предприятий в связи с значительным превышением мировых цен по сравнению с внутренними ценами.

Транзитные (провозные) таможенные пошлины применяются при перемещении товаров из каких либо стран через таможенную территорию страны в третьи страны. Целью их введения является полное возмещение стране издержек, связанных с таможенным контролем и обеспечением сохранности товаров при их перемещении по ее таможенной территории в третьи страны. Эти пошлины применяются, как правило, за провоз грузов, наносящих ущерб окружающей среде, в частности радиоактивных материалов, горюче-смазочных материалов и других опасных грузов, в том числе боеприпасов и взрывчатых материалов. Транзитная пошлина — единственный вид пошлины, применяемой в мировой практике и не используемой в Российской Федерации. Это связано с тем, что в соответствии со ст. 20 ТК РФ запрещается перемещение через таможенную границу России отдельных товаров исходя из интересов государственной безопасности, жизни и здоровья населения.

В целях оперативного регулирования ввоза и вывоза товаров согласно Закону о таможенном тарифе Правительству РФ предоставлено право устанавливать *сезонные пошлины.* Сезонные пошлины применяются в отношении сельскохозяйственных продуктов и других товаров. Они связаны с так называемыми сезонными ценами, под которыми понимаются закупочные и розничные цены на некоторую продукцию сельского хозяйства (овощи, фрукты, картофель), циклически меняющиеся по временам года. Сезонная дифференциация цен осуществляется с учетом различий в издержках производства и соотношения спроса и предложения на такие товары. На ранние сорта картофеля, овощей, фруктов и т.д. устанавливаются повышенные закупочные цены, обеспечивающие возмещение дополнительных затрат сельскохозяйственных производителей, связанных с производством продукции при неблагоприятных климатических условиях и ее длительным хранением. В зависимости от сезона проводится изменение розничных цен с целью улучшения организации розничного товарооборота на протяжении всего года и увеличения емкости рынка. При этом законодательство предусматривает, что срок действия сезонных пошлин не может превышать шести месяцев в году. В случае обложения товара сезонной пошлиной не применяются ставки, предусмотренные таможенным тарифом.

Отдельную группу образуют так называемые *особые виды пошлин,* временно применяемые к ввозимым товарам в целях защиты экономических интересов Российской Федерации. Особыми видами являются специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины.

Специальные таможенные пошлины применяются в двух основных случаях:

1) в качестве защитной меры, если товары ввозятся на таможенную российскую территорию в количествах и на условиях, наносящих или угрожающих нанести ущерб отечественным производителям подобных или непосредственно конкурирующих товаров;

2) в качестве ответной меры на дискриминационные и иные действия, ущемляющие интересы России, со стороны других государств. В этом случае специальная пошлина нередко называется *реторсионной*. Под реторсиями в международном праве понимаются не связанные с использованием вооруженных сил правомерные принудительные меры, применяемые государством в ответ на нанесший ему моральный или материальный ущерб недружественный, но не нарушающий норм международного права акт другого государства. Целью применения реторсионных пошлин является прекращение недружелюбных действий со стороны другого государства и предотвращение их в будущем.

Специальные таможенные пошлины в соответствии с российским законодательством вводятся до завершения расследования, подтверждающего наличие существенного ущерба или угрозы ущерба в результате осуществления импорта товара. При этом срок применения специальных таможенных пошлин не может превышать 200 дней. Для координации работы по подготовке предложений по регулированию внешнеторговых операций в 1997 г. создана правительственная комиссия по защитным мерам во внешней торговле и таможенно-тарифной политике. Специальные защитные меры применяются в отношении какого-либо товара на недискриминационной основе независимо от страны происхождения товара.

Антидемпинговые пошлины применяются в случаях ввоза на российскую таможенную территорию товаров по цене более низкой, чем их нормальная стоимость в стране вывоза в момент осуществления импортной операции, если ввоз таких товаров наносит или угрожает нанести материальный ущерб российским производителям подобных товаров либо препятствует организации производства подобных товаров в России.

Определяя *компенсационную пошлину*, российское таможенное законодательство учло опыт, накопленный международной практикой таможенно-тарифного регулирования, и четко определило существенную характеристику компенсационной пошлины, позволяющую отличать ее от антидемпинговой пошлины. Компенсационные пошлины применяются в случаях ввоза на таможенную территорию РФ товаров, при производстве и вывозе которых прямо или косвенно использовались субсидии, если такой ввоз наносит или угрожает нанести ущерб российским производителям подобных товаров или же препятствует организации или расширению производства подобных товаров в Российской Федерации. Таким образом, компенсационная пошлина представляет собой инструмент борьбы с негативным влиянием на российскую экономику ввоза иностранных товаров, субсидируемых в стране-экспортере прямо путем использования инвестиционных субсидий или же косвенно путем применения системы дифференцированных налоговых ставок, ускоренной амортизации, кредитования экспортеров на льготных условиях и других методов.

30.3. Плательщики таможенной пошлины, объект обложения, налоговая база

Плательщиком пошлины является участник внешнеэкономической деятельности (контрактодержатель, декларант) или другое лицо.

В соответствии с ТК РФ любое заинтересованное лицо имеет право уплатить таможенные платежи, за исключением отдельных случаев, не предусмотренных Кодексом. В частности, лицом, уплачивающим таможенные пошлины, может быть: представитель владельца товара по доверенности, транспортная компания, т.е. перевозчик, таможенный брокер.

Объектом обложении таможенной пошлиной признаны товары, перемещаемые через таможенную границу России. Налоговой базой являются их стоимостные либо натуральные показатели.

Таким образом, основой для определения размера обложения таможенной пошлиной могут быть таможенная стоимость товаров, натуральные показатели (объем, количество) перемещаемых через таможенную границу товаров или же и то и другое одновременно.

Система определения таможенной стоимости товаров основывается на общих принципах таможенной оценки, принятых в международной практике.

Таможенную стоимость заявляет, т.е. декларирует, таможенному органу РФ декларант при перемещении товара через российскую таможенную границу. Таможенная стоимость определяется самим декларантом согласно принятым методам определения таможенной стоимости, контроль же за правильностью определения таможенной стоимости осуществляет таможенный орган, производящий таможенное оформление товара (таможня или таможенный пост).

Российским законодательством установлены следующие шесть методов определения таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации:

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

В Законе о таможенном тарифе основным

методом определения таможенной стоимости принят метод по цене сделки с ввозимыми товарами.

При применении *метода по цене сделки с ввозимыми товарами* таможенной стоимостью ввозимого на российскую территорию товара является цена сделки, фактически уплаченная или подлежащая уплате за ввозимый товар на момент пересечения им таможенной границы. При определении таможенной стоимости в цену сделки включаются следующие компоненты, если они не были включены ранее:

- расходы по доставке товара до авиапорта, порта или иного места ввоза товара на территорию России;
- расходы, понесенные покупателем;
- соответствующая часть стоимости товаров и услуг, которые были прямо или косвенно предоставлены покупателем бесплатно или по сниженной цене для использования в связи с производством или продажей на вывоз оцениваемых товаров;
- лицензионные и иные платежи за использование объектов интеллектуальной собственности, которые покупатель должен прямо или косвенно осуществить в качестве условия продажи оцениваемых товаров;
- величина части прямого или косвенного дохода продавца от любых последующих перепродаж, передачи или использования оцениваемых товаров на российской территории.

Данный метод не может быть использован для определения таможенной стоимости товара, если:

1) существуют ограничения в отношении прав покупателя на оцениваемый товар, за исключением ограничений, установленных российским законодательством, ограничений географического региона, в котором товары могут быть перепроданы; ограничений, существенно не повлиявших на цену товара;

2) продажа и цена сделки зависят от соблюдения условий, влияние которых не может быть учтено;

3) данные, использованные декларантом при заявлении таможенной стоимости, не подтверждены документально либо не являются количественно определенными, достоверными или объективными;

4) участники сделки являются взаимозависимыми лицами, за исключением случаев, когда их взаимозависимость не повлияла на цену сделки, что должно быть доказано декларантом.

В качестве основы для определения таможенной стоимости товара *по цене сделки с идентичными товарами* принимается цена сделки с идентичными товарами, т.е. одинаковыми во всех отношениях с оцениваемыми товарами по физическим характеристикам, качеству и репутации на рынке, стране происхождения и производителю.

При применении метода по *цене сделки с однородными товарами* установлено, что под однородными понимаются товары, которые, хотя и не являются одинаковыми во всех отношениях, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять те же функции, что и оцениваемые товары, и быть коммерчески взаимозаменимыми.

В качестве основы для определения таможенной стоимости *по методу вычитания стоимости* принимается цена единицы товара, по которой оцениваемые, идентичные или однородные товары продаются наибольшей партией на российской территории не позднее 90 дней с даты ввоза оцениваемых товаров участнику сделки, не являющемуся взаимозависимыми лицом с продавцом. Из цены сделки при этом вычитаются расходы на выплату комиссионных вознаграждений, надбавки на прибыль, суммы ввозных таможенных пошлин, налогов и сборов и иных платежей, расходы на транспортировку, погрузочно-разгрузочные работы и страхование, понесенные в Российской Федерации.

Определение таможенной стоимости по методу вычитания стоимости производится в том случае, если оцениваемые, идентичные или однородные товары будут продаваться на территории РФ без изменения своего первоначального состояния.

При использовании этого метода за основу принимается цена единицы товара, по которой оцениваемые, идентичные или однородные товары продаются наибольшей партией на территории РФ не позднее 90 дней с даты ввоза оцениваемых товаров участнику сделки, не являющемуся взаимозависимым с продавцом лицом. При этом из цены единицы товара вычитаются следующие компоненты:

1) расходы на выплату комиссионных вознаграждений, обычные надбавки на прибыль и общие расходы в связи с продажей в России ввозимых товаров того же класса и вида;

2) суммы ввозных таможенных пошлин, налогов, сборов и иных платежей, подлежащих уплате в Российской Федерации в связи с ввозом или продажей товаров;

3) обычные расходы, понесенные в России на транспортировку, страхование, погрузочные и разгрузочные работы.

В качестве базы для определения таможенной стоимости *по методу сложения стоимости* товара принимается цена товара, рассчитанная путем сложения:

1) стоимости материалов и издержек, понесенных при производстве данного товара;

2) общих затрат, характерных для продажи в России из страны-экспортера товаров того же вида, в частности расходов на транспортировку, погрузочно-разгрузочные работы, страхование;

3) прибыли.

В случае если таможенная стоимость товара не может быть определена декларантом в результате последовательного применения предыдущих методов либо в случае если таможенный орган аргументированно считает, что эти методы не могут быть использованы, таможенная стоимость определяется и обосновывается *резервным методом* с учетом мировой практики и различной ценовой информации.

Использование указанных шести методов имеет определенную последовательность в применении. Основным методом определения таможенной стоимости является метод по цене сделки с ввозимыми товарами. В том случае, если основной метод не может быть использован, применяется последовательно каждый из перечисленных методов. При этом каждый последующий метод применяется, если таможенная стоимость не может быть определена путем использования предыдущего метода. Методы вычитания и сложения стоимости могут применяться в обратной последовательности.

Порядок определения таможенной стоимости вывозимых товаров установлен Правительством РФ. Таможенная стоимость вывозимых товаров определяется на основе цены сделки, т.е. цены, фактически уплаченной или подлежащей уплате при продаже товаров на экспорт.

В *таможенную стоимость вывозимых* товаров также включаются расходы, понесенные покупателем, но не включенные в фактически уплаченную или подлежащую уплате цену сделки, например комиссионные и брокерские вознаграждения; стоимость контейнеров, налоги, если они не подлежат компенсации со стороны государства, и др.

В ряде случаев таможенная стоимость определяется либо исходя из представленных декларантом данных бухгалтерского учета продавца-экспортера, отражающих его затраты на производство и реализацию вывозимого товара, и величины прибыли, получаемой экспортером при вывозе идентичных или однородных товаров с российской таможенной территории, или на основе бухгалтерских данных об оприходовании и списании с баланса вывозимых товаров. И еще один, последний вариант — таможенная стоимость вывозимого товара определяется на основе сведений о ценах на идентичные или однородные товары.

30.4. Ставки таможенной пошлины

Для определения размера таможенной пошлины применяются ставки таможенной пошлины. Ставки представляют собой указанный в таможенном тарифе размер платежа, подлежащий взиманию за конкретный товар в соответствии с действующим законодательством. В отличие от большинства действующих в России налогов по таможенной пошлине не установлена четко ограниченная шкала ставок, или единая ставка. Существует огромное количество таких ставок, которые устанавливаются в зависимости от номенклатуры ввозимого или вывозимого товара, от их характеристик и ряда других условий.

В связи с требованиями Всемирной торговой организации по снижению ставок таможенных пошлин с 2001 г. в России начал действовать обновленный, более либеральный таможенный тариф, в котором почти по 4 тыс. товарных позиций ставки снижены.

Ставки таможенной пошлины в западноевропейских странах и США более унифицированы, их количество меньше, и они в среднем ниже, чем в Российской Федерации.

В настоящее время ставки таможенной пошлины в нашей стране устанавливаются Правительством РФ. Размер таможенных ставок зависит от вида внешнеторговой операции (ввоз, вывоз), страны происхождения товара, а также от кода товара, присвоенного в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности. В мировой практике, в том числе и в Российской Федерации, применяются адвалорные, специфические и комбинированные ставки пошлин.

Ставка адвалорных пошлин (ad valorem) устанавливается в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров. В настоящее время значительное число стран перешло к взиманию адвалорных пошлин. Величина поступлений в бюджет от взимания адвалорных пошлин находится в зависимости от колебаний конъюнктуры товарного рынка. В качестве примера можно привести следующие виды адвалорных пошлин, действующих в Российской Федерации:

- вата, марля, бинты — 10%;
- нитки швейные из химических нитей — 10%;
- мешки, пакеты упаковочные — 5%.

В соответствии с Законом о таможенном тарифе *специфические ставки таможенной пошлины* начисляются в установленном размере за единицу облагаемых товаров. Они взимаются с веса, объема, штуки товара. Например, ставкой специфической пошлины является коньяк (группа по Товарной номенклатуре ВЭД 2208) — 2 евро за 1 л.

Таким образом, размеры специфических пошлин не зависят от Товарных цен. Если цены на товар растут, то степень обложения специфическими пошлинами по отношению к цене

товара понижается. Однако этот недостаток специфических пошлин компенсируется тем, что поступления в бюджет от взимания таможенных пошлин не уменьшаются в случае резкого падения товарных цен. Кроме того, использование специфических пошлин позволяет бороться с уклонением от уплаты таможенных платежей путем занижения фактурных цен на импортные и экспортные товары.

Комбинированные или смешанные ставки пошлины сочетают в себе адвалорный и специфический принципы обложения. В качестве примера можно привести следующие виды комбинированных ставок:

- морозильники бытовые — 20% стоимости, но не менее 0,24 евро/л;
- аппараты кассовые — 20%, но не менее 60 евро/шт.;
- обувь из кожи — 10% стоимости, но не менее 1 евро.

Ставки таможенных пошлин являются едиными и не подлежат изменению в зависимости от лиц, перемещающих товары через российскую таможенную границу, видов сделок и других факторов.

Свод ставок таможенных пошлин, применяемых к товарам, перемещаемым через российскую таможенную границу, и систематизированных в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности, представляет собой Таможенный тариф РФ.

Таможенный тариф является инструментом торговой политики и государственного регулирования внутреннего рынка товаров РФ при его взаимосвязи с мировым рынком. С помощью Таможенного тарифа государство устанавливает правила обложения товаров пошлинами при их перемещении через российскую таможенную границу. Установление Таможенного тарифа должно обеспечивать достижение следующих важнейших целей:

- рационализация товарной структуры ввоза товаров в Россию;
- поддержание рационального соотношения вывоза и ввоза товаров, валютных доходов и расходов на российской территории;
- создание условий для прогрессивных изменений в структуре производства и потребления товаров в стране;
- защита российской экономики от неблагоприятного воздействия иностранной конкуренции;
- обеспечение условий для эффективной интеграции страны в мировую экономику.

Таможенный тариф является единым документом для всей территории России. Ставки таможенных пошлин согласно российскому законодательству являются едиными и, как уже говорилось, не могут быть изменены в зависимости от лиц, перемещающих товары через таможенную границу. Вместе с тем из этого правила законодательство делает одно исключение. Правительство имеет право дифференцировать установленные законом о Таможенном тарифе ставки в зависимости от страны происхождения товара. Так, в отношении товаров, происходящих из стран, в торгово-политическом отношении с которыми Российская Федерация применяет режим наибольшего благоприятствования, применяется базовая ставка ввозной пошлины. В этот перечень включены 125 стран, среди них такие, как Австрия, Испания, Индия. При таможенном оформлении товаров, перемещаемых из развивающихся стран (105 стран, в том числе Вьетнам, Болгария), тариф уменьшается на 25%, из наименее развитых стран (Афганистан, Лаос, Судан, Босния и др.) применяется так называемый нулевой тариф, т.е. товары оформляются беспошлинно.

В отношении же товаров, происходящих из стран, торгово-политические отношения с которыми не предусматривают режим наибольшего благоприятствования либо страна происхождения которых не установлена, ставки ввозных таможенных пошлин, определенные на основании Закона о таможенной тарифе, увеличиваются вдвое.

Исходя из потребности завоевания внешних рынков, в России в 1997 и 1998 гг. не применялись вывозные таможенные пошлины. Однако для повышения доходов бюджета в 1999 г. были введены ставки пошлин при вывозе товаров за пределы территории государств — участников соглашений о Таможенном союзе. Особенно остро в те годы стоял вопрос об обложении пошлинами товаров топливно-энергетического комплекса. Начиная с 1999 г. не утихали споры сначала о необходимости введения, а затем об увеличении таможенных (экспортных) пошлин на вывоз нефти. Напомним, что еще в 1998 г. правительство при подготовке проекта федерального бюджета на 1999 г. предложило ввести пошлину на экспорт нефти в размере 10 евро/т. Однако в течение практически всего 1998 г. экспортные цены российской нефти катастрофически падали, нефтяные компании сокращали объемы буровых работ, сворачивали разведку и увольняли рабочих. Поэтому до начала 1999 г. предложения об увеличении налоговой нагрузки на нефтяные компании *оставались* нереализованными. С начала 1999 г. мировые цены на энергоносители стали расти (за 1999 г. цена на нефть выросла более чем вдвое), и правительство вновь вернулось к предложениям ввести экспортные пошлины на нефть.

Компромиссная схема введения экспортных пошлин была зафиксирована в постановлении Правительства РФ от 23.01.1999 № 83 и оказалась следующей: с начала февраля 1999 г. была введена ставка в 2,5 евро/т сроком на шесть месяцев. При снижении среднемесячной цены ниже 9,8 долл/баррель вывоз нефти должен был осуществляться беспошлинно. При увеличении цены выше 12,3 долл/баррель экспортная пошлина повышалась в два раза, и новая ставка в 5 евро/т действовала в течение 30 дней. Однако цены продолжали расти, и вновь встал вопрос о возможности увеличения пошлин. В сентябре 1999 г. на встрече представителей нефтяных компаний с правительством была достигнута договоренность об увеличении пошлины до 7,5 евро/т. Такая ставка, по мнению представителей нефтяных компаний, не увеличивала налоговой нагрузки и не снижала их инвестиционных возможностей. В 2001 г. были подготовлены и затем приняты предложения о введении шкалы вывозной таможенной ставки на нефть, увязанной с мировой ценой на нефть.

30.5. Тарифные льготы и тарифные преференции

Возможность предоставления тарифных льгот и тарифных преференций устанавливается Законом о таможенном тарифе. Они не могут носить индивидуального характера, за исключением случаев, особо оговоренных в законе.

Под *тарифной льготой* российское законодательство понимает предоставляемую на условиях взаимности или в одностороннем порядке при реализации торговой политики РФ льготу в отношении товаров, перемещаемых через российскую таможенную границу, в виде возврата ранее уплаченной пошлины, освобождения от оплаты пошлиной или снижения ставки пошлины.

Тарифные льготы следует отличать от таможенных льгот, которые представляют собой изъятие отдельных таможенных процедур или форм контроля. Порядок предоставления тарифных льгот устанавливается Правительством РФ.

От уплаты таможенной пошлины, в частности, освобождаются транспортные средства, которые осуществляют международные перевозки грузов, багажа и пассажиров, а также предметы материально-технического снабжения и другое имущество, необходимое для их нормальной эксплуатации на время следования в пути.

В том случае если предметы материально-технического снабжения и другое имущество вывозятся за пределы российской таможенной территории для обеспечения деятельности российских и арендованных судов, ведущих морской промысел, то они освобождаются от уплаты пошлины, равно как и продукция данного промысла, ввозимая на российскую таможенную территорию.

Освобождаются от уплаты пошлины товары, ввозимые на российскую таможенную территорию или вывозимые с нее для официального или личного пользования представителями иностранных государств, физическими лицами, имеющими право на беспошлинный ввоз таких предметов на основании международных соглашений, а также валюта РФ, иностранная валюта, кроме используемой в нумизматических целях.

Не уплачивается таможенная пошлина по товарам, подлежащим обращению в собственность государства, а также ввозимые и вывозимые в качестве гуманитарной и безвозмездной помощи; благотворительных целях, в целях ликвидации последствий аварий, катастроф, стихийных бедствий.

Товары, перемещаемые в режиме транзита через российскую таможенную территорию, и товары, перемещаемые через границу физическими лицами и не предназначенные для производственной или другой коммерческой деятельности, не облагаются таможенной пошлиной.

Не взимается таможенная пошлина по оборудованию и материалам, входящим в комплект его поставки соответствующего оборудования, а также по комплектующим изделиям, ввозимым на территорию России в счет кредитов, предоставленных иностранными государствами и международными финансовыми организациями по международным договорам.

Ввозимые на территорию России товары для выполнения работ по соглашению о разделе продукции, а также оборудование, приобретенное за счет средств федерального бюджета для производства Детского питания, аналоги которого не производятся в Российской Федерации, а также оборудование для этих целей, приобретенное за счет связанных иностранных кредитов, также освобождены от Уплаты пошлины.

Не взимается таможенная пошлина также при ввозе на российскую таможенную территорию учебных пособий для бесплатных учебных, дошкольных и лечебных учреждений, периодических печатных изданий и книжной продукции, бумаги и полиграфической продукции, других носителей культурной информации и образования, кроме изданий рекламного характера.

При осуществлении торгово-политических отношений Российской Федерации с иностранными государствами Закон о таможенном тарифе предоставляет право правительству устанавливать тарифные преференции.

Тарифные преференции — это разновидность тарифных льгот в виде специальных преимуществ,

предоставляемых при обложении таможенной пошлиной всех или нескольких видов товаров, происходящих из отдельных стран или группы стран и не распространяющихся на аналогичные товары из других стран.

Они устанавливаются в виде освобождения от уплаты пошлины, снижения ставок пошлин либо установления тарифных квот на преференциальный ввоз или вывоз в отношении отдельных товаров. Тарифные преференции касаются товаров, происходящих из государств, образующих вместе с Российской Федерацией зону свободной торговли или таможенный союз, а также происходящих из развивающихся стран, пользующихся национальной системой преференций РФ, которая должна пересматриваться не реже чем один раз в пять лет.

Одновременно с этим законодательство предоставило Правительству РФ право устанавливать дополнительные тарифные льготы в виде возврата ранее уплаченной пошлины, снижения ставки пошлины и освобождения в исключительных случаях от пошлины в отношении определенного круга товаров или условий перемещения товара через таможенную границу РФ. Для разграничения последних российским законодательством установлено 16 таможенных режимов, в которых предусмотрены особые условия ввоза или вывоза ряда товаров. Например, по товарам, ввозимым на территорию России или вывозимым с нее временно под таможенным контролем в рамках соответствующих таможенных режимов, взысканные таможенные пошлины подлежат возврату плательщику.

Тарифные льготы могут предоставляться правительством по товарам, вывозимым в составе комплектных поставок для сооружения объектов инвестиционного сотрудничества за рубежом, для федеральных государственных нужд, а также товаров, ввозимых в качестве вклада в уставные фонды предприятий.

По данным таможенной статистики общая сумма таможенных пошлин и налогов, не поступивших в федеральный бюджет в результате предоставления участникам внешнеэкономической деятельности льгот, предусмотренных законодательными актами РФ, в 2006 г. составляла 123 млрд руб., в 2007 г. — 191 млрд руб., в 2008 г. — 234 млрд руб.

30.6. Порядок исчисления и уплаты таможенной пошлины

Расчет сумм подлежащей уплате таможенной пошлины производится по следующим формулам:

формула 1 используется в отношении товаров, облагаемых таможенной пошлиной по ставкам в евро за единицу товара (в этом случае основой для исчисления является соответствующее количества товара):

$$П_и = В_т \times С_и \times К_в : К_э, \quad (1)$$

где $П_и$ — размер таможенной пошлины; $В_т$ — количество товара; $С_и$ — ставка таможенной пошлины в евро за единицу товара; $К_в$ — курс валют, в которой указана таможенная стоимость товара, установленный Банком России на дату принятия таможенной декларации; $К_э$ — курс евро, установленный Банком России на дату принятия таможенной декларации;

формула 2 используется в отношении товаров, облагаемых таможенной пошлиной по ставкам в процентах к таможенной стоимости товара:

$$П_и = С \times С, \quad (2)$$

где $П_и$ — размер таможенной пошлины; $С_т$ — таможенная стоимость товара; $С_и$ — ставка таможенной пошлины, установленная в процентах к таможенной стоимости товара;

формула 3 используется в отношении товаров, облагаемых таможенной пошлиной по комбинированным ставкам. В этом случае применяются две предыдущие формулы: сначала исчисляется размер пошлины по ставке в евро за единицу товара, затем исчисляется размер пошлины по адвалорной ставке. Для определения окончательного размера таможенной пошлины, подлежащей уплате, используется наибольшая из полученных величин, определенная по каждой формуле.

В отличие от других налогов *таможенные платежи уплачиваются непосредственно таможенному органу,* а по товарам, пересылаемым в международных почтовых отправлениях, — государственному предприятию связи, которое перечисляет затем указанные платежи на счета таможенных органов.

Таможенные платежи *уплачиваются до принятия или одновременно с принятием таможенной декларации.* При перемещении товаров через таможенную границу РФ не для коммерческих целей таможенные платежи уплачиваются одновременно с принятием таможенной декларации. Если таможенная декларация не была подана в установленный срок, то в этом случае сроки уплаты таможенных платежей исчисляются со дня истечения срока подачи таможенной декларации.

В случаях когда участник внешнеэкономической деятельности активно осуществляет внешнеторговые операции, для упрощения его работы предусмотрена авансовая форма оплаты таможенных платежей. Порядок возврата излишне уплаченных сумм таможенной пошлины таможенным и налоговым законодательством установлен следующий. *Для* осуществления возврата плательщик подает соответствующее заявление с приложением копии грузовой

таможенной декларации, оригиналов платежных документов, а также некоторых других документов. Заявление на возврат излишне уплаченной суммы может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы. Возврат осуществляется со счетов таможенного органа на счет плательщика только при погашении имеющихся у него задолженностей. При осуществлении возврата принимается письменное решение на возврат излишне уплаченной суммы. Сведения о произведенном возврате подаются в налоговый орган, в котором зарегистрирован плательщик.

Таможенная пошлина может уплачиваться как в валюте РФ, так и в иностранных валютах, курсы которых котируются Банком России. Около половины сумм таможенных пошлин участниками внешнеэкономической деятельности уплачиваются в иностранной валюте.

Таможенным кодексом РФ предусмотрена возможность предоставления *отсрочек или рассрочек по уплате таможенных платежей*. В случае предоставления отсрочек или рассрочек по уплате таможенных платежей срок этой рассрочки или отсрочки платежей не может превышать двух месяцев со дня принятия таможенной декларации. До 2006 г. ежегодно принимаемыми законами о бюджете на соответствующий финансовый год устанавливались предельные суммы возможного предоставления отсрочек и рассрочек по уплате таможенных платежей. Несмотря на снятые ограничения, в последние годы указанные изменения сроков уплаты данных платежей практически не предоставляются.

В отличие от действующего гражданского законодательства, в соответствии с которым исполнение обязательств может обеспечиваться неустойкой, залогом, удержанием имущества должника, поручительством, банковской гарантией, задатком и другими способами, предусмотренными законом или договором, обеспечение уплаты таможенных платежей регламентируется соответствующими статьями ТК РФ, и предусмотрены следующие *три формы обеспечения уплаты таможенных пошлин:*

1) залог товаров;
2) гарантия третьего лица;
3) внесение на депозит причитающихся сумм.

Контрольные вопросы

1. Каковы фискальная и регулирующая роль и значение таможенной пошлины?
2. Какими нормативными документами регулируется порядок ее взимания?
3. Какие признаки характеризуют таможенную пошлину как налоговый платеж?
4. Какие виды таможенной пошлины существуют и какие из них действуют в Российской Федерации?
5. Каковы отличительные особенности ставки таможенной пошлины? Какие существуют виды ставок?
6. Что такое таможенный тариф?
7. Какие существуют тарифные льготы по уплате таможенной пошлины? Чем тарифные льготы отличаются от тарифных преференций и от таможенных льгот?
8. Что является основой для обложения таможенной пошлиной?
9. Как определяется таможенная стоимость ввозимых в Россию товаров?
10. Как определяется таможенная стоимость вывозимых из России товаров?
11. Как определяется сумма подлежащей уплате таможенной пошлины?
12. Каковы порядок и сроки уплаты таможенной пошлины?

РАЗДЕЛ 5. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

ГЛАВА 31. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

Налог на имущество организаций был законодательно установлен в Российской Федерации с 1 января 1992 г. *в качестве регионального налога*. В 2003 г. была принята гл. 30 НК РФ, которой в порядок исчисления и уплаты налога внесен ряд принципиальных изменений.

В частности, в целях стимулирования развития производства и подготовки к введению налога на недвижимость предусмотрено существенное сужение объектов налогообложения за счет исключения из налогообложения таких объектов, как готовая продукция, сырье и материалы, товары и некоторые другие.

В целях сохранения поступлений по данному налогу на уровне сложившихся поступлений за последние годы увеличен предельный размер налоговой ставки по сравнению с действовавшим до введения данной главы НК РФ.

Во избежание неоднозначного толкования норм закона при передаче имущества в совместную деятельность или доверительное управление установлен отдельный порядок определения в этом случае налоговой базы.

Особый порядок определения налоговой базы установлен также для иностранных организаций, имеющих недвижимое имущество на территории РФ, но не осуществляющих деятельность на этой территории.

Существенно сокращен перечень исключений из объекта Налогообложения, а также перечень налоговых льгот, установленных непосредственно в НК РФ. Он распространен лишь на узкий круг имущества организаций. Вместе с тем предусмотрено право законодательных (представительных) органов субъектов РФ на установление дополнительных налоговых льгот.

Исходя из статуса данного налога, он вводится на соответствующей территории законодательными (представительными) органами власти субъектов РФ. Они же устанавливают конкретные ставки этого налога, дополнительные сверх предусмотренных федеральным законом льготы для отдельных категорий налогоплательщиков. Указанные региональные органы определяют также порядок и сроки уплаты данного налога, форму отчетности по нему.

В перспективе этот налог, а также налог на имущество физических лиц и земельный налог могут быть заменены на налог на недвижимость, экспериментальная апробация которого длительное время осуществляется в городах Великом Новгороде и Твери.

31.1. Налогоплательщики

Налогоплательщиками являются практически все российские организации, включая финансируемые из бюджетов всех уровней. К числу плательщиков налога относятся также иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства.

Иностранные организации, не осуществляющие деятельность в России через постоянные представительства, но имеющие в собственности недвижимое имущество на территории РФ, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ тоже являются плательщиками налога.

Таким образом, платить налог на имущество обязаны компании, фирмы, любые другие организации (включая полные товарищества), образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации и объединения, а также их обособленные подразделения, имеющие недвижимое имущество на российской территории.

31.2. Объект налогообложения

Объектом налогообложения для российских организаций определено учитываемое на их балансе в качестве объектов основных средств движимое и недвижимое имущество, включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность.

Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, объектом налогообложения является движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств. При этом иностранные организации обязаны вести учет объектов налогообложения в соответствии с установленным в Российской Федерации порядком ведения бухгалтерского учета.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признано находящееся на территории РФ недвижимое имущество, принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности.

Законодательством установлен и ряд *объектов движимого и недвижимого имущества, которые не являются объектами налогообложения*. К ним, в частности, относятся земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и

другие природные ресурсы). Не является объектом налогообложения имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная или приравненная к ней служба, и которое используется этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка.

31.3. Налоговая база, налоговый период

Налоговая база определяется как средняя стоимость имущества, являющегося объектом налогообложения.

При этом указанное имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике конкретной организации.

В том случае, если для отдельных видов основных средств не предусмотрено начисление амортизации, стоимость указанных объектов имущества для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой в конце каждого налогового или отчетного периода по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета.

Налоговая база в части объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в нашей стране через постоянные представительства, а также в части таких объектов иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, определяется как *инвентаризационная стоимость* указанных объектов по данным органов технической инвентаризации.

При этом уполномоченные органы и специализированные организации, осуществляющие учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, обязаны сообщать в налоговые органы сведения об инвентаризационной стоимости каждого такого объекта, находящегося на территории соответствующего субъекта РФ, в течение 10 дней со дня оценки или переоценки указанных объектов.

Необходимо особо подчеркнуть, что налоговая база должна рассчитываться отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации или месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации. Отдельно рассчитывается налоговая база по имуществу каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации. Также подлежит отдельному расчету налоговая база по имуществу обособленных подразделений организации, имеющих отдельный баланс, по имуществу постоянного представительства иностранной организации, а также в части имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Возникает естественный вопрос о порядке расчета налоговой базы в случае, когда объект недвижимого имущества, подлежащий налогообложению, имеет фактическое местонахождение на территориях разных субъектов или субъекта РФ и территориальном море РФ (на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне). В этом случае налоговая база должна также определяться отдельно в каждом субъекте РФ пропорционально доле балансовой стоимости объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта РФ.

Как и при исчислении большинства других налогов, при исчислении налога на имущество организаций налоговая база определяется налогоплательщиками самостоятельно.

Для расчета налоговой базы необходимо определить *среднюю стоимость имущества,* являющегося объектом налогообложения за налоговый или отчетный период. Она определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового или отчетного периода и на 1-е число следующего за налоговым или отчетным периодом месяца, на количество месяцев в соответствующем периоде, увеличенное на единицу.

Некоторые особенности расчета налоговой базы установлены в части недвижимого имущества иностранных организаций. Она принимается в размере инвентаризационной стоимости данного объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Кроме того, определенные особенности установлены при определении налоговой базы в рамках договора простого товарищества или договора о совместной деятельности. Налоговая база в этом случае определяется исходя из остаточной стоимости являющегося объектом налогообложения имущества, внесенного налогоплательщиком по договору простого товарищества или договору о совместной деятельности. При этом должно учитываться также другое имущество (по остаточной стоимости), приобретенное или созданное в процессе совместной деятельности и составляющее общее имущество товарищей.

Каждый участник договора простого товарищества должен производить исчисление и уплату налога в части являющегося объектом налогообложения имущества, переданного им в совместную Деятельность. В части имущества, приобретенного и созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплата налога производятся участниками договора простого товарищества пропорционально стоимости их вклада в общее дело. При этом лицо, ведущее учет общего имущества товарищества, обязано сообщать не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, каждому налогоплательщику — участнику договора сведения об остаточной стоимости имущества, составляющего общее имущество товарищей, на 1-е число каждого месяца соответствующего отчетного периода и о доле каждого участника в общем имуществе товарищества. При этом данное лицо должно также сообщить сведения, необходимые для определения налоговой базы по каждому налогоплательщику.

Особенностью налогообложения имущества, переданного в доверительное управление, а также имущества, приобретенного в рамках договора доверительного управления, является то, что оно подлежит налогообложению (за исключением имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд) у учредителя доверительного управления.

Налоговым периодом по налогу на имущество организаций установлен календарный год. Отчетными периодами являются один квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. При этом законодательные (представительные) органы субъектов РФ при установлении налога могут не устанавливать отчетные периоды.

31.4. Налоговая ставка

Налоговая ставка по налогу на имущество организаций устанавливается законами субъектов РФ и не может превышать 2,2% к налоговой базе.

Одновременно с этим федеральное законодательство допускает установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков или имущества, признанного объектом налогообложения.

Особый порядок применения налоговой ставки установлен в части имущества, созданного или приобретенного юридическими лицами — резидентами Особой экономической зоны в Калининградской области при реализации инвестиционного проекта в этой зоне. Указанный порядок фактически означает введение для организаций-налогоплательщиков новой налоговой льготы.

Налог на имущество, приобретенное или созданное при реализации инвестиционного проекта, в течение шести календарных лет взимается по налоговой ставке 0%. При этом указанный шестилетний срок исчисляется со дня включения юридического лица в единый реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области.

В период с 7-го по 12-й календарный год включительно налог в отношении данного имущества уплачивается указанными организациями в размере 50% ставки, установленной законом Калининградской области.

В случае исключения налогоплательщика из единого реестра резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области он теряет право на льготный порядок уплаты налога на имущество с начала того квартала, в котором он был исключен из данного реестра. В этом случае налог уплачивается в отношении имущества, созданного или приобретенного им при реализации инвестиционного проекта, по общеустановленной законом Калининградской области налоговой ставке.

31.5. Налоговые льготы

Поскольку налог на имущество является региональным, федеральное законодательство установило достаточно узкий перечень организаций, имущество которых не должно облагаться налогом, обязательный на всей территории страны перечень льгот по налогу, а также перечень объектов, не подлежащих налогообложению.

В частности, освобождаются от налогообложения организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Минюста России в части имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций.

Не подлежат налогообложению также религиозные организации в части имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности. Освобождены от налогообложения и общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%. Эта льгота распространяется исключительно на имущество, используемое для осуществления уставной деятельности данных организаций. Организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных организаций инвалидов, также освобождаются от уплаты налога, но при соблюдении двух условий:

1) среднесписочная численность инвалидов среди их работников должна составлять не менее 50%;

2) их доля в фонде оплаты труда должна составлять не менее 25%.

При этом не подлежит льготированию имущество, используемое для производства или реализации подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также брокерских и иных посреднических услуг.

Не является объектом налогообложения также имущество учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общероссийские общественные организации инвалидов, используемое этими учреждениями для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям.

Освобождены от налогообложения организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, в части имущества, используемого для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями.

Объекты, признанные в установленном порядке памятниками истории и культуры федерального значения, также освобождены от уплаты налога.

Указанная льгота распространяется также на ядерные установки, используемые для научных целей, пунктов хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилищ радиоактивных отходов.

Освобождены от уплаты налога ледоколы, суда с ядерными энергетическими установками и суда атомно-технологического обслуживания.

Не облагаются налогом также железнодорожные пути общего пользования, федеральные автомобильные дороги общего пользования, магистральные трубопроводы, линии энергопередач, а также сооружения, являющиеся неотъемлемой технологической частью указанных объектов, не взимается налог и с космических объектов.

В полном размере освобождено от налогообложения имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий, коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций, а также имущество государственных научных центров.

В течение пяти лет с момента постановки на учет освобождается от налогообложения имущество в той его части, которая учитывается на балансе организации — резидента особой экономической зоны. Подобная льгота предоставляется только в отношении оборудования, которое создано или приобретено с целью ведения деятельности на территории особой экономической зоны. При этом данное оборудование должно быть расположено, а также использоваться на территории именно этой особой экономической зоны.

Освобождены от налогообложения организации в отношении судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов.

31.6. Порядок исчисления и уплаты налога

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период. По итогам каждого отчетного периода налогоплательщик обязан исчислить и внести в бюджет сумму авансового платежа по налогу в размере $^1/_4$ произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период. При этом сумма авансового платежа по налогу в части объектов недвижимого имущества иностранных организаций исчисляется по истечении отчетного периода как $^1/_4$ инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку.

Одновременно с этим законодательным (представительным) органам субъектов РФ при установлении налога предоставлено право разрешать отдельным категориям налогоплательщиков не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной по итогам налогового периода, т.е. календарного года, и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных и внесенных в бюджет в течение года.

Подлежащая уплате в бюджет сумма налога исчисляется отдельно в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам. Также отдельно исчисляется сумма налога в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения, организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации.

Порядок и конкретные сроки уплаты авансовых платежей по Налогу и окончательной суммы налога по итогам налогового периода устанавливаются законами субъектов РФ. Если законом субъекта РФ не предусмотрено иное, то в течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу. По истечении налогового периода налогоплательщики должны уплатить окончательную сумму налога.

Налог и авансовые платежи по налогу в части имущества, находящегося на балансе российской организации, подлежат уплате в бюджет по местонахождению указанной организации.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, уплачивают налог и авансовые платежи по налогу в бюджет по месту постановки указанных постоянных представительств на учет в налоговых органах. В части объектов недвижимого имущества иностранной организации налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению объекта недвижимого имущества.

Если в состав организации-налогоплательщика входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, то указанная организация уплачивает налог или авансовые платежи по налогу в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в части имущества, находящегося на отдельном балансе каждого из них. Сумма налога определяется как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти обособленные подразделения, и налоговой базы (или $^1/_4$ средней стоимости имущества), определенной за налоговый или отчетный период в отношении каждого обособленного подразделения.

Определенные особенности исчисления и уплаты налога установлены НК РФ в отношении объектов недвижимого имущества, находящихся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения. В том случае, если организация учитывает на балансе объекты недвижимого имущества, находящиеся вне ее местонахождения или местонахождения ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, она должна уплачивать налог, а также авансовые платежи по налогу в бюджет по местонахождению каждого из указанных объектов недвижимого имущества. Сумма налога при этом определяется как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти объекты недвижимого имущества, и налоговой базы (или $^1/_4$ средней стоимости имущества), определенной за налоговый или отчетный период.

Для резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области установлен несколько иной порядок исчисления и уплаты налога на имущество организаций. Однако этот порядок распространяется не на любое имущество, а только на то, которое создано или приобретено при реализации инвестиционного проекта в соответствии с Федеральным законом от 10.01.2006 № 16-ФЗ «Об особой экономической зоне в Калининградской области и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской федерации». Сумма налога на это имущество исчисляется отдельно от всего другого имущества. В течение первых шести календарных лет, начиная со дня включения юридического лица в единый реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области, данное имущество облагается по налоговой ставке в размере 0%. В период с 7-го по 12-й год при расчете налога на это имущество организаций применяется льготная ставка налога. Она составляет величину, установленную законом Калининградской области для всех расположенных на ее территории организаций, но уменьшенную на 50%.

По истечении каждого отчетного и налогового периодов плательщики налога на имущество организаций обязаны представлять в налоговые органы налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу. Определенные особенности представления налоговых деклараций и расчетов по авансовым платежам имеются в части имущества, находящегося в территориальном море РФ, на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ, а также за пределами территории РФ. По указанному имуществу налоговые расчеты и налоговая декларация представляются в налоговый орган по местонахождению российской организации, а в части иностранных организаций — по месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства. С 1 января 2008 г. налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, должны представлять налоговые декларации и соответствующие расчеты в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Налогоплательщики должны представлять налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу не позднее чем через 30 календарных дней с момента окончания соответствующего отчетного периода. По итогам налогового периода налоговые декларации представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, бедующего за истекшим налоговым периодом.

В том случае, если российская организация фактически уплатила налог на имущество за пределами территории РФ в части принадлежащего ей имущества, расположенного на территории другого государства, то указанная сумма налога должна быть зачтена этой организации при уплате налога по данному имуществу в Российской Федерации. При этом сумма данного зачета не может превышать сумму налога, подлежащего уплате по данному имуществу в Российской Федерации. Для проведения указанного зачета налогоплательщик должен представить в налоговый орган документ об уплате налога на имущество за пределами российской территории, подтвержденный налоговым органом иностранного государства.

Контрольные вопросы

1. Какие принципиальные изменения внесены в налогообложение имущества организаций после принятия соответствующей главы НК РФ?
2. Кто является плательщиком налога на имущество организаций?
3. Что является объектом налогообложения?
4. Какое имущество организации не является объектом обложения налогом?
5. Каков порядок расчета налоговой базы по налогу?
6. Какова предельная ставка налога на имущество предприятий? Кто устанавливает конкретную ставку налога?
7. Какие существуют льготы по налогу и кто их устанавливает?
8. Каков порядок исчисления и уплаты налога?
9. В какие сроки уплачивается налог на имущество организаций?

ГЛАВА 32. НАЛОГ НА ИГОРНЫЙ БИЗНЕС

32.1. Необходимость введения налога и принцип его построения

Федеральный налог на игорный бизнес введен в качестве самостоятельного налога в августе 1998 г. в соответствии с Федеральным законом от 31.07.1998 № 142-ФЗ «О налоге на игорный бизнес» (далее — Закон о налоге на игорный бизнес). До этого момента соответствующие налогоплательщики в соответствии с Законом РФ от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» платили налог на доходы от игорного бизнеса, ставка которого достигала 90% суммы дохода.

Необходимость принятия самостоятельного закона была вызвана в первую очередь тем, что в указанной сфере деятельности весьма сложно контролировать правильность ведения бухгалтерского учета и формирования налоговой базы в форме валового дохода. Несмотря на масштабные денежные обороты и достаточно высокий уровень доходности предприятий, осуществляющих игорный бизнес, поступления налогов в этой сфере были крайне низкими. В связи с этим со всей определенностью встал вопрос о необходимости коренного пересмотра подхода к налогообложению в этой отрасли.

С 1 января 2004 г. действие Закона о налоге на игорный бизнес прекращено в связи с вступлением в силу новой главы НК РФ «Налог на игорный бизнес». Принципиальное отличие этой главы от ранее действовавшего закона состоит в изменении прав законодательных органов субъектов РФ в части установления конкретных ставок налога по каждому объекту налогообложения. Конституционный Суд РФ еще в 2002 г. признал, что не должны применяться статьи закона, позволяющие субъектам РФ увеличивать ставки налога, установленные в законе. В связи с этим в соответствующей главе НК РФ налоговые ставки по каждому объекту налогообложения построены в виде «вилки», имеющей как минимальное, так и максимальное значение. В пределах этой «вилки» законодательным органам субъектов РФ предоставлено право утверждать конкретные ставки налога.

Налог на игорный бизнес построен на принципиально иной, нежели другие налоги, основе. Суть нового подхода состоит в том, что этот налог *базируется на принципе вмененного дохода,* когда государство, смиряясь с невозможностью полного учета всех доходов, отказывается от него и устанавливает налог исходя из расчета возможного дохода различных видов игровых учреждений, принуждая налогоплательщика платить налог исходя из этого условно определенного дохода. Естественно, что доход в этом случае не может быть налоговой базой, и объектом обложения этим налогом выступают принципиально иные показатели, не связанные напрямую с финансово-хозяйственной деятельностью.

32.2. Плательщики налога, объект обложения и налоговая база

Плательщиками налоги на игорный бизнес являются организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность в области игорного бизнеса.

Рассмотрим, что же является по указанному налогу объектом обложения, который опять же в силу специфики данного вида налогообложения совпадает с налоговой базой.

В соответствии с действующим федеральным законодательством налогом на игорный бизнес облагаются следующие виды объектов игорного бизнеса: игровые столы, игровые автоматы, кассы тотализаторов, а также кассы букмекерских контор.

Для полного учета объектов налогообложения законодательство установило обязательную регистрацию каждого объекта налогообложения в государственных налоговых органах по месту их установки не позднее чем за два дня до даты установки каждого объекта. В этих целях налогоплательщик подает в налоговый орган соответствующее заявление. После его регистрации налоговый орган обязан выдать свидетельство о регистрации объектов налогообложения. Формы заявления и свидетельства утверждаются Минфином России.

В случае если налогоплательщик не состоит на учете в налоговых органах на территории того субъекта РФ, где устанавливаются объекты налогообложения, НК РФ обязывает его встать на учет в налоговых органах по месту установки таких объектов в срок не позднее чем за два дня до даты установки каждого объекта.

Если в игорном заведении изменяется количество объектов налогообложения какого-либо вида объектов игорного бизнеса, то на налогоплательщика возложена законом обязанность зарегистрировать данный факт в налоговом органе не позднее чем за два дня до даты установки или выбытия этого объекта с получением свидетельства о регистрации или внесением изменения в ранее выданное свидетельство. Объект налогообложения при этом будет считаться зарегистрированным уже с даты представления налогоплательщиком в налоговый орган заявления о его регистрации. Таким же образом, т.е. с даты представления налогоплательщиком в налоговый орган заявления

о регистрации изменения количества объектов налогообложения, эти объекты считаются выбывшими.

Налоговые органы обязаны в течение пяти дней с даты получения соответствующего заявления от налогоплательщика о регистрации объектов налогообложения или об изменении количества объектов налогообложения выдать свидетельство о регистрации или внести изменения, связанные с изменением количества объектов налогообложения, в ранее выданное свидетельство.

В случае нарушения налогоплательщиком требований НК РФ о порядке и сроках регистрации объектов налогообложения до 2007 г. с него мог быть взыскан штраф в трехкратном размере ставки налога, установленной для соответствующего объекта налогообложения.

Если в ходе проверки налоговым органом выявлялось наличие на территории игорного заведения незарегистрированных объектов налогообложения или несоблюдение налогоплательщиком установленного порядка уплаты налога более одного раза, то это до 2007 г. влекло взыскание штрафа в шестикратном размере ставки налога, установленной для соответствующего объекта налогообложения Внесенными в НК РФ поправками эти положения отменены с 2007 г., и на нарушителей налогового законодательства в части налога на игорный бизнес распространены общие для всех налогоплательщиков нормы, установленные частью первой НК РФ.

32.3. Ставки налога

Учитывая, что налог на игорный бизнес является не федеральным, а региональным, ставки налога на каждый объект налогообложения установлены федеральным законодательством в виде предельных минимальных и максимальных величин.

Конкретные размеры налоговых ставок устанавливаются законами субъектов РФ в следующих пределах:

- за один игровой стол — от 25 тыс. до 125 тыс. руб.;
- за один игровой автомат — от 1,5 тыс. до 7,5 тыс. руб.;
- за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — от 25 тыс. до 125 тыс. руб.

Если субъектом РФ конкретные размеры ставок налога не установлены, то для его исчисления и уплаты применяются минимальные размеры ставок налога, установленные федеральным законодательством:

- за один игровой стол — 25 тыс. руб.;
- за один игровой автомат — 1,5 тыс. руб.;
- за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — 25 тыс. руб.

В том случае, если один игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка налога по указанному игровому столу увеличивается кратно количеству игровых полей.

32.4. Порядок исчисления и уплаты налога

Суммы налога, подлежащие внесению в бюджет, определяются плательщиком налога самостоятельно исходя из количества зарегистрированных объектов налогообложения и соответствующих ставок налога.

Сумма налога вносится в бюджет ежемесячно, поскольку налоговым периодом по данному налогу является календарный месяц. Не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным, налогоплательщик обязан представить в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения налоговую декларацию с учетом изменения количества или видов объектов налогообложения. Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, должны представлять налоговые декларации в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков. Не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации, налогоплательщик обязан внести в бюджет сумму причитающегося налога за соответствующий налоговый период.

Нередко игорные заведения, кроме основной деятельности, осуществляют иную предпринимательскую деятельность, не относящуюся к игорному бизнесу. В этом случае российское налоговое законодательство обязывает игорное заведение вести раздельный учет доходов от этих видов деятельности и уплачивать по ним налоги в соответствии с российским налоговым законодательством.

Как быть с расчетом налога, если в течение года в игорном заведении устанавливаются новые игровые столы, игровые автоматы, кассы букмекерских контор или тотализаторов либо происходит их выбытие? При установке новых объектов налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога должна исчисляться как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая установленные новые объекты налогообложения) и ставки налога, действующей по этим объектам налогообложения.

При установке новых объектов налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога по этим объектам за данный налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и $^1/_2$ ставки налога, действующей по этим объектам налогообложения.

При выбытии объектов налогообложения до 15-

го числа текущего налогового периода сумма налога по этим объектам за данный налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и $^1/_2$ ставки налога, действующей по этим объектам налогообложения.

При выбытии объектов налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая выбывшие объекты налогообложения) и ставки налога, действующей по этим объектам налогообложения.

Суммы налога на игорный бизнес подлежат зачислению в бюджеты субъектов РФ.

Контрольные вопросы

1. Чем вызвана необходимость введения в Российской Федерации налога на игорный бизнес?
2. В чем состоит принципиальная особенность налога на игорный бизнес?
3. Что является объектом обложения налогом на игорный бизнес?
4. Кто является плательщиком налога на игорный бизнес?
5. Каковы принципиальные особенности установления ставок налога на игорный бизнес?
6. Каков порядок исчисления и уплаты налога в бюджет?
7. Каковы сроки уплаты налога?

ГЛАВА 33. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

33.1. Плательщики налога

Региональный транспортный налог введен в действие с 1 января 2003 г. взамен действовавших до того времени двух налогов: налога с владельцев транспортных средств, установленного Федеральным законом от 18.10.1991 № 1759-1 «О дорожных фондах в Российской Федерации», и налога на водно-воздушные транспортные средства, регулируемого Федеральным законом от 09.12.1991 № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц».

Указанный налог установлен гл. 28 НК РФ и, как и все региональные налоги, вводится в действие законами субъектов РФ исходя из положений НК РФ. Налог является обязательным, поскольку субъекты РФ не имеют права не вводить его на соответствующей территории. При этом НК РФ предоставил законодательным (представительным) органам власти субъектов РФ право определять следующие характеристики данного налога: ставку налога (в границах, установленных НК РФ), порядок и сроки его уплаты, форму отчетности по данному налогу. Кроме того, при установлении налога в законах субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и соответствующие основания для их применения налогоплательщиками. Таким образом, НК РФ предоставил субъектам РФ достаточно существенные полномочия по установлению и введению транспортного налога.

Плательщиками транспортного налога являются физические лица и организации, на которых в соответствии с российским законодательством зарегистрированы транспортные средства, признанные объектом налогообложения.

При этом имеется определенная особенность установления налогоплательщика по транспортным средствам, зарегистрированным на физических лиц и переданным ими на основе доверенности на право владения и распоряжения другим лицам до момента официального опубликования закона о транспортном налоге. В данном случае налогоплательщиком выступает лицо, указанное в данной доверенности. При этом физические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, обязаны уведомить налоговый орган по месту жительства о передаче их на основе доверенности другим лицам.

33.2. Объект налогообложения и налоговая база

Объектом налогообложения согласно НК РФ являются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые) суда и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном российским законодательством порядке.

Вместе с тем НК РФ установлен достаточно широкий *перечень транспортных средств, которые не относятся к объектам налогообложения.*

В частности, не облагаются налогом весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л.с. Полученные или приобретенные через органы социальной защиты населения автомобили с мощностью двигателя до 100 л.с, или 73,55 кВт, а также автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, также не подлежат обложению транспортным налогом.

Не являются объектом налогообложения промысловые морские и речные суда, а также пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности, на праве хозяйственного ведения или оперативного управления у организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских или грузовых перевозок.

Тракторы, самоходные комбайны, специальные автомашины (молоковозы, машины для перевозки птицы, скота, автомобили ветеринарной помощи, технического обслуживания и др.) освобождаются от обложения налогом, если они зарегистрированы на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используются при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции. К этой же категории относятся самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы, а также суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.

Транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная или приравненная к ней служба, также не подлежат налогообложению, поскольку не являются объектом обложения.

Не могут облагаться налогом также транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона или кражи документом, выдаваемым уполномоченным на то органом.

Налоговая база по налогу установлена в зависимости от категории объекта налогообложения. В частности, по транспортным средствам, имеющим двигатели, налоговой базой является мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах, а по воздушным

транспортным средствам, для которых определяется тяга реактивного двигателя, — паспортная статическая тяга реактивных двигателей на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы.

В отношении водных несамоходных, т.е. буксируемых, транспортных средств, по которым установлена валовая вместимость, указанная вместимость в регистровых тоннах и является налоговой базой. При этом важно подчеркнуть, что налоговая база должна определяться отдельно по каждому транспортному средству.

Таблица 33.1. Ставки по транспортному налогу

Наименование объекта налогообложения	Налоговая ставка, руб.
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	5
свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	7
свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	15
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	30
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 20 л.с. (до 14,7 кВт) включительно	2
свыше 20 л.с. до 35 л.с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно	4
свыше 35 л.с. (свыше 25,74 кВт)	10
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 200 л.с. (до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 л.с. (свыше 147,1 кВт)	20
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	5
свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	8
свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	13
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	17
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы)	5
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 50 л.с. (до 36,77 кВт) включительно	5
свыше 50 л.с. (свыше 36,77 кВт)	10
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	10
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	20
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	20
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	40
Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	25
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	50
Несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистровой тонны валовой вместимости)	20
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой лошадиной силы)	25
Самолеты, имеющие реактивные двигатели (с каждого килограмма силы тяги)	20
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200

По всем другим водным и воздушным транспортным средствам налоговая база установлена как единица транспортного средства. При этом НК РФ установлена единая для всех транспортных средств налоговая база независимо от марки и страны их изготовления.

Налоговым периодом по транспортному налогу установлен календарный год, который для налогоплательщиков — физических лиц совпадает с отчетным периодом. Отчетными периодами для налогоплательщиков-организаций признаны первый, второй и третий кварталы. При установлении транспортного налога законодательные (представительные) органы власти субъектов РФ вправе не устанавливать отчетные периоды.

33.3. Налоговые ставки

Налоговые ставки по транспортному налогу, как уже отмечалось, устанавливаются законами субъектов РФ в зависимости от установленной налоговой базы и на основе установленных НК РФ средних ставок налогообложения (табл. 33.1).

Установленная существенная дифференциация средних налоговых ставок в зависимости от мощности двигателя транспортного средства направлена на усиление социальной справедливости при взимании этого налога, при этом максимальные ставки установлены по более мощным, а значит, и более дорогостоящим автотранспортным средствам.

Сравнительно высокие средние налоговые ставки предусмотрены по таким транспортным средствам, как самолеты, катера, яхты, гидроциклы и другие подобные водные и воздушные транспортные средства, поскольку владельцами такого имущества являются физические лица и организации с достаточно большими финансовыми возможностями.

Право установления *конкретных налоговых ставок* предоставлено законодательным (представительным) органам субъектов РФ, которые могут увеличивать или уменьшать указанные средние налоговые ставки, но не более чем в пять раз. При этом федеральное законодательство не исключает права субъектов РФ по установлению дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока их полезного использования.

Приостановлении законодательными (представительными) органами субъектов РФ конкретных ставок многие из них были существенно скорректированы. При этом для большинства автомобилей отечественного производства предусмотрены, как правило, минимальные ставки.

33.4. Порядок исчисления и уплаты налога

Порядок исчисления налога установлен *в зависимости* от *категории налогоплательщиков*. В частности, налогоплательщики, являющиеся организациями, обязаны самостоятельно исчислять сумму налога. Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками — физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основе сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на российской территории. В связи с этим налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, должны уплачивать налог на основании налогового уведомления, полученного от налогового органа.

Сумма налога исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиком-организацией, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей, уплаченных в течение налогового периода. Суммы авансовых платежей исчисляются по истечении каждого отчетного периода в размере $^1/_4$ произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки. При этом НК РФ предоставляется представительным (законодательным) органам власти субъектов РФ право не предусматривать в законе для отдельных категорий налогоплательщиков исчисление и уплату авансовых платежей по налогу в течение налогового периода.

В том случае, если регистрация транспортного средства или снятие его с регистрации (снятие с учета, исключение из государственного судового реестра и т.д.) была осуществлена в течение налогового периода, исчисление суммы налога производится с учетом соответствующего коэффициента. Он определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде. При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимается за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с

регистрации в этих органах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, в течение 10 дней после их регистрации или снятия с регистрации.

Эти органы обязаны также сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения обо всех транспортных средствах, а также лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, по состоянию на 31 декабря истекшего календарного года, до 1-го февраля текущего календарного года, а также обо всех связанных с ними изменениях, произошедших за предыдущий календарный год.

Порядок и *сроки уплаты налога,* как уже отмечалось, установлены законами соответствующих субъектов РФ. Уплата налога и авансовых платежей по нему производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств.

Согласно законодательству налогоплательщики-организации обязаны представить в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию в соответствии со сроком, установленным законом субъекта РФ. Налоговая декларация представляется не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Если для указанных налогоплательщиков установлены авансовые платежи по налогу, то они по истечении каждого отчетного периода должны представлять в налоговый орган по месту Нахождения транспортных средств налоговый расчет по авансовым платежам. Указанные расчеты должны представляться налогоплательщиками в течение налогового периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, должны представлять налоговые декларации и соответствующие расчеты в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Налогоплательщику—физическому лицу налоговым органом в срок не позднее 1 июня года налогового периода должно быть вручено налоговое уведомление о подлежащей уплате сумме налога. При этом для него не предусмотрена уплата авансовых платежей по транспортному налогу.

Контрольные вопросы

1. Какие налоги заменил транспортный налог?
2. Какие права предоставлены законодательным (представительным) органам субъектов РФ при установлении налога?
3. Кто является плательщиком данного налога?
4. Что является объектом обложения транспортным налогом?
5. Как определяется налоговая база по налогу?
6. Каковы ставки транспортного налога? Кто их устанавливает?
7. В каком порядке исчисляется и уплачивается налог?

РАЗДЕЛ 6. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ

ГЛАВА 34. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

34.1. Плательщики налога, объект обложения, налоговая база

Налог на имущество физических лиц установлен в Российской Федерации с 1992 г. в качестве местного налога. Это один из немногих налогов, правовая основа которого была заложена на заре формирования налоговой системы России и с тех пор не претерпела принципиальных поправок, за исключением, пожалуй, ставок налога. Налог на имущество физических лиц — единственный в российской налоговой системе, исчисление и сбор которого регулируются не НК РФ, а Федеральным законом от 09.12.1991 № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц». В связи с этим муниципальным органам предоставлены не очень большие права по установлению элементов данного налога. В частности, они могут устанавливать конкретные ставки налога, но в пределах определенного федеральным законом диапазона. Им предоставлено также право предоставлять дополнительные, сверх установленных федеральным законодательством, льготы по данному налогу.

Плательщиками налога на имущество физических лиц в соответствии с федеральным законодательством являются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства, т.е. физические лица, имеющие на территории РФ в собственности следующее имущество: жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и другие строения, помещения и сооружения.

Объектом обложения указанным налогом является перечисленное выше имущество, находящееся в собственности физических лиц. *Налоговая база* представляет собой суммарную инвентаризационную стоимость указанного имущества. Физические лица, имеющие в собственности легковые автомобили, мотоциклы, мотороллеры, грузовые автомобили и тракторы, а также самоходные машины и механизмы на пневмоходу, не платят налог на имущество, поскольку они являются плательщиками транспортного налога.

34.2. Налоговые ставки

Налог на имущество уплачивается ежегодно по ставке, устанавливаемой представительными органами власти местного самоуправления в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости, в пределах следующих установленных федеральным законодательством размеров (табл. 34.1).

Таблица 34.1. Ставки налога на строения, помещения и сооружения

Стоимость имущества, тыс. руб.	Ставка налога, %
До 300	До 0,1
От 300 до 500	От 0,1 до 0,3
Свыше 500	От 0,3 до 2,0

34.3. Льготы по налогу

Федеральным законодательством установлены *льготы* по налогу на имущество физических лиц, обязательные для применения на всей территории РФ, для достаточно широкого перечня категорий налогоплательщиков.

В частности, от уплаты налога освобождаются Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, лица, награжденные орденом Славы трех степеней, участники Гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан.

Не взимается налог с инвалидов I и II групп, а также инвалидов с детства.

Граждане, подвергшиеся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, переселившиеся с территорий Украины, Республики Беларусь и других государств на территорию РФ для постоянного проживания, независимо от того, являются ли они гражданами Российской Федерации, в соответствии с международными договорами также освобождены от уплаты данного налога.

Не должны платить налог и граждане, ставшие инвалидами, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча. Освобождены от уплаты налога также лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах.

Не являются плательщиками налога на имущество члены семей военнослужащих, потерявших кормильца, военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по

достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более.

К категории лиц, освобожденных от уплаты налога, относятся и лица, пострадавшие от радиационных воздействий. В эту категорию, в частности, включены лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь или ставшие инвалидами вследствие радиационных аварий и их последствий на других (кроме Чернобыльской АЭС) атомных объектах гражданского или военного назначения в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок. Льгота предоставляется также лицам, выполнявших в составе экипажей воздушных судов и их служебных пассажиров в период с 1958 по 1990 г. полеты с целью радиационной разведки с момента ядерного выброса (взрыва) при испытаниях ядерного оружия, ликвидации последствий ядерных и радиационных аварий на объектах гражданского и военного назначения.

Полное освобождение от уплаты налога согласно федеральному законодательству получили пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном российским пенсионным законодательством.

Не взимается налог на имущество с физических лиц, уволенных с военной службы или призывавшихся на военные сборы, выполнявших интернациональный долг в Афганистане или других странах, где велись боевые действия.

Кроме того, освобождены от уплаты налога родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Льгота в форме полного освобождения от уплаты налога установлена также для деятелей культуры, искусства и народных мастеров. При этом данная льгота применима только к принадлежащим им на праве собственности специально оборудованным сооружениям, строениям, помещениям (включая жилье), используемым исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий. С жилой площади, используемой указанными лицами для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек и других организаций культуры (на период такого их использования), налог также не взимается.

Освобождены от налогообложения расположенные на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан жилые строения жилой площадью до 50 $м^2$ и хозяйственные строения и сооружения общей площадью до 50 $м^2$.

Одновременно с этим в соответствии с федеральным законодательством органы государственной законодательной (представительной) власти автономной области, автономных округов и муниципальных образований имеют право уменьшать размеры ставок и устанавливать дополнительные льготы по налогам как для категории плательщиков, так и для отдельных плательщиков.

Если в течение года у налогоплательщиков возникает право на льготу по налогу, то они освобождаются от указанных платежей начиная с того месяца, в котором возникло право на льготу. При утрате в течение года права на льготу обложение указанными налогами производится начиная с месяца, следующего за утратой этого права. Граждане, имеющие право на льготы, должны подтвердить его необходимыми документами.

34.4. Порядок исчисления и уплаты налога

Налог на имущество физических лиц в отличие от большинства действующих в России налогов *исчисляется не самим налогоплательщиком, а налоговым органом* по месту нахождения объектов налогообложения. При этом налоговый орган обязан выписать *платежное извещение* и вручить его плательщику налога. В том случае, когда физическое лицо не проживает по месту нахождения строения, помещения, сооружения, платежное извещение на уплату исчисленного налога должно быть направлено в налоговый орган по месту жительства физического лица для взыскания налога. Налоговые органы, исчислившие налог, обязаны вручить гражданам платежные извещения на уплату указанного налога не позднее 1 августа.

Важно подчеркнуть, что за строения, помещения, сооружения налог должен уплачиваться независимо от того, эксплуатируется это имущество или нет.

Уплата налогов производится равными долями в два срока: не позднее 15 сентября и 15 ноября. По желанию плательщика налог может быть уплачен в полной сумме по первому сроку уплаты, т.е. не позднее 15 сентября.

Если граждане не были своевременно привлечены к уплате налогов, исчисление им налогов может быть произведено не более чем за три предшествующих года. За такой же период налоговое законодательство допускает пересмотр неправильно произведенного обложения. В этих случаях дополнительные суммы налогов с имущества уплачиваются в следующие сроки:

суммы, дополнительно причитающиеся за текущий год, — равными долями в остающиеся до конца года сроки, но с тем, чтобы на уплату соответствующей суммы было не менее 30 дней;

суммы, начисленные на текущий год по

истечении всех сроков уплаты или за предшествующие годы, — равными долями в два срока: через месяц после начисления сумм (после вручения извещения) и через месяц после первого срока уплаты.

По желанию плательщика налог может быть уплачен в полной сумме по первому сроку уплаты, т.е. через месяц после начисления сумм и вручения платежного извещения. Такие же сроки устанавливаются и при перерасчете платежей и доначислении сумм за текущий год в связи с неправильным определением стоимости строения, помещения или сооружения, неправильным применением ставок налога и по другим причинам.

Налоговое законодательство допускает, что начисленные ранее суммы налога могут быть снижены или отменены в связи с возникновением права на льготы, утратой права собственности и по другим причинам. В таких случаях при понижении исчисленных на текущий год сумм в связи с пересмотром обложения или возникновением у плательщика права на льготу с начала года суммы налога, подлежащие снижению, исключаются равными Долями по всем срокам уплаты. Если сумма налога по истекшим ко дню снижения налоговой суммы срокам полностью уплачена, то приходящиеся на эти сроки сложенные суммы исключаются из суммы, уплачиваемой к очередному сроку уплаты. Пеня, уплаченная по этим срокам, уменьшается на ту же долю, на которую Уменьшена первоначальная сумма платежа, а излишне уплаченная пеня засчитывается в погашение платежа по очередному сроку.

Если ко времени понижения первоначально исчисленных сумм налога все сроки уплаты истекли и налог полностью уплачен, то сумма переплаты должна быть возвращена плательщику, а при наличии за плательщиком недоимки по другим налоговым платежам переплата должна быть зачислена по заявлению плательщика в погашение этой недоимки.

Пересмотр неправильно исчисленных налогов за прошлые годы производится не более чем за три предыдущих года в таком же порядке.

За просрочку платежей налогов гражданами начисляется пеня в размере Узда ставки рефинансирования Банка России с суммы недоимки за каждый день просрочки.

Сведения, необходимые для исчисления налога, в налоговые органы обязаны бесплатно представлять органы коммунального хозяйства, осуществляющие оценку строений, помещений и сооружений, а также страховые, нотариальные и другие органы в сроки, установленные налоговыми органами.

За непредставление данных, необходимых для исчисления налоговых платежей, на должностных лиц этих организаций в соответствии с федеральным законодательством налагается штраф в размере пятикратной установленной законом минимальной месячной оплаты труда.

При смене собственника налог исчисляется и уплачивается в следующем порядке. Налог должен исчисляться и предъявляться к уплате первоначальному владельцу с 1 января текущего года до начала того месяца, в котором он утратил право собственности на указанное имущество. Каждому новому собственнику налог должен быть предъявлен с момента вступления в право собственности на строение, помещение или сооружение до момента его отчуждения.

Если налогоплательщики, имеющие строения, помещения и сооружения, на протяжении года возвели на месте нахождения этих строений, помещений и сооружений новые постройки (гаражи, сараи и др.) или произвели пристройки, надстройки к основным строениям, то за такие постройки, пристройки и надстройки налог взимается с начала года, следующего за их возведением.

В случае уничтожения, полного разрушения строения, помещения, сооружения или транспортного средства взимание налога прекращается начиная с месяца, в котором они были уничтожены или разрушены. За строения, помещения и сооружения, не имеющие собственника или собственник которых неизвестен или взятые налоговыми органами на учет как бесхозные, налог не должен взиматься.

За строения, помещения и сооружения, находящиеся в общей *совместной собственности нескольких собственников без определения* долей, налог уплачивается одним из указанных собственников по соглашению между ними. В случае несогласованности налог уплачивается каждым из собственников в равных долях.

Налоги на имущество физических лиц *зачисляются в местный бюджет* по месту нахождения объекта обложения.

Контрольные вопросы

1. Каковы права местных органов власти в области установления и взимания налога на имущество физических лиц?
2. Кто является плательщиком налога на имущество физических лиц?
3. Каковы особенности исчисления и уплаты налога на имущество физических лиц?
4. Какие льготы существуют по налогу на имущество физических лиц?
5. Каковы сроки уплаты налога на имущество физических лиц?

ГЛАВА 35. ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ

35.1. Необходимость введения налога, его роль и значение

Указанный налог в форме платы за землю был введен в российскую налоговую систему Законом РФ от 11.10.1991 № 1738-1 «О плате за землю» (далее — Закон о плате за землю). Этим Законом впервые в новейшей российской истории устанавливалось, что использование земли в России является платным.

Целью введения платы за землю являются стимулирование рационального использования, охраны и освоения земель и повышения плодородия почв, выравнивание социально-экономических условий хозяйствования на землях разного качества, обеспечение развития инфраструктуры в населенных пунктах, а также формирование специальных фондов финансирования указанных мероприятий.

С самого начала его введения земельный налог занял особое место в российской налоговой системе. Несмотря на сравнительно невысокую долю в общем объеме налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ, данный налог выступал в качестве важного собственного источника формирования финансовой базы муниципальных органов. Достаточно сказать, что поступления этого налога за 2007 г. составили около 70 млрд руб.

Одновременно с этим почти 20-летняя практика функционирования данного налога показала и его слабые стороны. В первую очередь налог не побуждал к применению более эффективных методов землепользования, так как его ставки не зависели от потенциальной доходности земельных участков и не учитывали их реальной стоимости. При этом установленная дифференциация ставок налога в зависимости от характера использования земли (в основном сельскохозяйственного и несельскохозяйственного использования) не в полной мере отражала различие в местонахождении и плодородии земель даже в пределах одного и того же региона.

Не случайно поэтому, начиная с 1995 г. ежегодно на федеральном уровне проводилась индексация ставок земельного налога.

В условиях установления ставок налога вне зависимости от экономической оценки земли и реальной стоимости земельных участков налоговое бремя по данному налогу распределилось неравномерно и в определенной мере несправедливо. В частности, налоговая нагрузка на земли сельскохозяйственного назначения оказалась выше, чем на земли городов, поселков и находящиеся вне населенных пунктов земли промышленности. Налогообложение земель в крупных городах осуществлялось менее интенсивно, чем земель малых городов и поселков.

Одновременно с этим, хотя налог и считался местным, основной перечень льгот был установлен федеральным законодательством, что серьезно снижало роль муниципальных органов в формировании налоговой базы и стимулировании экономических процессов на соответствующей территории.

Необходимость реформирования действующего с 1992 г. земельного налога обусловлена также тем, что значительная часть норм Закона о плате за землю устарела и требует переработки.

Данный закон не учитывает ряд важнейших положений части первой НК РФ и вступившего в действие ЗК РФ. В частности, согласно НК РФ данный налог, будучи местным, должен вводиться в действие решениями муниципальных образований. Фактически же он был установлен федеральным законом и действовал на всей территории РФ. Как уже отмечалось, практически все льготы по налогу были установлены федеральным законодательством, что недопустимо в отношении местного налога. В части ЗК РФ основное несоответствие состояло в том, что установленные в нем категории земель никак не корреспондировались с установленными в Законе о плате за землю.

Все это потребовало принципиально иных подходов в формировании земельного налогообложения, основанных на общественных представлениях о ценностях земельных участков и на использовании рыночных подходов к оценке стоимости земли.

В соответствии с гл. 31 НК РФ земельный налог устанавливается, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с положениями НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (в Москве и Санкт-Петербурге — законами этих субъектов РФ). После введения налога в действие он становится обязательным к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

35.2. Плательщики налога, объект обложения

Плательщиками земельного налога являются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного или бессрочного пользования или же на праве пожизненного наследуемою владения.

Соответственно не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в части тех земельных участков, которые находятся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданы им по договору аренды.

Исходя из названия налога видно, что объектом налогообложения являются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, а также городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, на территории которых введен данный налог.

Одновременно НК РФ установлен закрытый перечень земельных участков, которые не могут быть объектом налогообложения. В частности, это земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с российским законодательством. К ним относятся земельные участки, занятые особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, а также объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия.

Ограниченные в обороте в соответствии с законодательством земельные участки, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд, также не могут быть объектом налогообложения.

Налоговый кодекс РФ не признает в качестве объектов налогообложения земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством, в пределах лесного фонда, а также занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда.

35.3. Налоговая база, налоговый период

Налоговая база по земельному налогу определяется как установленная российским законодательством кадастровая стоимость земельных участков, признанных объектом налогообложения. Эта стоимость рассчитывается в отношении каждого земельного участка по состоянию на начало года, являющегося налоговым периодом. Если земельный участок находится на территории нескольких муниципальных образований, то налоговая база определяется по каждому муниципальному образованию. При этом налоговая база в отношении доли земельного участка, расположенного в границах соответствующего муниципального образования, представляет долю кадастровой стоимости всего земельного участка, пропорциональную указанной доле земельного участка.

В случае если право собственности, постоянного пользования или пожизненного наследования имеют несколько лиц, налоговая база должна определяться отдельно в отношении долей каждого лица в праве общей собственности на земельный участок. Такой же порядок определения налоговой базы применяется в том случае, когда на один участок земли установлены различные налоговые ставки.

Налогоплательщики-организации обязаны определять налоговую базу самостоятельно на основе сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного пользования.

Налогоплательщики — физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, должны также определять налоговую базу самостоятельно по земельным участкам, используемым ими в предпринимательской деятельности. Определение налоговой базы производится ими на основе сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности, праве постоянного или бессрочного пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Для каждого налогоплательщика, являющегося физическим лицом, налоговая база должна определяться налоговыми органами на основе сведений, полученных от следующих органов:

1) осуществляющих ведение государственного земельного кадастра;

2) осуществляющих регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним;

3) муниципальных образований.

Для отдельных категорий налогоплательщиков НК РФ предусмотрено уменьшение налоговой базы на не облагаемую налогом сумму в размере 10 тыс. руб. на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования и городов Москвы и Санкт-Петербурга. В частности, право на такой вычет имеют Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, полные кавалеры ордена Славы, ветераны и инвалиды Великой Отечественной войны, а также ветераны и инвалиды боевых действий. Право на вычеты получили также инвалиды, имеющие III степень ограничения способности к трудовой деятельности, лица, которые имеют I и II группы инвалидности, а также инвалиды с детства.

Физические лица, подвергшиеся воздействию радиации вследствие катастроф, аварий и ядерных испытаний и имеющие в связи с этим право на получение социальной поддержки в соответствии с федеральным законодательством, также могут уменьшать налоговую базу на 10 тыс. руб.

Подобное право предоставлено также физическим лицам, принимавшим непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах, а также физические лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь или ставшие инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок.

Уменьшение налоговой базы на не облагаемую

налогом сумму производится на основе документов, которые подтверждают право на уменьшение налоговой базы. Эти документы должны быть представлены налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения земельного участка.

В том случае, когда размер не облагаемой налогом суммы превышает размер налоговой базы, налоговая база принимается равной нулю.

Налоговым кодексом РФ установлены определенные особенности определения налоговой базы по земельным участкам, находящимся в общей собственности. В этом случае налоговая база должна определяться для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности. Налоговая база по земельным участкам, находящимся в общей совместной собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков — собственников данного земельного участка в равных долях.

Налоговым периодом по земельному налогу установлен календарный год. Отчетным периодом для налогоплательщиков — организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, является квартал. При этом НК РФ предоставлено право представительных органов муниципальных образований и законодательных органов городов Москвы и Санкт-Петербурга не устанавливать отчетный период.

35.4. Налоговые ставки

Налоговые ставки по налогу устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, а также законами городов Москвы и Санкт-Петербурга. Ставки не могут превышать установленных НК РФ пределов.

По земельным участкам, отнесенным к землям сельскохозяйственного назначения или землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства, ставка налога не может быть более 0,3%.

По землям, занятым жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса или приобретенным (предоставленным) для жилищного строительства, также установлена предельная ставка 0,3%. Такая же предельная ставка установлена НК РФ в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) физическим лицам для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства. Для прочих земельных участков ставка земельного налога не может превышать 1,5%.

При утверждении конкретных ставок земельного налога представительные органы муниципальных образований и законодательные органы городов Москвы и Санкт-Петербурга имеют право устанавливать дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий земель или разрешенного к использованию земельного участка.

35.5. Налоговые льготы

Как уже отмечалось, земельный налог является местным, поэтому при его введении представительные органы муниципальных образований, а также законодательные органы городов Москвы и Санкт-Петербурга могут устанавливать *налоговые льготы,* а также основания и порядок их применения. Кроме того, им предоставлено право устанавливать для отдельных категорий налогоплательщиков размер не облагаемой налогом суммы.

Одновременно с этим федеральным законодательством установлен ограниченный перечень налоговых льгот по земельному налогу, обязательный на всей территории РФ.

Согласно НК РФ от налогообложения освобождаются организации и учреждения уголовно-исполнительной системы в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций.

Не должны платить данный налог и организации в части земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования.

Религиозные организации не платят земельный налог с принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения.

Льгота по обложению земельным налогом предоставлена также общероссийским общественным организациям инвалидов, включая союзы общественных организаций инвалидов, при условии, что среди их членов инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%. Льгота распространяется исключительно на те земельные участки, которые используются ими для осуществления уставной деятельности.

Организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общероссийских общественных организаций инвалидов, также имеют право на льготу по налогу при соблюдении двух следующих условий. Среднесписочная численность инвалидов среди их работников должна составлять не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%. Данная льгота действительна только по земельным участкам, используемым данными организациями

для производства или реализации товаров, работ и (или) услуг. Указанное положение не распространяется на производство и реализацию подакцизных товаров, минерального сырья и других полезных ископаемых, а также иных товаров по утверждаемому Правительством РФ по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов перечню.

Учреждения, единственными собственниками имущества которых являются общероссийские общественные организации инвалидов, также не должны платить земельный налог в части земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и других целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям.

Льгота по налогу установлена и для организаций народных художественных промыслов в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов.

Физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, а также общины таких народов также не должны платить земельный налог в части земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов.

В течение пяти лет с момента возникновения права собственности на земельный участок освобождаются от налога организации — резиденты особой экономической зоны. Но данное положение распространяется исключительно на земельные участки, расположенные на территории такой зоны.

Налоговым кодексом РФ установлен особый порядок применения налоговых льгот в случае возникновения или прекращения у налогоплательщиков в течение налогового или отчетного периода права на налоговую льготу. В этом случае исчисление суммы налога или суммы авансового платежа по налогу по земельному участку, по которому предоставляется право на льготу, производится с учетом соответствующего коэффициента. Данный коэффициент определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, к числу календарных месяцев в налоговом или отчетном периоде. При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимаются за полный месяц.

35.6. Порядок исчисления и уплаты налога

Налоговым кодексом РФ установлен следующий *порядок исчисления налога* и авансовых платежей по налогу: сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

При этом налогоплательщики-организации обязаны исчислить сумму налога или же сумму авансовых платежей по налогу самостоятельно. Налогоплательщики — физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, также должны самостоятельно исчислять сумму налога или сумму авансовых платежей в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности. Что касается налогоплательщиков, являющихся физическими лицами, то сумма налога или сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется налоговыми органами.

Представительным органам муниципальных образований и законодательным органам власти городов Москвы и Санкт-Петербурга предоставлено право предусматривать уплату в течение налогового периода не более двух авансовых платежей по налогу для налогоплательщиков, являющихся физическими лицами и уплачивающих налог на основе налогового уведомления.

Сумма авансового платежа по налогу, подлежащая уплате налогоплательщиком — физическим лицом, уплачивающим налог на основе налогового уведомления, исчисляется как произведение соответствующей налоговой базы и установленной представительными органами муниципальных образований и законами городов Москвы и Санкт-Петербурга доли налоговой ставки. При этом размер этой доли не должен превышать $^1/_2$ установленной налоговой ставки в случае установления одного авансового платежа и $^1/_3$ данной налоговой ставки в случае установления двух авансовых платежей.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между исчисленной суммой налога и ссуммами уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей по налогу.

Налогоплательщики, в отношении которых отчетный период определен как квартал, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении перового, второго и третьего кварталов текущего налогового периода как $^1/_4$ соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Особый порядок исчисления земельного налога установлен при возникновении или прекращении у налогоплательщика в течение налогового или

отчетного периода права собственности, постоянного пользования или пожизненно наследуемого владения на земельный участок. В этом случае исчисление суммы налога или суммы авансового платежа по налогу в отношении данного земельного участка должно производиться с учетом соответствующего коэффициента. Указанный коэффициент определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился у налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом или отчетном периоде.

В том случае, если возникновение или прекращение указанных прав произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, за полный месяц принимается месяц возникновения указанных прав. Если возникновение или прекращение указанных прав произошло после 15-го числа соответствующего месяца, то в этом случае за полный месяц принимается месяц прекращения указанных прав.

По земельному участку или его доле, перешедшим по наследству к физическому лицу, налог исчисляется начиная с месяца открытия наследства. Налоговый кодекс РФ предоставил право представительным органам муниципальных образований и законодательным органам городов Москвы и Санкт-Петербурга при установлении налога разрешать отдельным категориям налогоплательщиков не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Органы, осуществляющие регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, обязаны сообщать о расположении на подведомственной им территории земельных участков и их владельцах в течение 10 дней после их регистрации.

Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, и органы муниципальных образований обязаны ежегодно до 1-го февраля года, являющегося налоговым периодом, сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения, по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. Указанные сведения представляются соответствующими органами по утвержденным Минфином России формам.

По результатам проведения государственной кадастровой оценки земель кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января календарного года подлежит доведению до сведения всех налогоплательщиков не позднее 1 марта этого года. Порядок доведения определяется Правительством РФ.

По земельным участкам, приобретенным в собственность физическими и юридическими лицами для осуществления на них жилищного строительства (за исключением индивидуального жилищного строительства), исчисление суммы налога и суммы авансовых платежей по налогу производится с учетом коэффициента 2 в течение трехлетнего срока строительства начиная с даты государственной регистрации прав на данный земельный участок вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В случае завершения такого строительства и регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения указанного трехлетнего срока сумма налога, уплаченного в течение периода и строительства сверх суммы налога, исчисленной с учетом коэффициента 1, признается суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачету или возврату налогоплательщику в общеустановленном порядке.

В случае превышения установленного трехлетнего срока исчисление суммы налога или суммы авансовых платежей по налогу должно производиться с учетом коэффициента 4 в течение периода и строительства, превышающего трехлетний срок, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Особый порядок исчисления налога предусмотрен в части земельных участков, приобретенных или предоставленных в собственность физическими лицами для индивидуального жилищного строительства. По этим земельным участкам исчисление суммы налога или суммы авансовых платежей по налогу производится с учетом коэффициента 2 в течение периода строительства, превышающего 10-летний срок, начиная с даты государственной регистрации прав на данный земельный участок вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу определяются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и законами городов Москвы и Санкт-Петербурга при установлении налога на соответствующей территории. При этом срок уплаты налога и авансовых платежей по налогу для налогоплательщиков — организаций или физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, не может быть установлен ранее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В течение налогового периода налогоплательщики обязаны уплачивать авансовые платежи по налогу, если они установлены на соответствующей территории и для соответствующих категорий плательщиков. По истечении этого периода налогоплательщики обязаны уплачивать оставшуюся сумму налога.

Налог и авансовые платежи по налогу должны уплачиваться в бюджет по месту нахождения соответствующих земельных участков.

Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, уплачивают налог и авансовые платежи по нему на основе налогового уведомления, полученного от налоговых органов. Налогоплательщики — организации или физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, по истечении налогового периода обязаны представлять в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговую декларацию по налогу по утвержденной Минфином России форме.

Эти налогоплательщики, уплачивающие в течение налогового периода авансовые платежи по налогу, по истечении отчетного периода должны представлять в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговый расчет по авансовым платежам по налогу по утвержденной Минфином России форме. Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, должны представлять налоговые декларации и соответствующие расчеты в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков. При этом налоговые декларации должны представляться по тем земельным участкам, которые используются данными налогоплательщиками в предпринимательской деятельности на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Налоговые декларации по налогу должны быть представлены налогоплательщиками не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом, а расчеты сумм по авансовым платежам по налогу — не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Контрольные вопросы

1. Каковы причины введения в Российской Федерации принципиально нового земельного налога?
2. Кто является плательщиком земельного налога?
3. Что является объектом обложения земельным налогом?
4. Какие существуют ставки земельного налога? Кто их устанавливает?
5. Какие существуют льготы по земельному налогу? Кто их устанавливает?
6. Каковы права органов власти муниципальных образований по установлению льгот по земельному налогу?
7. Каков порядок исчисления и уплаты земельного налога?

Характерной особенностью налоговой системы России является наличие специальных налоговых режимов, представляющих собой особый, установленный НК РФ порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени и применяемый в оговоренных кодексом случаях.

Налоговым кодексом РФ предусмотрены четыре налоговых режима, два из которых нацелены на создание более благоприятных экономических и финансовых условий функционирования организаций, относящихся к сфере малого предпринимательства, а также индивидуальных предпринимателей.

Действовавшие еще до принятия НК РФ единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности и упрощенная система налогообложения с принятием двух новых, соответствующих глав НК РФ стали функционировать с 2003 г. в обновленной редакции в виде специальных налоговых режимов.

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

В перечень специальных налоговых режимов входит также система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (СРП). Введение подобного режима связано с необходимостью учета особых условий добычи полезных ископаемых при выполнении соглашений о разделе продукции.

ГЛАВА 36. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

К моменту завершения формирования в 2002 г. системы специальных налоговых режимов для представителей малого бизнеса (с принятием двух глав НК РФ — 26^2 и 26^3) на территории РФ было официально зарегистрировано около 850 тыс. предприятий, подпадающих под определение малого предпринимательства. Кроме того, к этому времени в России работали более 4 млн индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица. Таким образом, в сферу налогообложения малого бизнеса подпадало около 5 млн налогоплательщиков. В то же время, по оценке Госстата России, около 30% представителей этого бизнеса занимались предпринимательской деятельностью, не представляя никаких данных о своей деятельности в налоговые и статистические органы, 25—30% представляли «нулевые» балансы и 3—5% зарегистрировавших свою деятельность не вставали на учет в налоговых органах. При этом сфера малого бизнеса не играла к тому времени существенной роли в формировании доходов бюджетов всех уровней. В бюджетную систему РФ от деятельности указанных предпринимателей поступало менее 1% общей суммы доходов консолидированного бюджета.

Учет особенностей деятельности малого бизнеса в виде отдельных законов был сформирован в Российской Федерации только спустя несколько лет после создания налоговой системы страны. Первая форма налогообложения, которая была введена в действие с 1 января 1996 г. принятием Федерального закона от 29.12.1995 № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности», не получила в Российской Федерации достаточного развития: ее применяли к концу 2002 г. всего лишь около 50 тыс. организаций и чуть более 100 тыс. индивидуальных предпринимателей.

Это обусловлено в первую очередь тем, что переход на упрощенную систему налогообложения был связан с достаточно жесткими ограничениями для предприятий по численности работающих (до 15 человек) и по совокупному годовому объему валовой выручки (до 10 млн руб.). Кроме того, у перешедших на упрощенную систему налогообложения организаций осложнялись финансовые отношения с покупателями их продукции, поскольку при реализации продукции через оптовую сеть покупателям-оптовикам не осуществлялось возмещение «входного» НДС. Поэтому упрощенная система налогообложения нашла применение в основном в сфере розничной торговли и оказания услуг за наличный расчет.

Вторая форма налогообложения малого бизнеса была введена в Российской Федерации в 1999 г. с принятием Федерального закона от 31.07.1998 № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности». При ее введении преследовалась цель заставить платить налоги и вывести из теневой сферы сложно поддающийся учету налично-денежный оборот субъектов малого бизнеса, занимающихся такими видами деятельности, как розничная торговля, оказание бытовых, автотранспортных услуг и ряд других.

Как было сказано выше, упрощенная система налогообложения, учета и отчетности не обеспечивала в должной мере решение задачи наиболее полного учета объектов обложения индивидуальных предпринимателей и малых предприятий. Это было связано с особенностями их деятельности (работа с наличными деньгами без кассовых аппаратов и др.), которые не позволяли

налоговым органам осуществлять контроль в необходимой степени, вследствие чего не были ликвидированы условия для ухода от уплаты налогов и развития теневого бизнеса. В связи с этим и было принято решение о введении особого режима налогообложения отдельных организаций и предпринимателей путем установления вмененного дохода. Это решение, таким образом, имело целью увеличение налоговых поступлений в бюджетную систему страны. Механизмы, заложенные в федеральном законе, впервые затронули налогообложением слабо контролируемый другими налогами налично-денежный оборот, в рамках которого, по различным оценкам, реализовывалось в то время от 30 до 80% отражаемых в отчетах товаров и услуг предприятий малого и среднего бизнеса.

Одновременно введение системы налогообложения по методу вмененного дохода преследовало и другую не менее важную цель — упрощение процедур расчета и сбора налогов. Эта система в решающей степени упрощала для субъектов малого предпринимательства процесс ведения бухгалтерского учета и отчетности, а также налогового учета.

Принципиальным отличием особого режима налогообложения с помощью налога на вмененный доход является то, что база налогообложения по каждому налогоплательщику и объекту обложения определяется не по их отчетности, а на основе определенной расчетным путем доходности различных видов бизнеса в соответствующих местных и других условиях. При этом расчет потенциального дохода привязан к исчерпывающему перечню формальных и легко проверяемых, в первую очередь физических показателей деятельности отдельных категорий налогоплательщиков.

Весьма важно подчеркнуть, что с переводом отдельных категорий организаций и индивидуальных предпринимателей на единый налог в значительной степени снижается их зависимость от субъективизма налоговых органов, чему в немалой степени способствуют процесс и условия определения вмененного дохода, не зависящие от мнения тех или иных должностных лиц.

Введение единого налога на вмененный доход позволило также более полно определять налоговые поступления при утверждении бюджетов разных уровней на очередной финансовый год. Вместе с тем для законопослушных налогоплательщиков эта форма налогообложения создает дополнительные стимулы по развитию производства и увеличению объемов реализации, поскольку размер единого налога в основном определяется не по отчету, а по косвенным натуральным показателям, характеризующим условия осуществления хозяйственной деятельности.

В отличие от упрощенной системы единый налог с момента его введения является обязательным для налогоплательщиков, занимающихся определенными видами деятельности. Единый налог на вмененный доход к моменту введения его во всех регионах России уплачивали около 150 тыс. организаций и 1,3 млн индивидуальных предпринимателей. С введением и уплатой этого налога также возник ряд проблем. Во многих субъектах РФ показатели базовой доходности, оказывающие влияние на величину налога, были установлены для организаций в заниженных размерах, что не обеспечивало компенсацию уплачиваемых ими налогов при общей системе налогообложения. В силу ряда обстоятельств, в том числе лоббирования и отдельных просчетов, устанавливаемый размер базовой доходности зачастую не был экономически обоснован. В результате показатели базовой доходности по одним и тем же видам деятельности в различных регионах существенно разнились. Так, размер базовой доходности на одну торговую точку составлял в 2002 г. в Тамбовской области 30,2 тыс. руб., а в Нижегородской — 1680 тыс. руб. Это связано также с тем, что на федеральном уровне не была разработана и законодательно утверждена единая методология оценки деятельности малого бизнеса.

Естественно, что налоговую систему, в которой действует особый режим налогообложения, когда размер налоговой базы устанавливается государством, а не на основе фактических результатов финансовой деятельности налогоплательщика, нельзя назвать идеальной. Существовать подобные режимы могут только лишь в определенной финансовой ситуации. Поэтому по мере дальнейшего развития и подъема экономики этот налог должен постепенно «отмереть».

Сфера малого бизнеса, безусловно, нуждается в определенной поддержке государства, и до 2002 г. такая поддержка оказывалась через предоставление налоговой льготы для отдельных категорий малых предприятий по налогу на прибыль организаций. В эту категорию входили организации, осуществляющие производство и переработку сельскохозяйственной продукции, производство продовольственных товаров, товаров народного потребления, строительных материалов, медицинской техники, лекарственных средств и изделий медицинского назначения, строительство объектов жилищного, производственного, социального и природоохранного назначения.

В первые два года работы эти организации освобождались от уплаты налога на прибыль при условии, если выручка от указанных видов деятельности превышает 70% общей суммы

выручки от реализации продукции, работ и (или) услуг. В третий и четвертый год работы они уплачивали налог в размере соответственно 25 и 50% действующей ставки налога на прибыль, если выручка от указанных видов деятельности составляла свыше 90% общей суммы выручки от реализации продукции, работ и (или) услуг.

Практика применения указанной льготы показала, что предприятия малого бизнеса, наращивая объемы производства и соответственно прибыли в льготный период, после снижения размеров льгот или прекращения их действия значительно снижали объемы производства, увеличивали его издержки, что, естественно, приводило к снижению размера прибыли и уплачиваемых в бюджет налогов.

По истечении срока действия льготы малые предприятия, как правило, сворачивали свою деятельность, регистрировались как новые аналогичные предприятия, в которые переводились все активы, и созданные таким образом предприятия вновь начинали пользоваться четырехлетней льготой по налогу на прибыль.

Неэффективность льгот по налогу на прибыль по малым предприятиям в значительной мере была вызвана тем, что организации в соответствии с законом не обязаны были вести учет полученных от этой льготы средств. Также законом не было определено, на какие цели могут направляться средства, высвобождающиеся в связи с предоставлением налоговой льготы.

В результате указанные средства нередко расходовались на цели, не связанные с повышением эффективности производства и созданием новых рабочих мест. С принятием гл. 25 части второй НК РФ эта льгота, как и все другие льготы по налогу на прибыль организаций, упразднена.

Очевидна необходимость разработки для малого предпринимательства особой системы налогообложения, которая учитывала бы особенности функционирования этого сектора экономики. Указанная система должна строиться (и в большинстве стран фактически строится) исходя из определенных критериев, важнейшие из которых мы перечислим.

Во-первых, действующий для любой налоговой системы принцип определенности налогообложения в налогообложении малого бизнеса должен быть доведен до совершенства. Это означает, что данное законодательство обязано быть простым и понятным не только специалистам, но и любому предпринимателю, не имеющему специального образования и подготовки. Поэтому нельзя допускать, чтобы в законе по налогообложению малого бизнеса имели место отсылочные нормы не только к другим законам и подзаконным актам, но и к другим главам НК РФ. Он не должен также предусматривать издание дополнительных нормативных документов.

Во-вторых, налогообложение малого бизнеса должно предусматривать замену для этих организаций максимально возможного числа действующих в стране налогов и сборов одним налогом. Естественно, что идеальная система налогообложения малого бизнеса предполагает наличие всего одного налога, но построить такую систему довольно сложно. Это связано, в частности, со спецификой отдельных видов деятельности организаций. Например, организации, занимающиеся экспортом или импортом продукции, не могут быть освобождены от уплаты соответствующей таможенной пошлины, при реализации подакцизных товаров малые предприятия должны уплачивать акцизы и т.д.

В-третьих, систему бухгалтерского учета и отчетности для малого предпринимательства нужно максимально упростить, одновременно позволяя осуществлять необходимый налоговый контроль за формированием налоговой базы и полнотой уплаты соответствующих налогов. При этом ведение соответствующего учета и отчетности не должно превращаться для малого предприятия в своего рода дополнительный вид деятельности, а проводимые налоговыми органами проверки не должны отнимать много времени ни у проверяемых, ни у проверяющих.

В-четвертых, система налогообложения малого бизнеса должна решать проблему укрывательства получаемых доходов и соответственно налогов, с учетом того, что именно малый бизнес действует в основном в сферах деятельности, связанных с оказанием услуг и вытекающими из этого огромными потоками налично-денежного обращения.

И наконец, *в-пятых,* система налогообложения должна побуждать организации малого бизнеса работать не только эффективно, но и открыто. Этого можно достичь лишь благодаря установлению для этих организаций щадящей налоговой нагрузки по сравнению с организациями, работающими в обычном налоговом режиме.

В соответствии с этим принципами и предусматривалось построить систему налогообложения малого бизнеса при разработке гл. 26^2 и 26^3 НК РФ. Исходя из этих позиций мы рассмотрим действующие в настоящее время специальные режимы налогообложения организаций, функционирующих в сфере малого бизнеса.

36.1. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД)

Как очевидно из названия, данный налог

построен на принципиально иной основе, чем абсолютное большинство других налогов, входящих в российскую налоговую систему. На такой же основе построен еще один налог — на игорный бизнес. Особенность исчисления построенных на подобной основе налогов состоит в том, что их размер зависит не от фактически достигнутых результатов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, как это установлено по всем другим налогам, а от так называемого вмененного дохода. При этом следует подчеркнуть, что соответствующая глава НК РФ определяет только общий порядок установления и введения в действие данного единого налога. Устанавливается же он и вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов Москвы и Санкт-Петербурга исходя из принципов, установленных федеральным законодательством. При этом представительным органам муниципальных районов, городских округов, законодательным (представительным) органам государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга предоставлено право устанавливать на соответствующей территории следующие *характеристики* налога на вмененный доход:

- виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится указанный налог. При этом право муниципальных органов и городов Москвы и Санкт-Петербурга в этой части ограничено перечнем, установленным НК РФ;
- один из коэффициентов, составляющих формулу расчета сумм единого налога, а именно коэффициент базовой доходности K_2, учитывающий особенности ведения предпринимательской деятельности. Здесь права органов муниципальных и городов Москвы и Санкт-Петербурга также ограничены установленными кодексом пределами значения этого коэффициента. В отличие от ранее действовавшего федерального закона они не могут самостоятельно устанавливать размер базовой доходности, и соответственно их влияние на формирование вмененного дохода резко ограничено. Власти указанных территорий могут оказывать влияние на размер вмененного дохода и соответственно единого налога только путем утверждения корректирующего коэффициента K_2, учитывающего местные условия деятельности малого бизнеса. Но в этом их права тоже резко сужены, поскольку данный коэффициент является понижающим и не может превышать единицы. Кроме того, установление сроков уплаты данного налога также стало прерогативой федерального законодательства.

Характерная особенность единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности состоит в том, что с момента его введения на соответствующей территории с плательщиков данного налога перестают взиматься наиболее важные в фискальном отношении налоги. Это связано с тем, что в соответствии с законом уплата организациями единого налога на вмененный доход предусматривает отмену уплаты налога на прибыль и налога на имущество организаций.

С индивидуальных предпринимателей, переведенных на уплату единого налога на вмененный доход, не взимаются следующие виды налогов: налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц.

При этом следует иметь в виду, что освобождение от указанных видов налогов осуществляется исключительно в части доходов и других объектов обложения, связанных с предпринимательской деятельностью в сферах, по которым уплачивается единый налог на вмененный доход. Одновременно с этим организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога, обязаны вносить в бюджет НДС при ввозе товаров на российскую таможенную территорию.

Все остальные налоги и сборы организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками единого налога, уплачивают в соответствии с действующим законодательством.

В том случае, если налогоплательщик одновременно с предпринимательской деятельностью, подлежащей обложению единым налогом, осуществляет другие виды предпринимательской деятельности, он обязан исчислять и уплачивать налоги и сборы в части этих видов деятельности в соответствии с иными режимами налогообложения, установленными НК РФ. В связи с этим данный налогоплательщик должен вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщик уплачивает налоги в соответствии с иными режимами налогообложения.

Плательщиками единого налога являются организации и индивидуальные лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, где введен единый налог. При этом федеральным законодательством установлено, что система

налогообложения в виде единого налога на вмененный доход может применяться *по* решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных органов городов Москвы и Санкт-Петербурга в отношении налогоплательщиков, занимающихся *следующими видами предпринимательской деятельности:*

1) оказание бытовых услуг, в том числе ремонт обуви и изделий из меха, металлоизделий, одежды, часов и ювелирных изделий; ремонт и обслуживание бытовой техники, компьютеров и оргтехники; услуги прачечных, химчисток и фотоателье, а также по чистке обуви; оказание парикмахерских и некоторых других видов бытовых услуг;

2) оказание ветеринарных услуг;

3) оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, оказание услуг по предоставлению во временное владение или пользование мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;

4) розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 $м^2$, через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;

5) оказание услуг общественного питания при использовании зала площадью не более 150 $м^2$, а также оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;

6) оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов организациями и индивидуальными предпринимателями, эксплуатирующими в этих целях не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;

7) распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций, а также размещение рекламы на транспортных средствах;

8) оказание услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь помещений Для временного размещения и проживания не более 500 $м^2$;

9) оказание услуг по передаче во временное владение или пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей. Указанное положение не относится к автозаправочным и автогазозаправочным станциям;

10)оказание услуг по передаче во временное владение или пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания. Указанное положение не относится к земельным участкам для размещения автозаправочных и автогазозаправочных станций;

При введении указанного налога органы власти муниципалитетов и городов Москвы и Санкт-Петербурга обязаны устанавливать в пределах данного перечня те виды деятельности, на которые распространяется действие единого налога на вмененный доход на соответствующей территории. Расширять перечень видов деятельности этим органам право не предоставлено.

Налоговый кодекс РФ не оставил налогоплательщикам права добровольного перехода на уплату единого налога или, наоборот, сохранения общего порядка уплаты налогов. Вместе с тем отдельные категории организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих вышеперечисленные виды предпринимательской деятельности, могут быть *освобождены от обязанностей плательщика ЕНВД:*

1) единый налог не применяется в отношении налогоплательщиков, занимающихся указанными видами предпринимательской деятельности в случае их осуществления в рамках простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, а также при осуществлении их налогоплательщиками, отнесенными к категории «крупнейшие»;

2) этот налог не применяется в отношении налогоплательщиков, занимающихся розничной торговлей и общественным питанием, если указанными видами деятельности занимаются индивидуальные предприниматели и организации, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога. При этом данное положение применяется только в том случае, если указанные организации и предприниматели реализуют через свои объекты торговли или объекты общественного питания произведенную ими сельскохозяйственную продукцию, изготовленную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства.

Начиная с 2009 г. поправками в НК РФ установлены дополнительные ограничения по переводу на уплату единого налога организаций, занимающихся перечисленными выше видами деятельности.

На уплату единого налога на вмененный доход не могут быть переведены, в частности, организации и индивидуальные предприниматели, среднесписочная численность работников которых

за предшествующий календарный год превышает 100 человек.

Не могут быть переведены на указанную систему организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%. Данное положение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, на организации, в которых работает не менее 50% инвалидов и их доля в фонде оплаты труда составляет не менее 25%, а также на организации потребительской организации. Запрещен также перевод на уплату индивидуальных предпринимателей, работающих на упрощенной системе налогообложения на основе патента.

Учреждения образования, здравоохранения и социального обеспечения в части предпринимательской деятельности по оказанию услуг общественного питания также не должны переводиться на уплату единого налога на вмененный доход.

Объектом налогообложения по единому налогу является вмененный доход налогоплательщика.

Вмененный доход представляет собой потенциально возможный доход плательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение такого дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной законом ставке.

Налоговой базой для исчисления суммы единого налога является величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Базовая доходность — условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя (единица площади, численность работающих, единица производственной мощности, количество автомобилей и др.), характеризующего определенный вид деятельности в различных сопоставимых условиях. Этот показатель используется для расчета величины вмененного дохода.

Корректирующие коэффициенты базовой доходности — коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного фактора на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом.

В соответствии с НК РФ установлены коэффициенты базовой Доходности двух видов. *Первый корректирующий коэффициент* — K_1 представляет собой устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор. Он рассчитывается как произведение коэффициента, применяемого в предшествующем периоде, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары, работы и услуги в Российской Федерации в предшествующем календарном году. Эти коэффициенты-дефляторы публикуются в установленном Правительством РФ порядке.

Второй корректирующий коэффициент — K_2 должен учитывать совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров, работ или услуг и сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля наружной рекламы и другие особенности. Этот коэффициент устанавливается нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга как произведение определенных этими нормативными правовыми актами значений, учитывающих влияние на результат предпринимательской деятельности всех связанных с нею факторов.

Органы местного самоуправления и законодательные органы государственной власти городов Москвы и Санкт-Петербурга с введением гл. 26^3 НК РФ не имеют права при принятии нормативных правовых актов устанавливать другие коэффициенты или же, наоборот, не применять те или иные коэффициенты, установленные федеральным законодательством. При этом при установлении значения корректирующего коэффициента K_2, определяемого не менее чем на календарный год, для них введены определенные ограничения, которые состоят в том, что значения данного коэффициента могут быть приняты только в пределах от 0,005 до 1. Вместе с тем в рамках этих ограничений при установлении коэффициента K_2 соответствующие органы могут учитывать фактически любые особенности ведения предпринимательской деятельности, а не только те, которые прописаны федеральным законодательством.

Сумма вмененного дохода рассчитывается путем умножения значения базовой доходности единицы физического показателя, характеризующего данную сферу деятельности, на количество единиц физических показателей, характеризующих данную сферу предпринимательской деятельности, и на корректирующие коэффициенты.

Изменение суммы единого налога, произошедшее вследствие изменения величин корректирующих коэффициентов, допускается законом только с начала следующего налогового периода.

В том случае, если в течение налогового

периода у налогоплательщика произошло изменение величины физического показателя, налогоплательщик при исчислении суммы единого налога может учесть указанное изменение с начала того месяца, в котором произошло изменение величины физического показателя.

Для исчисления суммы вмененного дохода в зависимости от вида предпринимательской деятельности НК РФ установлены следующие *физические показатели,* характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности и базовую доходность в месяц (табл. 36.1.).

Таблица 36.1. Базовая доходность по видам деятельности

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая Доходность в месяц, руб.
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	12 000
Оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Площадь стоянки, кв. м	50
Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов	Количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов	6000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров	Количество посадочных мест	1500
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющей торговые залы	Площадь торгового зала, кв. м	1800
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает 5 кв. м	Торговое место	9000
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых превышает 5 кв. м	Площадь торгового места, кв. м	1800
Развозная и разносная розничная торговля	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания посетителей, кв. м	1000
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500

Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций (за исключением рекламных конструкций с автоматической сменой изображения и электронных табло)	Площадь информационного поля наружной рекламы, кв. м	3000
Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля наружной рекламы, кв. м	4009
Распространение наружной рекламы посредством электронных табло	Площадь информационного поля наружной рекламы, кв. м	5000
Размещение рекламы на транспортных средствах	Количество транспортных средств, на которых размещена реклама	10 000
Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Общая площадь помещения для временного размещения и проживания, кв. м	1000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, если площадь каждого из них не превышает 5 кв. м	Количество переданных во временное владение и (или) в пользование торговых мест, объектов нестационарной торговой сети, объектов организации общественного питания	6000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, если площадь каждого из них превышает 5 кв.м	Площадь переданного во временное владение и (или) в пользование торгового места, объекта нестационарной торговой сети, объекта организации общественного питания, кв. м	1200
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, если площадь земельного участка не превышает 10 кв. м	Количество переданных во временное владение и (или) в пользование земельных участков	5000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, если площадь земельного участка превышает 10 кв. м	Площадь переданного во временное владение и (или) в пользование земельного участка, кв. м	1000

Рассмотрим пример расчета суммы вмененного дохода по автотранспортной организации, занимающейся перевозкой грузов, исходя из следующих установленных законом физических показателей, характеризующих эту сферу деятельности.

Расчет суммы вмененного дохода по автотранспортной организации	
Базовая доходность	6000 руб. в месяц
Количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов	15
Корректирующие коэффициенты:	
K_1	1,15
K_2	0,75

Исходя из этих показателей определим размер вмененного дохода по данной организации в расчете на год: 6000 руб. х 15 х 12 х 1,15 х 0,75 = 931 500 руб.

Исходя из установленной НК РФ ставки единого налога в размере 15% от величины вмененного дохода, можно определить годовую сумму единого налога на вмененный доход и соответственно сумму ежемесячно платежа: 931 500 руб. х 15% : 12 = 11 643 руб. 75 коп. Таким образом, данный налогоплательщик должен ежемесячно вносить в бюджет 11 643 руб. 75 коп.

При этом федеральным законодательством предусмотрено, что сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, должна быть уменьшена налогоплательщиком на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и обязательное медицинское страхование, уплаченных за этот же период времени при выплате налогоплательщиками вознаграждений своим работникам. Кроме того, сумма единого налога уменьшается также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50%.

Льготы по единому налогу федеральным законом не установлены. Не могут они устанавливаться и представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга.

Для постановки на учет в налоговых органах налогоплательщики обязаны подать соответствующее заявление в течение пяти дней со дня начала осуществления предпринимательской деятельности, подлежащей обложению единым налогом.

Организации и индивидуальные предприниматели — плательщики единого налога на вмененный доход обязаны встать на учет, как правило, по месту осуществления предпринимательской деятельности. Вместе с тем организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся перевозкой пассажиров и грузов, розничной торговлей через объекты нестационарной торговой сети и стационарной торговой сети (не имеющие торговых залов), а также размещением рекламы на транспортных средствах, обязаны встать на учет соответственно по месту своего нахождения или жительства. Налогоплательщики, осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории нескольких муниципальных образований, обязаны встать на учет в том налоговом органе, на подведомственной территории которого расположено место осуществления предпринимательской деятельности, указанное первым в заявлении о постановке на учет.

Переход на уплату единого налога предполагает обязанность налогоплательщика соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной формах. Таким образом, указанные налогоплательщики в основном освобождены от обязанностей по представлению в налоговые и иные государственные органы бухгалтерской, налоговой отчетности, связанной с исчислением и с уплатой единого налога. По всем остальным налогам, которые налогоплательщики, перешедшие на уплату единого налога, обязаны платить, должен соответственно вестись бухгалтерский учет и составляться налоговая и бухгалтерская отчетность.

Вместе с тем перевод налогоплательщиков на систему единого налога на вмененный доход не освобождает многих из них от составления сложной бухгалтерской и налоговой отчетности. Они должны вести такой учет по тем налогам, от уплаты которых не освобождены. Кроме того, многие налогоплательщики являются многопрофильными предприятиями, и если у них есть деятельность, не подпадающая под обложение единым налогом, то они обязаны вести систему бухгалтерского учета по всем видам деятельности в общеустановленном порядке. И наконец, если налогоплательщик осуществляет несколько видов деятельности, подлежащих обложению единым налогом, то он должен вести раздельно по каждому виду такой деятельности учет показателей, необходимых для исчисления единого налога.

Уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Суммы единого налога зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных социальных внебюджетных фондов.

36.2. Упрощенная система налогообложения (УСН)

Переход к упрощенной системе налогообложения в отличие от перехода к единому налогу на вмененный доход является для организаций и индивидуальных предпринимателей делом добровольным. Возврат налогоплательщика к другим режимам налогообложения также является добровольным.

В случае перехода на эту систему *организации* вместо налога на прибыль (кроме налога с прибыли от дохода в виде дивидендов и от операций с отдельными видами долговых обязательств) и налога на имущество уплачивают единый налог.

Применение упрощенной системы налогообложения *индивидуальными предпринимателями* предусматривает уплату ими также единого налога вместо следующих налогов:

1) налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных от предпринимательской деятельности). При этом предприниматели не освобождаются от уплаты налога по доходам, обложение которых осуществляется по ставкам в размере 35 и 9%;

2) налога на имущество (в части имущества, используемого в предпринимательской деятельности).

При этом организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не уплачивают также НДС, за исключением сумм этого налога, подлежащих уплате при ввозе товаров на российскую таможенную территорию, а также НДС при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества.

Все другие налоги, предусмотренные российским налоговым законодательством, организации и индивидуальные предприниматели уплачивают в соответствии с общим режимом налогообложения.

Налогоплательщиками являются все организации и индивидуальные предприниматели, которые применяют упрощенную систему налогообложения.

Налоговым кодексом РФ установлены условия перехода организаций на указанную систему. Право перехода организации возникает в том случае, если по итогам девяти месяцев того года, в котором она подала заявление о переходе на эту систему, доход от реализации без учета НДС не превысил 15 млн руб. При этом указанная величина предельного размера доходов организации подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, который устанавливается на следующий календарный год и учитывает изменение потребительских цен на товары, работы и услуги в Российской Федерации за предыдущий календарный год. Данный коэффициент-дефлятор ежегодно определяется и официально публикуется в порядке, установленном Правительством РФ.

Непременным условием перевода на упрощенную систему налогообложения является соблюдение организациями и индивидуальными предпринимателями предельной средней численности работников, которая за налоговый или отчетный период не должна превышать 100 человек.

Налоговым кодексом РФ установлен *перечень организаций, которые не имеют права перехода* на упрощенную систему налогообложения. К ним в первую очередь относятся организации, имеющие филиалы или представительства, банки, страховщики, негосударственные пенсионные фонды, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, а также ломбарды.

Не могут работать по упрощенной системе налогообложения организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, добычей и реализацией полезных ископаемых (за исключением общераспространенных полезных ископаемых), игорным бизнесом.

Подобное ограничение установлено также для нотариусов, занимающихся частной практикой, и адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты и другие формы адвокатских образований.

Организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на особый режим налогообложения в форме единого сельскохозяйственного налога, а также являющиеся участниками СРП, также не могут быть переведены на упрощенную систему налогообложения.

Вместе с тем определенное исключение сделано для организаций и индивидуальных предпринимателей, переведенных на уплату единого налога на вмененный доход. Они получили право применять упрощенную систему налогообложения в части других осуществляемых ими видов деятельности, не относящихся к деятельности, облагаемой единым налогом. При этом к данным организациям и индивидуальным предпринимателям применяются ограничения по размеру дохода, численности работников, стоимости основных средств и нематериальных активов, определяемые исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности.

Не имеют права работать по упрощенной системе налогообложения организации, в которых

доля непосредственного участия Других организаций составляет более 25%. Указанное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди всех работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%.

Не могут перейти на упрощенную систему налогообложения и организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определенная в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета, превышает 100 млн руб.

Такую систему налогообложения не могут применять бюджетные учреждения, а также иностранные организации.

В налоговом законодательстве установлен *порядок перехода* организаций и индивидуальных предпринимателей на упрощенную систему налогообложения. Они, в частности, должны подать в налоговый орган по месту своего нахождения или месту жительства соответствующее заявление в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году перехода на упрощенную систему налогообложения. При этом организации обязаны сообщить в заявлении размер своего дохода за девять месяцев текущего года, а также среднюю численность работников за указанный период и остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов по состоянию на 1 октября текущего года.

Вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели имеют право подавать заявления о переходе на упрощенную систему налогообложения в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе. В этом случае указанные организации и предприниматели могут применять упрощенную систему налогообложения с даты постановки их на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

Организации и индивидуальные предприниматели, которые до окончания текущего календарного года перестают быть налогоплательщиками единого налога на вмененный доход, имеют право на основании *заявления* перейти на упрощенную систему налогообложения с начала того месяца, в котором была прекращена их обязанность по уплате единого налога на вмененный доход.

Одновременно законодательством установлено, что налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, не имеют права до окончания налогового периода перейти на другой режим налогообложения, за исключением отдельных оговоренных в законе случаев. Например, если по итогам налогового или отчетного периода доход налогоплательщика превысит 20 млн руб. или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов налогоплательщика-организации превысит 100 млн руб., то такой налогоплательщик автоматически переходит на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение.

При этом на налогоплательщика возложена обязанность сообщить в налоговый орган о переходе на общий режим налогообложения в течение 15 дней по истечении отчетного или налогового периода, в котором его доход или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов превысили установленные пределы.

Таким образом, исходя из положений НК РФ и учитывая незначительный размер предельного объема дохода, налогоплательщик может быть переведен на общий режим налогообложения по истечении одного-двух кварталов работы по упрощенной системе. В этом случае он будет обязан не только ввести всю систему бухгалтерского учета и отчетности, но и восстановить ее за эти истекшие кварталы, поскольку по многим налогам налоговым периодом считается год.

Налогоплательщику предоставлено право перейти на другой режим налогообложения только с начала календарного года. Об этом он должен уведомить налоговый орган не позднее 15-го января года, в котором он предполагает перейти на другой режим налогообложения. Переход такого налогоплательщика вновь на упрощенную систему налогообложения может быть осуществлен не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение упрощенной системы налогообложения.

Налогоплательщикам предоставлено право выбирать по их желанию один из двух объектов налогообложения: *доход*

или доход, уменьшенный на величину расходов. При этом выбор объекта налогообложения должен быть осуществлен налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором он впервые переходит на упрощенную систему налогообложения. В случае желания налогоплательщика изменить избранный им объект налогообложения после подачи заявления о переходе на упрощенную систему налогообложения он должен уведомить об этом налоговый орган до 20-го декабря года, предшествующего году, в котором впервые им будет применена упрощенная система налогообложения. Выбрав один из объектов налогообложения, налогоплательщик не имел до

2008 г. права изменять его в течение трех лет с начала применения упрощенной системы налогообложения. Начиная с 2008 г. налогоплательщику разрешено изменять объект налогообложения ежегодно. При этом установлено, что объект налогообложения может быть изменен с начала налогового периода, т.е. календарного года, если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором предлагается изменить объект налогообложения. В течение налогового периода изменять объект налогообложения запрещено.

Налогоплательщики, являющиеся участниками договора простого товарищества или договора о совместной деятельности либо договора доверительного управления имуществом, имеют право применять в качестве объекта налогообложения только показатель доходов, уменьшенных на величину расходов. При любом из двух возможных объектов налогообложения организации и индивидуальные предприниматели должны определять размер полученного ими дохода, учитывая следующие полученные ими доходы:

- от реализации товаров, работ и (или) услуг, реализации имущества и имущественных прав. Эти виды доходов определяются в порядке, установленном НК РФ для расчета дохода от реализации по налогу на прибыль организаций;
- внереализационные доходы, которые также определяются в порядке, установленном по налогу на прибыль организаций.

Необходимо подчеркнуть, что при определении принимаемых в качестве объекта налогообложения доходов они должны быть уменьшены на суммы доходов, не учитываемых при определении доходов по налогу на прибыль организаций. Кроме того, не должны учитываться доходы в виде полученных дивидендов, а также доходы по операциям с отдельными видами долговых обязательств.

При определении размера доходов индивидуальными предпринимателями должны учитываться все доходы, полученные от предпринимательской деятельности. При этом не должны учитываться доходы, облагаемые налогом на доходы физических лиц по ставкам 35 и 9%.

Если выбрана вторая форма объекта обложения налогом, то возникает потребность учета произведенных налогоплательщиком расходов. В этом случае при определении объекта налогообложения налогоплательщик имеет право уменьшить полученные доходы на следующие виды расходов.

В первую очередь — это расходы на приобретение, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение, ремонт основных средств, приобретение нематериальных активов, оплату труда, а также расходы на все виды обязательного страхования работников, имущества и ответственности.

Налогоплательщик вправе также уменьшить доходы на сумму арендных (лизинговых) платежей за арендуемое или принятое в лизинг имущество и на сумму материальных расходов. С 2008 г. полученные доходы могут быть уменьшены на произведенные налогоплательщиком расходы на патентование или оплату правовых услуг по получению правовой охраны результатов интеллектуальной деятельности, а также на расходы на научные исследования или опытно-конструкторские разработки.

Полученные доходы уменьшаются, кроме того, на следующие суммы: НДС по приобретаемым товарам, работам и (или) услугам и другим налогам (кроме собственно единого налога, уплачиваемого при УСН), НДС по процентам, уплачиваемым по кредитам и займам, а также расходам, связанным с оплатой услуг кредитных организаций.

Исключаются из дохода также суммы таможенных платежей, уплаченных при ввозе товаров на российскую таможенную территорию, которые согласно таможенному законодательству не подлежат возврату налогоплательщику.

Расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика и на услуги по охране его имущества также могут быть вычтены из полученных налогоплательщиком доходов.

Налогоплательщик имеет право вычесть из доходов расходы на командировки (проезд, наем жилого помещения, суточные, оформление виз, паспортов, приглашений и других аналогичных документов, консульские, аэродромные и другие аналогичные платежи и сборы).

В вычитаемые из доходов расходы включаются платежи за нотариальное оформление документов (в пределах утвержденных тарифов), расходы на аудиторские услуги, публикацию бухгалтерской отчетности, хозяйственные расходы, а также суммы расходов на рекламу, подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов.

Полученные налогоплательщиком доходы могут быть уменьшены также на расходы по выплате комиссионных, агентских вознаграждений, расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию, на суммы судебных расходов и уплату арбитражных сборов.

Уменьшают доходы налогоплательщика и расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникшей от переоценки имущества в форме валютных ценностей и требований, стоимость

которых выражена в иностранной валюте (в том числе по валютным счетам в банках). Эта переоценка проводится в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю, установленного Банком России.

При этом НК РФ установлено, что при определении сумм большинства видов расходов, принимаемых к вычету из полученных доходов, налогоплательщик обязан руководствоваться порядком, предусмотренным для исчисления налога на прибыль организаций соответствующими статьями НК РФ.

Кроме того, для определения суммы расходов на приобретение, сооружение и изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходов на приобретение и создание нематериальных активов НК РФ установлены дополнительные правила. В частности, расходы по основным средствам, приобретенным, сооруженным или изготовленным, достроенным, дооборудованным, реконструированным, модернизированным и технически перевооруженным в период применения налогоплательщиком упрощенной системы налогообложения, принимаются в полной сумме в момент ввода этих основных средств в эксплуатацию. Расходы на приобретение и создание самим налогоплательщиком нематериальных активов в период применения упрощенной системы налогообложения принимаются к вычету из доходов с момента постановки этого объекта нематериальных активов на бухгалтерский учет.

Если же основные средства и нематериальные активы приобретены налогоплательщиком до перехода на упрощенную систему налогообложения, то стоимость основных средств и нематериальных активов включается в расходы на их приобретение в другом порядке.

Расходы по основным средствам и нематериальным активам со сроком полезного использования до трех лет включительно должны включаться в расходы налогоплательщика в течение первого календарного года применения упрощенной системы налогообложения.

Что касается основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно, то расходы на их приобретение включаются в расходы, подлежащие вычету из доходов, в течение первого года применения упрощенной системы налогообложения в размере 50% стоимости, в течение второго календарного года — 30 и третьего календарного года — 20%.

Расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет включаются в сумму расходов в течение 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями от стоимости основных средств.

Сроки полезного использования основных средств установлены утвержденной Правительством РФ Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы. Для тех же видов основных средств, которые не указаны в данной классификации, сроки их полезного использования могут применяться налогоплательщиками в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей. Сроки полезного использования нематериальных активов определяются в порядке, установленном в НК РФ для определения расходов при расчете налога на прибыль.

Возникает естественный вопрос: как быть в том случае, если налогоплательщик реализовал или передал приобретенные, сооруженные, изготовленные, созданные им самим, реконструированные и модернизированные основные средства и нематериальные активы до истечения установленного срока их полезного использования? В этом случае он обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами и нематериальными активами с момента их учета в составе расходов до даты их реализации или передачи. Соответственно, он должен уплатить дополнительную сумму налога и пени.

Налоговая база зависит от того, какой объект налогообложения выбран налогоплательщиком. Если объектом налогообложения установлены доходы организации или индивидуального предпринимателя, то налоговой базой считается денежное выражение их доходов. В том же случае, если в качестве объекта налогообложения приняты доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, то налоговой базой является денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

При этом все суммы доходов и расходов, выраженные в иностранной валюте, должны быть учтены в совокупности с доходами, выраженными в рублях. Они пересчитываются в рубли по официальному курсу Банка России, установленному на дату получения доходов или дату осуществления расходов.

Если доходы получены налогоплательщиком в натуральной форме, то их учет в целях налогообложения должен осуществляться по рыночным ценам.

При определении налоговой базы доходы и расходы учитываются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Для расчета налоговой базы важно знать

порядок признания доходов *и* расходов. В соответствии с положениями НК РФ в части упрощенной системы налогообложения датой получения доходов считается день поступления средств на счета в банках или в кассу, получения другого имущества, работ и (или) услуг, имущественных прав, а также погашения задолженности или оплаты налогоплательщику иным способом, т.е. кассовый метод.

В случае если покупатель рассчитывается с налогоплательщиком за приобретенные товары, работы, услуги или имущественные права векселем, то датой получения доходов признается дата оплаты векселя, т.е. день поступления денежных средств от векселедателя или от другого иного обязанного по указанному векселю лица, или же день передачи налогоплательщиком указанного векселя по индоссаменту третьему лицу.

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. При этом НК РФ установлены определенные особенности учета фактически произведенных расходов по отдельным видам затрат. В частности, материальные расходы, а также расходы на оплату труда могут быть учтены в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика или выплаты из кассы. Расходы на приобретение или сооружение, изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, на приобретение или создание нематериальных активов отражаются в последнее число отчетного или налогового периода. При этом перечисленные выше расходы учитываются только по оплаченным основным средствам и нематериальным активам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности.

Налоговым кодексом РФ установлены *особые правила исчисления налоговой базы* при переходе с общего режима налогообложения на упрощенную систему налогообложения и с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения.

Те организации, которые ранее применяли общий режим налогообложения с использованием метода начислений, при переходе на упрощенную систему налогообложения должны соблюдать *следующие правила:*

1) на дату перехода на упрощенную систему налогообложения в налоговую базу следует включить все суммы денежных средств, полученные в период применения общего режима налогообложения в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщик будет осуществлять после перехода на упрощенную систему налогообложения;

2) в налоговую базу не могут быть включены денежные средства, полученные после перехода на упрощенную систему налогообложения, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы уже были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций при общем режиме налогообложения;

3) осуществленные налогоплательщиком после перехода на упрощенную систему налогообложения расходы могут быть признаны расходами, вычитаемыми из налоговой базы, в следующие временные периоды: если оплата таких расходов была осуществлена в течение периода применения общего режима налогообложения, то они признаются таковыми на дату их осуществления. Если же оплата была осуществлена после перехода организации на упрощенную систему, то данные расходы признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их оплаты;

4) из налоговой базы не могут вычитаться денежные средства, уплаченные после перехода на упрощенную систему налогообложения в оплату расходов налогоплательщика, если до перехода на упрощенную систему налогообложения такие расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Организации, которые применяли упрощенную систему налогообложения, при возвращении их на общий режим налогообложения с использованием метода начислений должны руководствоваться следующими правилами:

1) в составе доходов учитывается погашение задолженности или оплата налогоплательщику за поставленные в период применения упрощенной системы налогообложения товары, выполненные работы, оказанные услуги или переданные имущественные права;

2) в составе расходов учитывается погашение задолженности или оплата налогоплательщиком за полученные в период применения упрощенной системы налогообложения товары, выполненные работы, оказанные услуги или имущественные права.

При этом указанные доходы и расходы признаются на дату перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений.

Размер применяемых *налоговых ставок* зависит от выбранного налогоплательщиком объекта обложения. В том случае, если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка составляет 6%.

Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, то налоговая ставка равна 15%. При этом, начиная с 2009 г., субъектам РФ предоставлено право устанавливать дифференцированные налоговые

ставки в пределах от 5 до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы и определяется налогоплательщиком самостоятельно по итогам налогового периода. *Налоговым периодом* при упрощенной системе налогообложения является календарный год, а отчетными периодами признаны квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Для налогоплательщиков, применяющих в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, установлена *сумма минимального налога* в размере 1% суммы полученных ими доходов. Введение указанного налога вызвано необходимостью обеспечить выплаты в государственные социальные внебюджетные фонды: Пенсионный фонд РФ, Фонд обязательного медицинского страхования РФ и Фонд социального страхования РФ. Минимальный налог уплачивается в том случае, если сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Налогоплательщику предоставлено право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущие периоды.

Эти же налогоплательщики имеют право уменьшать налоговую базу на сумму убытков, полученных по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых они применяли упрощенную систему налогообложения и использовали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Установлено, что убыток может быть перенесен при этом на будущие налоговые периоды в течение 10 лет.

Убыток, полученный налогоплательщиком при других режимах налогообложения, не может быть принят при переходе его на упрощенную систему налогообложения, как и убыток, полученный при упрощенной системе налогообложения, не может быть принят при возврате налогоплательщика на другие режимы налогообложения.

Порядок уплаты единого налога установлен НК РФ также в зависимости от выбранного налогоплательщиком объекта налогообложения.

Те налогоплательщики, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, обязаны по итогам каждого отчетного периода исчислять сумму квартального авансового платежа по налогу исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно I квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Сумма налога и соответствующих квартальных авансовых платежей по налогу, исчисленная за налоговый или отчетный период, должна быть уменьшена указанными налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности, обязательное медицинское страхование, уплаченных за этот же период, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога или квартальных авансовых платежей по налогу не может быть уменьшена более чем на 50%.

Для налогоплательщиков, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, установлен следующий порядок уплаты налога. Они должны по итогам каждого отчетного периода исчислить сумму квартального авансового платежа по налогу. Указанная сумма рассчитывается исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно I квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Авансовые платежи по налогу засчитываются затем в счет Уплаты налога по итогам налогового периода.

Уплата налога и квартальные авансовые платежи по нему производятся по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Квартальные авансовые платежи должны быть осуществлены налогоплательщиком не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Подлежащая уплате по истечении налогового периода сумма налога должна быть внесена в бюджет не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период.

Налоговые декларации представляются налогоплательщиками — организациями по истечении налогового периода в налоговые органы по месту их нахождения. При этом налоговые декларации по итогам налогового периода представляются указанными налогоплательщиками не позднее 31-го марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики — индивидуальные предприниматели по истечении налогового периода представляют налоговые декларации в

налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Форма налоговой декларации и порядок ее заполнения утверждаются Минфином России.

Суммы налога зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты соответствующего уровня и бюджеты государственных социальных внебюджетных фондов.

Организации и индивидуальные предприниматели обязаны соблюдать порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности. На них возложена также обязанность ведения налогового учета показателей своей деятельности, которые необходимы для исчисления налоговой базы и суммы налога. Налоговый учет ведется на основе книги учета доходов и расходов, форма которой и порядок отражения в ней хозяйственных операций утверждены Минфином России. Налогоплательщики, которые одновременно переведены по отдельным видам деятельности на уплату единого налога на вмененный доход, обязаны вести раздельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. Если разделение расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, невозможно, то эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении этих двух специальных налоговых режимов.

Таким образом, переход на упрощенную систему налогообложения если и облегчает для налогоплательщиков ведение бухгалтерского учета, но вместе с тем не освобождает их от необходимости иметь в своем штате по крайней мере одного-двух квалифицированных бухгалтеров для ведения сложного налогового учета расходов практически в том же объеме, что и на не переведенных на упрощенную систему организациях. Это необходимо еще и потому, что в соответствующей главе НК РФ, посвященной упрощенной системе, много отсылочных норм к другим его статьям. Все это не соотносится с одним из важнейших принципов построения оптимальной системы налогообложения малого бизнеса.

С 2006 г. индивидуальные предприниматели могут перейти *на упрощенную систему налогообложения на основе патента.* При этом они должны работать только в тех видах предпринимательской деятельности, которые указаны в НК РФ. Переход на упрощенную систему налогообложения на основе патента может быть осуществлен предпринимателями, занимающимися следующими видами деятельности:

- пошив и ремонт швейных, меховых и кожаных изделий и головных уборов, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий;
- пошив, окраска и ремонт обуви, мебели, производство и реставрация ковровых изделий, металлоизделий, изготовление галантерейных изделий и бижутерии, искусственных цветов и венков, ремонт часов и выполнение граверных работ;
- изготовление и ремонт игрушек и сувениров, фото-, кино- и видеоуслуги;
- ремонт бытовой техники, радиотелевизионной аппаратуры, компьютеров, ремонт и техническое обслуживание автомобилей, перевозка пассажиров и грузов на автомобильном и водном транспорте, а также мойка автотранспортных средств;
- ремонт квартир, электромонтажные и строительно-монтажные, сантехнические, художественно-оформительские, дизайнерские, чертежно-графические и переплетные работы;
- услуги по обучению и репетиторству, тренерские услуги, организация и ведение кружков и студий, передача во временное владение или пользование собственных жилых помещений, гаражей, ветеринарное обслуживание, ритуальные и другие перечисленные в НК РФ услуги.

С 2009 г. разрешено переходить на упрощенную систему налогообложения на основе патента индивидуальным предпринимателям, оказывающим услуги общественного питания, по переработке сельхозпродукции, занимающимся частной медицинской практикой и по ряду других видов деятельности.

Начиная с 2009 г. индивидуальным предпринимателям, перешедшим на упрощенную систему налогообложения на основе патента, разрешено привлекать наемных работников, но при этом их среднесписочная численность не может превышать пяти человек.

Решение о возможности применения индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента на территориях субъектов РФ должно приниматься соответствующими законами данных субъектов РФ. Патент на осуществление одного из предусмотренных законом видов предпринимательской деятельности является документом, удостоверяющим право применения индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента. Он выдается индивидуальному предпринимателю налоговым органом. Форма патента утверждается ФНС России.

Патент может выдаваться по выбору налогоплательщика на период от одного до 12 месяцев. Налоговым периодом считается срок, на который выдан патент. При этом патент действует только на территории того субъекта РФ, где он выдан.

Для получения патента индивидуальный предприниматель должен подать в налоговый орган по месту его постановки на учет соответствующее заявление не позднее чем за один месяц до начала применения индивидуальным предпринимателем упрощенной системы налогообложения на основе патента. Форма этого заявления также утверждается ФНС России.

Налоговый орган обязан выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента в 10-дневный срок после подачи заявления.

Годовая стоимость патента определяется исходя из суммы потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода и налоговой ставки, равной 6%.

В случае получения индивидуальным предпринимателем патента на более короткий срок стоимость патента подлежит пересчету в соответствии с продолжительностью того периода, на который был выдан патент.

Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода устанавливается на календарный год законами субъектов РФ по каждому из видов предпринимательской деятельности, по которому разрешается применение индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента. При этом НК РФ не запрещается дифференциация такого годового дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности индивидуальными предпринимателями на территории соответствующего субъекта РФ.

Если соответствующий вид предпринимательской деятельности входит в перечень видов деятельности, по которому предусмотрен переход на уплату налога на вмененный доход, то размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по данному виду деятельности не может превышать величину установленной для этого вида деятельности базовой доходности, умноженную на 30.

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения на основе патента, обязаны оплатить Уз стоимости патента. Этот платеж должен быть осуществлен в срок не позднее 25 календарных дней после начала осуществления предпринимательской деятельности на основе патента. Оплата оставшейся части стоимости патента производится налогоплательщиком не позднее 25 календарных дней со дня окончания периода, на который был получен патент.

Налоговым кодексом РФ предусмотрен определенный порядок в случае нарушения налогоплательщиком условий применения упрощенной системы налогообложения на основе патента. Таким нарушением, в частности, может быть превышение налогоплательщиком в своей предпринимательской деятельности численности наемных работников или осуществление на основе патента вида предпринимательской деятельности, не предусмотренного в законе субъекта РФ. К числу нарушений условий применения упрощенной системы НК РФ относит также неоплату или неполную оплату Уз стоимости патента в установленный срок. В этих случаях индивидуальный предприниматель теряет право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента в периоде, на который был выдан патент. Кроме того, он должен уплатить налоги в соответствии с общим режимом налогообложения. При этом стоимость патента или ее часть, уплаченная индивидуальным предпринимателем, ему не возвращается.

Начиная с 2009 г. для указанных предпринимателей введено еще одно ограничение. Как и для всех налогоплательщиков, перешедших на упрощенную систему налогообложения, для них установлен предельный размер получаемого дохода. При превышении указанного предела налогоплательщик считается утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента. В этом случае данный налогоплательщик считается переведенным на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент.

Индивидуальный предприниматель обязан сообщить в налоговый орган об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента и о переходе на иной режим налогообложения в течение 15 календарных дней с начала применения иного режима налогообложения. На упрощенную систему налогообложения на основе патента он сможет вновь перейти только не ранее чем через три года после того, как он утратил право на применение этой системы.

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения на основе патента, обязаны вести налоговый учет доходов в книге учета, форма и порядок заполнения которой утверждается Минфином России.

Контрольные вопросы

1. Когда и с какой целью в российской налоговой системе введена специальная система налогообложения малого бизнеса?
2. Каким критериям должна соответствовать специальная система налогообложения малого бизнеса?
3. Каковы экономическая необходимость и целесообразность введения в Российской Федерации единого налога на вмененный доход?
4. В чем состоит принципиальное отличие данного налога от общепризнанной системы налогообложения?
5. От каких видов налогов освобождаются налогоплательщики-организации и налогоплательщики — индивидуальные предприниматели, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход?
6. Каков порядок введения единого налога на вмененный доход?
7. Что является объектом обложения данным налогом?
8. Что представляет собой базовая доходность? Кто ее устанавливает?
9. Какова роль корректирующих коэффициентов базовой доходности? Кто их устанавливает?
10. Как определяется сумма вмененного дохода? Кто ее устанавливает?
11. Кто устанавливает льготы по единому налогу на вмененный доход?
12. Каков порядок исчисления и уплаты данного налога?
13. Какие виды налогов и сборов уплачивают организации и частные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения?
14. Кто является плательщиком данного налога? Какие категории организаций и индивидуальных предпринимателей не могут перейти на упрощенную систему?
15. Какие ограничения установлены НК РФ организациям и индивидуальным предпринимателям для перехода на упрощенную систему?
16. Насколько упрощается система бухгалтерского и налогового учета для налогоплательщиков, перешедших на упрощенную систему налогообложения?
17. Что является объектом обложения единым налогом при упрощенной системе налогообложения?
18. Какие виды расходов вычитаются из полученных налогоплательщиком доходов? Все ли налогоплательщики имеют право на такой вычет?
19. Каковы особенности определения сумм расходов на приобретение основных средств для налогоплательщиков, переведенных на упрощенную систему?
20. Что является налоговой базой единого налога при упрощенной системе налогообложения? Как она рассчитывается? Каковы особенности исчисления налоговой базы при переходе на упрощенную систему налогообложения и при возвращении на общий режим налогообложения?
21. Что такое минимальный налог? С какой целью он введен?
22. Каковы ставки единого налога при упрощенной системе налогообложения?
23. В какие сроки и в каком порядке уплачивается единый налог?
24. Как и кем распределяются суммы уплаченного налогоплательщиком единого налога?
25. Отвечает ли принятая в России система специальных налоговых режимов общепринятым критериям налогообложения малого бизнеса?
26. Что такое патент?
27. По каким видам деятельности предприниматели могут перейти на уплату патента?
28. Как определяется годовая сумма патента?
29. В какие сроки производится оплата стоимости патента?

ГЛАВА 37. ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ (ЕСХН)

37.1. Эволюция ЕСХН и его общая характеристика

Единый сельскохозяйственный налог был введен в действие НК РФ с 2002 г. в качестве нового элемента российской налоговой системы. Его предназначение — учесть особенности сельского хозяйства как отрасли, привязанной к конкретные участкам земли.

Введение этого налога было призвано обеспечить повышение эффективности сельскохозяйственного производства, стимулируя сельских товаропроизводителей к рациональному использование сельхозугодий.

Практическое применение данного налога оказалось существенно затрудненным из-за наличия в федеральном законодательстве внутренних противоречий и использования различных критериев, что мешало введению единого сельскохозяйственного налога на территориях субъектов РФ. За два года этот налог ввели на своей территории только два субъекта РФ.

действительно, возможность применения единого сельскохозяйственного налога существовала лишь для сельскохозяйственных товаропроизводителей, занятых производством продукции растениеводства. Одновременно с этим закон не позволял перемести на уплату налога других сельскохозяйственных товаропроизводителей, занятых, в частности, производством животноводческой, рыбной продукции, многопрофильных хозяйств и комплексов.

Установленный НК РФ порядок определения размера налоговой ставки весьма сложен и вместе с тем не решает многих вопросов ее расчета в последующие после перехода на уплату единого налога годы. При весьма запутанной схеме утверждения ставки налога ее величина была «привязана» к кадастровой стоимости одного гектара сельхозугодий. Между тем земельный кадастр за два года действия закона так и не был утвержден.

Кроме того, установленная НК РФ обязанность налогоплательщика платить налог раз в квартал, а не по итогам сельскохозяйственного года, делала невозможным переход на единый налог для абсолютного большинства хозяйств, поскольку в первом полугодии у них отсутствуют финансовые средства на его уплату из-за сезонности производства продукции растениеводства.

Все это потребовало принципиально изменить концепцию системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей, нацелив ее в первую очередь на устранение выявленных недостатков прежней системы единого сельскохозяйственного налога. Кроме того, новая система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей должна быть нацелена на стимулирование производства и выполнять роль экономического регулятора.

Для этого потребовалось четко определить критерии отнесения и статус налогоплательщиков для сельскохозяйственных товаропроизводителей различных отраслей сельского хозяйства. Кроме того, следовало ввести соразмерные для разных хозяйств важнейшие элементы налогообложения, в том числе такие, как объект налогообложения, налоговая база, налоговая ставка, которые обеспечивали бы соблюдение принципа равенства при налогообложении. В связи с этим в конце 2003 г. был принят и с 2004 г. вступил в силу новый закон, кардинально изменивший всю концепцию единого сельскохозяйственного налога.

Принципиально новым является порядок перехода организаций и индивидуальных предпринимателей на систему налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в виде уплаты единого сельскохозяйственного налога. С 2004 г. переход на уплату этого налога осуществляется на добровольной основе.

В целях соблюдения принципа равенства налогообложения, обеспечения единого подхода для всех хозяйствующих субъектов установлено, что на уплату единого налога могут перейти все организации агропромышленного комплекса, включая сельскохозяйственные организации так называемого индустриального типа, многопрофильные организации, а также организации, осуществляющие производство сельскохозяйственной, в том числе рыбной, продукции. В 2005 г. в НК РФ были внесены дополнительные поправки, в соответствии с которыми начиная с 2006 г. на уплату единого сельскохозяйственного налога могут переходить также и российские рыбохозяйственные организации.

Переход на указанную систему налогообложения *сельскохозяйственными организациями* предусматривает замену для них ряда налогов уплатой единого сельскохозяйственного налога. К числу заменяемых налогов относятся:

1) налог на прибыль организаций (кроме прибыли в виде дивидендов и от операций с отдельными видами долговых обязательств);

2) НДС (за исключением НДС, уплачиваемого при ввозе товаров на российскую таможенную территорию);

3) налог на имущество организаций.

При этом установлено, что единый сельскохозяйственный налог исчисляется по результатам хозяйственной деятельности

организаций за налоговый период, каковым является календарный год.

Все другие налоги и сборы должны уплачиваться организациями, перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога, в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными российским налоговым законодательством.

При переходе на данный специальный режим налогообложения индивидуальных предпринимателей они освобождаются от уплаты:

1) налога на доходы физических лиц в части доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности. При этом предприниматели не освобождаются от уплаты налога по доходам, облагаемым по ставкам в размере 35 и 9%;

2) НДС, за исключением налога, подлежащего уплате при ввозе товаров на российскую таможенную территорию;

3) налога на имущество физических лиц в части имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности.

Уплата указанных налогов заменяется, так же как и для организаций, уплатой единого сельскохозяйственного налога, который исчисляется по результатам хозяйственной деятельности индивидуальных предпринимателей за налоговый период.

Так же как и организации, индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, обязаны уплачивать другие налоги и сборы в соответствии с другими режимами налогообложения.

Перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога могут и крестьянские (фермерские) хозяйства. В этом случае на них распространяются правила, действующие для организаций и индивидуальных предпринимателей.

37.2. Плательщики ЕСХН

Налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога являются организации и индивидуальные предприниматели — сельскохозяйственные товаропроизводители, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога в установленном НК РФ порядке.

К *сельскохозяйственным товаропроизводителям* НК РФ относит организации и индивидуальных предпринимателей, производящих сельскохозяйственную продукцию, осуществляющих ее первичную и последующую переработку и реализующих эту продукцию.

Непременным условием отнесения организаций и индивидуальных предпринимателей к указанной категории является следующее: в их общем доходе от реализации товаров, работ и (или) услуг доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, должна составлять не менее 70%.

В категорию «сельскохозяйственный товаропроизводитель» включаются сельскохозяйственные потребительские кооперативы, в том числе перерабатывающие, сбытовые, торговые, снабженческие, садоводческие, огороднические и животноводческие, которые подпадают под действие Федерального закона от 08.12.1995 № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации». При этом доля доходов данных кооперативов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов этих кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную кооперативом из сырья собственного производства, а также от выполненных работ и услуг для членов этих кооперативов, составляла в общем доходе от реализации товаров, работ и услуг не менее 70%.

К сельскохозяйственным товаропроизводителям относятся также градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, численность работающих в которых (с учетом членов семей) составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта. При этом указанные организации должны эксплуатировать только находящиеся у них на праве собственности или на основании договоров фрахтования рыбопромысловые суда. Кроме того, непременным условием отнесения данных организаций к сельскохозяйственным товаропроизводителям является соблюдение соотношения объема реализации выловленных объектов водных биологических ресурсов и произведенной собственными силами из них рыбной продукции и общего объема реализуемой ими продукции. Доля указанной рыбной и другой идентичной продукции в стоимостном выражении должна составлять более 70%.

В категорию «сельскохозяйственный производитель» подпадают также рыбохозяйственные организации и индивидуальные предприниматели при соблюдении ими следующих условий:

1) средняя численность работников не должна превышать за налоговый период 300 человек;

2) в общем доходе от реализации товаров, работ и услуг доля дохода от реализации выловленных ими водных биологических ресурсов или произведенной собственными силами из них

рыбной и иной продукции должна составлять за налоговый период не менее 70%;

3) они должны осуществлять рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или использовать их на основании договоров фрахтования.

Одновременно с этим НК РФ установлены определенные *ограничения для отдельных категорий налогоплательщиков* при переходе их на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Не могут перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога и поэтому не являются плательщиками налога организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса. Не вправе перейти на уплату данного налога и бюджетные учреждения.

До 2007 г. на такую систему не могли перейти организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности. Внесенными в 2006 г. в НК РФ поправками указанным налогоплательщикам предоставлено право перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога в отношении других видов предпринимательской деятельности. При этом следует подчеркнуть, что установленные НК РФ ограничения по объему сельскохозяйственной продукции определяются исходя из всех осуществляемых данными организациями и индивидуальными предпринимателями видов деятельности.

37.3. Порядок и условия перехода на уплату ЕСХН

Налоговым кодексом РФ установлены определенные порядок и условия перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога и возврата к общему режиму налогообложения. Сельскохозяйственные товаропроизводители, которые изъявили желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, должны подать в налоговый орган по своему местонахождению в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего переходу на эту систему налогообложения, соответствующее заявление. При этом вновь созданные организации и физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей и изъявившие желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, имеют право подать заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе. В этом случае они могут перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога в текущем календарном году с момента постановки на учет в налоговом органе. Одновременно с этим НК РФ установлено, что перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога налогоплательщики не могут до окончания налогового периода вернуться на общий режим налогообложения.

Если по итогам налогового периода налогоплательщик не будет отвечать требованиям, установленным НК РФ, то в этом случае он утрачивает право на применение единого сельскохозяйственного налога. Данное право утрачивается с начала налогового периода, в котором допущено нарушение установленного ограничения или выявлено несоответствие установленным условиям. Соответственно такой налогоплательщик обязан за весь отчетный или налоговый период произвести перерасчет налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц, единому социальному налогу, налогу на имущество организаций, налогу на имущество физических лиц. Такой перерасчет необходимо произвести в 30-дневный срок по истечении отчетного или налогового периода, в котором допущено нарушение. При этом указанный налогоплательщик не должен уплачивать пени и штрафы за несвоевременную уплату налогов и авансовых платежей по налогам. Одновременно НК РФ возложил на налогоплательщика обязанность подать в налоговый орган соответствующее заявление о переходе на другой режим налогообложения в течение 15 календарных дней по истечении отчетного или налогового периода.

Уплата исчисленных сумм налогов должна быть произведена до 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по единому сельскохозяйственному налогу.

Налогоплательщикам, уплачивающим единый сельскохозяйственный налог, предоставлено право по их желанию вернуться на другие режимы налогообложения. Для этого они должны уведомить об этом соответствующий налоговый орган не позднее 15-го января года, в котором они предполагают перейти на общий режим налогообложения. Вновь же перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога они в этом случае могут не ранее чем через один год после того, как утратили право на уплату единого сельскохозяйственного налога.

37.4. Объект обложения

Объектом налогообложения по ЕСХН являются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Налоговым кодексом РФ установлен соответствующий порядок определения и признания доходов и расходов.

Организации при определении объекта налогообложения должны учитывать доходы от реализации товаров, работ и (или) услуг и имущественных прав, а также внереализационные доходы в соответствии с порядком определения доходов, установленных НК РФ при расчете налога на прибыль организаций.

Таким же образом определяются доходы, не учитываемые при определении объекта налогообложения. Кроме того, не должны учитываться доходы в виде полученных дивидендов, а также доходы по операциям с отдельными видами долговых обязательств. Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения должны учитывать доходы, полученные от предпринимательской деятельности. При этом не должны учитываться доходы, облагаемые налогом на доходы физических лиц по ставкам 35 и 9%.

При определении объекта налогообложения налогоплательщики могут уменьшить полученные ими доходы на четко оговоренные в НК РФ виды расходов, перечень которых достаточно широк и включает более 40 видов. В их числе можно выделить следующие виды расходов:

1) на приобретение, сооружение и изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, приобретение нематериальных активов, а также создание нематериальных активов самим налогоплательщиком;

2) ремонт основных средств, в том числе арендованных, а также арендные, в том числе лизинговые, платежи за арендуемое, в том числе принятое в лизинг, имущество;

3) материальные расходы, включая расходы на приобретение семян, рассады, саженцев и другого посадочного материала, удобрений, кормов, медикаментов, биопрепаратов и средств защиты растений;

4) оплата труда, выплата компенсаций, пособий по временной нетрудоспособности, обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, обязательное медицинское страхование, производимые в соответствии с российским законодательством;

5) расходы на подготовку специалистов для налогоплательщиков в образовательных учреждениях среднего и высшего профессионального образования. Данные расходы могут учитываться для целей налогообложения только при условии, что с обучающимися в указанных образовательных учреждениях физическими лицами заключены договоры или контакты на обучение, предусматривающие их работу у налогоплательщика в течение не менее трех лет по специальности после завершения обучения;

6) расходы в виде потерь от падежа птицы и животных в пределах норм, утвержденных Правительством РФ;

7) суммы НДС по приобретенным товарам, работам и (или) услугам, суммы таможенных платежей, уплаченных при ввозе товаров на российскую таможенную территорию и не подлежащих возврату налогоплательщикам, а также суммы других налогов и сборов, уплаченных в соответствии с российским законодательством;

8) суммы процентов, уплаченных за предоставление в пользование денежных средств, кредитов или займов, а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказанных кредитными организациями;

9) обеспечение пожарной безопасности в соответствии с законодательством РФ, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;

10)содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах установленных правительством норм;

11)оплата командировок, включая проезд, наем жилого помещения, суточные и др.;

12)оплата аудиторских услуг, опубликования бухгалтерской отчетности;

13)оплата канцелярских товаров, почтовых, телефонных, телеграфных и других подобных услуг, услуг связи;

14)реклама, подготовка и освоение новых производств, цехов и агрегатов;

15)питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах;

16)оплата информационно-консультационных услуг, расходов на повышение квалификации кадров и некоторые другие расходы.

37.5. Налоговая база. Налоговая ставка

Налоговой базой для исчисления ЕСХН является денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, должны учитываться в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях. При этом они должны пересчитываться в рубли по официальному курсу Банка России, установленному соответственно на дату получения доходов или дату осуществления расходов.

Доходы, полученные в натуральной форме, должны учитываться исходя из рыночных цен в порядке, предусмотренном НК РФ при расчете налоговой базы налога на прибыль и других налогов, без включения в них НДС. При определении налоговой базы доходы и расходы должны определяться нарастающим итогом с начала налогового периода.

На организации возложена обязанность вести учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы единого сельскохозяйственного налога, на основе данных бухгалтерского учета.

При этом НК РФ установил единую для всех организаций и индивидуальных предпринимателей, переведенных на уплату единого сельскохозяйственного налога, учетную политику в целях налогообложения.

Датой получения доходов установлен день поступления средств на счета в банках или в кассу, получения иного имущества, работ и (или) услуг или имущественных прав, т.е. используется кассовый метод.

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. Вместе с тем НК РФ установлены определенные особенности учета в составе расходов отдельных видов затрат. В частности, материальные расходы, а также расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы. Такой же порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами и при оплате услуг третьих лиц. Расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размерах, фактически уплаченных налогоплательщиком.

Затраты на приобретение, сооружение или изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также затраты на приобретение или создание самим налогоплательщиком нематериальных активов отражаются в последний день отчетного или налогового периода. При этом указанные затраты учитываются только в размере оплаченных сумм по основным средствам и нематериальным активам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности.

Налогоплательщики — индивидуальные предприниматели обязаны вести учет доходов и расходов для исчисления налоговой базы в книге учета доходов и расходов. Форма и порядок заполнения этой книги утверждается Минфином России.

Так же как и по налогу на прибыль, налогоплательщикам предоставлено право уменьшить налоговую базу за налоговый период на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. При этом указанный убыток может переноситься налогоплательщиком на будущие налоговые периоды в течение 10 лет. Вместе с тем следует иметь в виду, что убыток, полученный налогоплательщиками при применении других режимов налогообложения, не может быть принят при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога. Также и убыток, полученный налогоплательщиками при уплате единого сельскохозяйственного налога, не может быть принят при переходе на другие режимы налогообложения.

Налоговым периодом по единому сельскохозяйственному налогу установлен календарный год, а отчетным *периодом* — полугодие. *Налоговая ставка* установлена в размере 6%.

37.6. Порядок исчисления и уплаты в бюджет

Налоговый кодекс РФ установил порядок исчисления и уплаты в бюджет единого сельскохозяйственного налога. Указанный налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

По итогам отчетного периода налогоплательщик обязан исчислить сумму авансового платежа исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия.

Уплаченные авансовые платежи затем засчитываются ему в счет уплаты единого сельскохозяйственного налога по итогам налогового периода. Уплата налога и авансового платежа по налогу производится по местонахождению организации или по месту жительства индивидуального предпринимателя.

Единый сельскохозяйственный налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, должен быть внесен в бюджет не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период.

Налоговые декларации представляются в налоговые органы организациями по истечении налогового периода по своему местонахождению. По итогам налогового периода они должны быть представлены организациями не позднее 31 марта, следующего за истекшим налоговым периодом.

Индивидуальные предприниматели по истечении налогового периода должны представить налоговые декларации в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Форма налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждаются Минфином России.

Контрольные вопросы

1. Когда и в каких целях был введен единый сельскохозяйственный налог? Каковы причины внесения в порядок его исчисления и уплаты принципиальных поправок?
2. Каким нормативным документом вводится в действие указанный налог?
3. Кто является плательщиком единого сельскохозяйственного налога?
4. Какие другие виды налогов уплачивают плательщики единого сельскохозяйственного налога?
5. Все ли сельскохозяйственные товаропроизводители могут быть переведены на уплату единого налога?
6. Каковы порядок и условия перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога и возврата к общему режиму налогообложения?
7. Что является объектом обложения единым сельскохозяйственным налогом?
8. Что представляет собой налоговая база по данному налогу?
9. Какова ставка по данному налогу? Кто ее устанавливает?
10. Каковы порядок исчисления, а также порядок и сроки уплаты данного налога?

ГЛАВА 38. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СОГЛАШЕНИЙ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ (СРП)

38.1. Необходимость введения специального режима налогообложения при СРП. Понятия, используемые при заключении СРП

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (далее — СРП или соглашение) в виде специального режима налогообложения введена в действие с 1 января 2004 г. принятием специальной гл. 26^4 НК РФ.

Правовые основы отношений, возникающих в процессе осуществления российских и иностранных инвестиций в поиск, разведку и добычу минерального сырья на российской территории, а также континентальном шельфе и в пределах исключительной экономической зоны нашей страны на условиях СРП, регулируются принятым в 1995 г. Федеральным законом от 30.12.1995 № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» (далее — Закон о СРП). Данный закон до принятия гл. 26^4 НК РФ определял также и возникающие при этом налоговые отношения. Кроме того, вопросы налогообложения при выполнении СРП были включены в некоторые законодательные акты по налогам и сборам. В частности, в федеральных законах, определяющих порядок и условия уплаты отдельных налогов (налога на имущество предприятий, таможенной пошлины и т.д.), были установлены налоговые и таможенные льготы при выполнении СРП. При этом нормы, установленные указанными законодательными актами, не всегда в полной мере соответствовали нормам Закона о СРП.

Включение в состав НК РФ отдельной главы «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции» было вызвано необходимостью более четко и полно определить особенности налогообложения при выполнении СРП как в целях создания стабильных условий работы инвесторов, так и в целях соблюдения интересов государства при реализации указанных соглашений. Кроме того, принятие этой главы Кодекса требовалось для унификации в одном законодательном акте всех вопросов налогообложения, возникающих при реализации СРП.

Прежде чем перейти к изложению системы налогообложения при выполнении СРП, необходимо дать четкое определение данного понятия.

Согласно российскому законодательству *соглашение о разделе продукции — это договор,* в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности, т.е. инвестору, на возмездной основе и на конкретный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на проведение связанных с этим работ.

На основе такого соглашения, заключаемого в каждом конкретном случае по отдельному участку недр минерального сырья, полученная в результате разработки данного участка недр продукция подлежит разделу между государством и соответствующим инвестором.

В соглашении определяются условия, связанные с пользованием недрами, в том числе условия и порядок раздела произведенной продукции между сторонами соглашения. Кроме того, в нем устанавливается порядок определения общего объема произведенной продукции и ее стоимости. Особое место в соглашении занимает определение части произведенной продукции, которая должна быть передана в собственность инвестора для возмещения его расходов на выполнение работ по соглашению. Эта часть продукции получила название *«компенсационная продукция».* Состав возмещаемых расходов инвестора также устанавливается в соглашении.

Основные параметры соглашений о разделе продукции формируются в ходе переговоров представителей органов исполнительной власти и потенциального инвестора на основе технико-экономического обоснования по каждому конкретному участку недр. В ходе переговорного процесса может быть выбран в рамках предусмотренного законодательства различный предельный уровень компенсационной продукции, а также схема раздела прибыльной продукции. Перед подписанием каждого конкретного соглашения о разделе продукции должен проводиться анализ его экономической эффективности, т.е. влияния на доходную и расходную части бюджетов всех уровней. Естественно, что заключение каждого конкретного соглашения возможно лишь при условии его эффективности.

Кроме того, необходимо иметь в виду, что указанный специальный налоговый режим применяется только по тем соглашениям, которые заключены в соответствии с Законом о СРП.

38.2. Налогоплательщики

Плательщиками налога при выполнении СРП являются организации — инвесторы соглашения.

Для более полного определения понятия «налогоплательщик» следует уточнить, кто является инвестором соглашения.

Инвестор соглашения — это юридическое лицо или создаваемое на основе договора о совместной деятельности объединение юридических лиц,

осуществляющие вложение собственных, *заемных* или привлеченных средств в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющиеся пользователями недр на условиях СРП.

Налогоплательщик имеет право поручить исполнение своих обязанностей, связанных с применением данного специального налогового режима, своему уполномоченному представителю, называемому *оператором*.

Для применения указанного налогового режима налогоплательщик должен представить в налоговый орган соответствующее письменное уведомление, а также подписанное соглашение о разделе продукции. Одновременно налогоплательщик обязан представить еще один важнейший документ. Дело в том, что до подписания соглашения по соответствующему участку недр должен быть проведен аукцион на предоставление права пользования им не на условиях раздела продукции, а на общих основаниях, определенных Законом о недрах. И только в том случае, если на этих условиях аукцион будет признан недействительным в связи с отсутствием желающих принять в нем участие, данный участок недр может быть передан в разработку на условиях раздела продукции. В связи с этим налогоплательщик должен представить в налоговый орган также решение об утверждении результатов данного аукциона и о признании его несостоявшимся в связи с отсутствием участников.

38.3. Налоги, уплачиваемые при выполнении СРП

Важнейшей характерной особенностью системы налогообложения при выполнении СРП является замена уплаты части налогов и сборов, установленных российским налоговым законодательством, разделом произведенной продукции в соответствии с условиями конкретного соглашения. При этом следует иметь в виду, что НК РФ предусмотрена возможность применения *двух вариантов раздела продукции*.

Согласно *первому, основному варианту* в соглашении должны быть предусмотрены условия и порядок распределения между государством и инвестором как произведенной, так и прибыльной продукции. При этом предельный уровень передаваемой в собственность инвестора доли произведенной продукции для возмещения его затрат (компенсационная продукция) не должен превышать 75%, а при добыче на континентальном шельфе — 90% общего объема произведенной продукции.

Прибыльная продукция представляет собой произведенную продукцию за вычетом той ее части, эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, а также за вычетом компенсационной продукции. Законом не предусмотрены предельные нормы распределения прибыльной продукции. Порядок и условия ее распределения должны устанавливаться в каждом конкретном соглашении.

Согласно НК РФ *второй вариант* может применяться лишь в отдельных случаях, как исключение. При использовании этого варианта в соглашении должны быть предусмотрены порядок и условия определения принадлежащих государству и инвестору долей произведенной продукции. Причем пропорции такого распределения определяются в зависимости от геолого-экономической и стоимостной оценки участка недр, показателей технико-экономического обоснования соглашения, а также технического проекта. В то же время НК РФ предусмотрено, что доля инвестора не должна превышать 68% произведенной продукции и соответственно доля государства должна быть не ниже 32%.

В том случае, когда раздел продукции производится согласно первому варианту, налогоплательщик обязан уплачивать следующие налоги, платежи и сборы: НДС, налог на прибыль организаций, единый социальный налог, налог на добычу полезных ископаемых, платежи за пользование природными ресурсами, плата за негативное воздействие на окружающую среду, плата за пользование водными объектами, государственная пошлина, таможенные сборы, земельный налог и акцизы.

Вместе с тем законодательством установлено, что суммы перечисленных выше налогов, за исключением налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, должны быть в дальнейшем возвращены инвестору в составе возмещаемых расходов.

Одновременно с этим налогоплательщик может быть освобожден от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного или представительного органа государственной власти или представительного муниципального органа. При этом НК РФ установлено, что в случае применения первого варианта раздела продукции налогоплательщик не должен уплачивать налог на имущество организаций в отношении основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат, которые находятся на его балансе и используются исключительно для осуществления предусмотренной соглашением деятельности. Освобождается он также и от уплаты транспортного налога в части принадлежащих ему транспортных средств (за исключением легковых автомобилей), используемых исключительно для целей соглашения. В случае использования этого имущества и транспортных средств не для целей, связанных с выполнением работ по соглашению, они должны облагаться налогами в общеустановленном порядке, если региональными

и местными органами не принято иное решение.

При выполнении соглашения, предусматривающего второй вариант раздела произведенной продукции, инвестор должен уплачивать единый социальный налог, государственную пошлину, таможенные сборы, НДС и осуществлять платежи за негативное воздействие на окружающую среду. Налоговый кодекс РФ не предусматривает в данном случае последующего возмещения уплаченных налогов.

Так же как и в первом варианте, налогоплательщик может быть освобожден от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного или представительного органа государственной власти или представительного муниципального органа.

Вне зависимости от применяемых вариантов раздела продукции налогоплательщик освобождается от уплаты таможенной пошлины в части товаров, ввозимых на российскую таможенную территорию для выполнения работ по соглашению, предусмотренных программами работ и сметами расходов, утвержденными в установленном соглашением порядке, а также в части продукции, произведенной в соответствии с условиями соглашения и вывозимой с российской таможенной территории.

Если инвестор не освобожден от уплаты региональных и местных налогов и сборов, то его затраты по уплате указанных налогов и сборов должны возмещаться на сумму фактически уплаченных налогов и сборов за счет соответствующего уменьшения доли произведенной продукции, передаваемой соответствующему субъекту РФ.

Таким образом, обобщая перечень уплачиваемых при выполнении СРП налогов, можно сделать следующие выводы.

По первому варианту соглашения налогоплательщик реально уплачивает в части федеральных налогов налог на прибыль и налог на добычу полезных ископаемых. Он не должен уплачивать таможенную пошлину, налог на имущество и транспортный налог (с оборотов и имущества, связанных с выполнением соглашения). Затраты налогоплательщика по уплате всех остальных налогов (если он не освобожден от уплаты региональными или местными органами) должны быть ему возмещены в дальнейшем в составе компенсационной продукции.

По второму варианту соглашения налогоплательщик реально уплачивает (без дальнейшего возмещения) единый социальный налог, государственную пошлину, таможенные сборы, НДС и плату за негативное воздействие на окружающую среду. От всех остальных федеральных налогов он освобожден. Уплаченные налогоплательщиком региональные и местные налоги, если он не освобожден от их уплаты, в дальнейшем должны быть ему возмещены.

38.4. Особенности исчисления отдельных налогов при СРП

При выполнении СРП порядок исчисления ряда налогов имеет отдельные особенности. В первую очередь следовало бы отметить порядок определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых, а также налога на прибыль организаций при выполнении первого варианта соглашений, предусматривающего раздел не только произведенной, но и прибыльной продукции.

Сумма налога на добычу полезных ископаемых, подлежащая уплате в бюджет, должна определяться налогоплательщиком исходя из положений соответствующей главы НК РФ, посвященной этому налогу. При этом налогоплательщик обязан учитывать следующие особенности.

Налоговая база при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений должна определяться в общеустановленном порядке как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении отдельно по каждому соглашению.

Налоговая ставка при этом установлена в размере 340 руб. за 1 т с учетом коэффициента, характеризующего динамику мировых цен на нефть ($К_ц$). Указанный коэффициент должен ежемесячно определяться налогоплательщиком самостоятельно по формуле

$$К_ц = (Ц - 8) \times Р : 252,$$

где Ц — средний за налоговый период уровень цен на нефть сырую марки «Юралс», долл. США за 1 баррель; 8 — базовая цена на указанную нефть, долл. США за 1 баррель; *Р* — среднее за налоговый период значение курса доллара США по отношению к российскому рублю, устанавливаемого Банком России; 252— расчетная величина, полученная умножением фиксированного курса доллара США, равного 31,5 руб., на 8.

Показатель *Р* налогоплательщик определяет самостоятельно как сумму значений устанавливаемого Банком России курса доллара к российскому рублю за все дни торгов, деленную на количество торгов в соответствующем налоговом периоде.

Показатель Ц определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде. При этом средние уровни цен нефти сырой марки «Юралс»

на мировых рынках нефтяного сырья должны ежемесячно доводиться до сведения налогоплательщиков в срок не позднее 15-го числа следующего месяца через официальные источники информации. При отсутствии указанной информации в официальных источниках показатель Ц может определяться налогоплательщиком самостоятельно.

Определенная в изложенном выше порядке налоговая ставка при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений должна применяться с коэффициентом 0,5 до достижения установленного соглашением предельного уровня коммерческой добычи нефти и газового конденсата. После достижения предельного уровня налоговая ставка должна применяться с коэффициентом 1, который в дальнейшем не должен изменяться в течение всего срока действия соответствующего соглашения.

Сумма налога на добычу полезных ископаемых при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки, исчисленной с учетом коэффициента ($К_ц$), и величины соответствующей базы.

При определении суммы налога на прибыль организаций, подлежащей уплате в бюджет, налогоплательщик должен руководствоваться соответствующей

главой НК РФ, посвященной налогу на прибыль, с учетом установленных особым режимом налогообложения особенностей.

Объектом налогообложения при этом считается прибыль, полученная налогоплательщиком в связи с выполнением соглашения, т.е. его доход от выполнения соглашения, уменьшенный на величину расходов. Доходом налогоплательщика от выполнения соглашения считаются стоимость прибыльной продукции, принадлежащей инвестору, а также полученные им внереализационные доходы, определяемые в общеустановленном порядке.

Стоимость прибыльной продукции определяется как произведение объема прибыльной продукции и цены произведенной продукции, установленной в соглашении. При этом цена нефти не может быть ниже среднего за отчетный период уровня цен сырой нефти марки «Юралс», определяемого как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем отчетном периоде.

Расходами налогоплательщика считаются обоснованные и документально подтвержденные расходы, произведенные им при выполнении соответствующего соглашения. Состав расходов, размер и порядок их признания должны определяться в общеустановленном порядке, но с учетом того, что обоснованными являются расходы, произведенные налогоплательщиком в соответствии с программой работ и сметой расходов, утвержденными в установленном порядке, а также внереализационные расходы, непосредственно связанные с выполнением данного соглашения.

Характерной особенностью исчисления расходов налогоплательщика при выполнении СРП является их разделение на расходы, возмещаемые за счет компенсационной продукции (возмещаемые расходы), и на расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль.

Как уже отмечалось, возмещаемыми расходами считаются затраты, понесенные налогоплательщиком в отчетном или налоговом периоде при выполнении работ по соглашению в соответствии с программой работ и сметой расходов. Они подразделяются на затраты, произведенные налогоплательщиком до и после вступления конкретного соглашения в силу.

Расходы, произведенные до вступления соглашения в силу, могут быть признаны возмещаемыми, если соглашение заключено по ранее не разрабатываемым месторождениям полезных ископаемых и эти расходы не были предъявлены ранее недропользователем участка недр для целей исчисления в общеустановленном порядке налога на прибыль. Указанные расходы должны быть отражены налогоплательщиком в смете расходов, предъявляемой одновременно со сметой расходов на первый год работ по соглашению.

В части признания возмещаемыми расходов, произведенных налогоплательщиком после вступления соглашения в силу, НК РФ установлены следующие правила.

Расходы на освоение природных ресурсов, перечень которых определен для всех плательщиков налога на прибыль в НК РФ, включаются в состав расходов равномерно в течение 12 месяцев.

Затраты на приобретение, сооружение, изготовление, доставку и подготовку к использованию амортизируемого имущества включаются в состав возмещаемых расходов в сумме фактических расходов при условии их включения в программу работ и смету расходов. При этом начисление амортизации по таким расходам не производится.

Произведенные налогоплательщиком расходы в форме отчислений в ликвидационный фонд должны учитываться в целях налогообложения в размере и порядке, которые установлены соответствующим соглашением. Вместе с тем порядок формирования и использования ликвидационного фонда должен быть установлен Правительством РФ.

Управленческие расходы, связанные с выполнением соглашения (расходы на оплату

аренды и содержание офисов, информационные и консультационные услуги, представительские расходы, расходы на рекламу и др.), подлежат возмещению в размере норматива этих расходов, установленного соглашением, но не более 2% общей суммы расходов, возмещаемых налогоплательщику в отчетном или налоговом периоде.

Превышение суммы управленческих расходов над установленным нормативом должно быть учтено при формировании налоговой базы инвестора по налогу на прибыль. Подлежат возмещению также фактически уплаченные налогоплательщиком перечисленные выше федеральные, региональные и местные налоги.

Российским налоговым законодательством установлен также конкретный *перечень расходов, которые не могут быть признаны возмещаемыми*. К ним в первую очередь относятся расходы, осуществленные налогоплательщиком до вступления в силу соответствующего соглашения. Сюда, в частности, отнесены затраты на приобретение пакета геологической информации для участия в аукционе, а также на оплату сбора за участие в аукционе на право пользования участком недр на условиях соглашения.

Одновременно не признаются возмещаемыми и отдельные виды расходов, понесенных налогоплательщиком после вступления соглашения в силу. Среди них — налог на добычу полезных ископаемых, а также оговоренные в соглашении разовые платежи за пользование недрами. К этой категории относятся платежи, включая проценты по полученным кредитным и заемным средствам, а также комиссионные выплаты по ним и другие расходы, связанные с получением и использованием заемных средств для финансирования деятельности по соглашению.

Кроме того, не подлежат возмещению отчисления на формирование Российского фонда технологического развития и других фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, судебные расходы и арбитражные сборы, расходы на уплату штрафов, пеней и других санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба. Не могут быть возмещены налогоплательщику также расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах предприятий торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены.

Как уже отмечалось, размер возмещаемых расходов предусматривается в соответствующем соглашении исходя из предельного уровня компенсационной продукции, но не может быть выше установленного НК РФ предельного уровня. В том случае, если размер возмещаемых расходов не достиг предельного уровня, налогоплательщику возмещается вся их сумма; если же размер возмещаемых расходов превышает установленный уровень, то возмещение производится в размере установленного предельного уровня. При этом не возмещенные в отчетном или налоговом периоде возмещаемые расходы подлежат включению в состав возмещаемых расходов следующего отчетного или налогового периода.

Следует особо подчеркнуть, что расходы капитального характера принимаются к возмещению при условии соблюдения установленного Законом о СРП требования об использовании доли товаров российского происхождения при проведении работ по соглашению. Этим законом, в частности, предусмотрено, что не менее 70% технологического оборудования для добычи, транспортировки и переработки полезных ископаемых, используемого при исполнении СРП, должно быть российского происхождения. Несоблюдение указанного требования является основанием для отказа в возмещении соответствующих затрат инвестора.

Расходы, уменьшающие *налоговую базу* по налогу на прибыль, включают общеустановленные для всех налогоплательщиков по данному налогу затраты, учитываемые в целях налогообложения и не включенные в состав возмещаемых расходов. При этом в указанные расходы не должны включаться суммы налога на добычу полезных ископаемых.

Как и по любому другому налогу, налоговой базой которого служит доход, при налогообложении дохода, полученного налогоплательщиком в виде части прибыльной продукции, важно определить *дату получения дохода*. Ею признается последний день отчетного или налогового периода, в котором был осуществлен раздел прибыльной продукции. По всем другим видам доходов и расходов налогоплательщика применяется общеустановленный порядок их признания.

Налоговой базой для налога на прибыль при реализации СРП является денежное выражение подлежащей налогообложению прибыли. При этом налоговая база должна определяться раздельно по каждому соглашению.

В том случае, если налоговая база для соответствующего налогового периода отрицательная величина, для этого налогового периода она признается равной нулю. Но при этом налогоплательщику предоставлено право уменьшить налоговую базу на величину полученной отрицательной величины в последующие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получена отрицательная величина, но не более срока действия соглашения.

Налоговая ставка устанавливается при подписании соглашения и должна соответствовать действующей на тот момент ставке налогообложения прибыли организаций. При этом действующая на дату вступления в силу конкретного соглашения налоговая ставка должна применяться в течение всего срока действия этого соглашения.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Налоговый учет осуществляется в общеустановленном порядке.

В том случае, если налог исчисляется в иностранной валюте, налогоплательщик должен уплачивать этот налог в данной или другой иностранной валюте, котируемой Банком России, или же может уплачивать эквивалентную сумму в рублях, исчисленную исходя из официального курса этой валюты на дату уплаты налога.

Налоговый кодекс РФ обязывает налогоплательщика вести раздельный учет доходов и расходов по операциям, возникающим при выполнении СРП. В случае отсутствия раздельного учета должен применяться общий порядок налогообложения, установленный НК РФ для налогообложения прибыли, без учета особенностей, установленных специальным налоговым режимом.

Доходы и расходы налогоплательщика по другим видам деятельности, не связанным с выполнением СРП, должны облагаться в общем порядке, установленном для налогообложения прибыли.

В таком же общеустановленном порядке облагается прибыль, полученная инвестором от реализации компенсационной продукции. Она определяется как выручка от реализации компенсационной продукции, уменьшенная на величину расходов, связанных с реализацией указанной продукции и не учтенных в стоимости компенсационной продукции, уменьшенная на стоимость самой компенсационной продукции.

Определенные особенности при выполнении СРП имеются в порядке уплаты НДС. Основой для исчисления и уплаты НДС, как и для всех других налогов, является соответствующая глава НК РФ. При этом в отличие от налога на прибыль, уплачиваемого при реализации СРП, в соответствующем налоговом периоде применяется та налоговая ставка по НДС, которая фактически действует в этот период исходя из положений НК РФ, касающихся НДС.

При реализации СРП установлены дополнительные *операции, не подлежащие налогообложению* НДС. Освобождается от налогообложения, в частности, передача на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ по утвержденному в установленном порядке соглашению между инвестором и оператором, т.е. организацией, непосредственно осуществляющей выполнение работ по соглашению.

Не подлежит обложению также передача организацией, являющейся участником не имеющего статуса юридического лица объединения организаций, выступающих в качестве инвесторов в соглашении, другим участникам такого объединения соответствующей доли произведенной продукции, полученной инвестором по условиям соглашения.

НДС не уплачивается и при передаче налогоплательщиком в собственность государства вновь созданного или приобретенного им имущества, использованного для выполнения работ по соглашению и подлежащего передаче государству в соответствии с условиями соглашения.

При реализации СРП возможна ситуация, когда по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов при выполнении работ по соглашению превысит общую сумму НДС, начисленную по реализованным, переданным, выполненным или оказанным товарам, работам и (или) услугам, в том числе при отсутствии указанной реализации. В этом случае полученная разница подлежит возмещению, зачету или возврату налогоплательщику в общеустановленном порядке.

При несоблюдении налоговым органом установленных НК РФ сроков суммы возмещения или возврата увеличиваются исходя из $^{1}/_{360}$ ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки (при ведении учета в рублях) или $^{1}/_{360}$ ставки ЛИБОР, действующей в соответствующем периоде, за каждый день просрочки (при ведении учета в иностранной валюте).

38.5. Особенности налогового контроля при СРП

Определенные особенности при выполнении СРП имеются и *в постановке налогоплательщика на налоговый учет.* Налогоплательщик подлежит постановке на учет, как правило, в налоговом органе по месту нахождения участка недр, предоставленного ему в пользование на условиях соглашения.

В том случае, если в качестве инвестора по соглашению выступает объединение организаций, не имеющих статуса юридического лица, на учет по месту нахождения участка недр, предоставляемого в пользование на условиях соглашения, обязаны встать все организации, входящие в состав указанного объединения. Исключение сделано лишь при разработке предоставленных в пользование на условиях соглашения участков недр, расположенных на

континентальном шельфе РФ или в пределах исключительной экономической *зоны* РФ. В этом *случае* постановка налогоплательщика на учет производится в налоговом органе по месту нахождения данного налогоплательщика.

Налогоплательщик обязан в течение 10 дней с даты вступления в силу соответствующего соглашения подать заявление о постановке на учет в налоговом органе и получить в налоговом органе свидетельство о постановке на учет. В данном свидетельстве содержатся следующие данные: наименование соглашения, дата вступления соглашения в силу и срок его действия, наименование участка недр, предоставленного в пользование в соответствии с условиями соглашения, и указание его местонахождения. В свидетельстве должно также содержаться указание на то, что данный налогоплательщик является инвестором по соглашению или оператором соглашения и что в отношении этого налогоплательщика применяется специальный налоговый режим.

При выполнении СРП за налогоплательщиком сохраняется обязанность представления в налоговые органы соответствующих налоговых деклараций. Налогоплательщик должен представлять налоговые декларации по утвержденной Минфином России форме в налоговые органы по местонахождению участка недр, предоставленного в пользование на условиях соглашения. Декларации при этом составляются по каждому налогу, соглашению отдельно от других видов деятельности налогоплательщика.

В том случае, если участок недр, предоставляемый в пользование на условиях соглашения, расположен на континентальном шельфе РФ или в пределах исключительной экономической зоны РФ, налогоплательщик должен представлять налоговые декларации по указанным налогам в налоговые органы по местонахождению налогоплательщика. Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, должны представлять налоговые декларации и соответствующие расчеты в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Кроме того, налогоплательщик обязан ежегодно не позднее 31 декабря года, предшествующего планируемому, представлять в соответствующие налоговые органы утвержденные в установленном соглашением порядке программу работ и смету расходов по соглашению на следующий год.

В случае внесения изменений или дополнений в программу работ и смету расходов налогоплательщик обязан представить указанные изменения или дополнения не позднее 10 дней с даты их утверждения.

Существенные особенности установлены в условиях проведения выездных налоговых проверок при выполнении СРП. В частности, выездной налоговой проверкой может быть охвачен любой период в течение срока действия соглашения, начиная с года вступления соглашения в силу. В связи с этим НК РФ установлена обязанность инвестора по соглашению или оператора соглашения хранить первичные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, в течение всего срока действия соглашения. Сроки осуществления выездной налоговой проверки инвестора или оператора соглашения, в связи с деятельностью по соглашению, установлены в пределах до шести месяцев. При проведении выездных налоговых проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличен на один месяц для проведения проверки каждого филиала и представительства.

38.6. Гарантии инвесторов при реализации СРП

Как уже отмечалось, специальный режим налогообложения при выполнении СРП с принятием соответствующей главы НК РФ может применяться только в том случае, если в результате проведения аукциона на разработку конкретного участка недр на общеустановленных условиях уплаты налогов не выявились желающие принять в нем участие. Тем самым должно быть подтверждено, что данный участок недр экономически невыгодно разрабатывать на общих основаниях, т.е. для его разработки требуются значительно большие финансовые ресурсы, чем для разработки иных месторождений. При разработке на условиях СРП удлиняются сроки разработки таких участков, а соответственно и сроки окупаемости вложенных средств. В связи с этим система налогообложения при выполнении СРП является более льготной, чем общий режим налогообложения.

Однако потенциальным инвесторам необходимы государственные гарантии стабильности данного специального налогового режима. Для обеспечения таких гарантий в НК РФ предусмотрено, что в случае несоответствия положений самого кодекса или других федеральных налоговых законов, а также налоговых законодательных актов субъектов РФ и нормативных правовых актов муниципальных органов местного самоуправления условиям соответствующих соглашений должны применяться условия этих соглашений.

Единственное исключение сделано по уплате НДС. В случае изменения в течение срока действия СРП ставки этого налога исчисление и уплата НДС должны осуществляться налогоплательщиком по этой измененной налоговой ставке.

Налоговым кодексом РФ также установлено, что

система налогообложения при выполнении СРП должна применяться в течение всего срока действия соответствующего соглашения. В том случае, если в течение срока действия соответствующего соглашения произойдут изменения наименований каких-либо налогов и сборов без изменения при этом элементов налогообложения, такие налоги и сборы должны исчисляться и уплачиваться при выполнении соглашения с новым наименованием.

В том же случае, если в течение срока действия соответствующего соглашения изменились порядок уплаты налогов и сборов, а также формы, порядок заполнения и сроки представления налоговых деклараций без изменения налоговой базы, налоговой ставки и порядка исчисления налога, уплата налогов и сборов, а также представление налоговых деклараций должны производиться в соответствии с измененным законодательством о налогах и сборах.

Что касается применения налогового законодательства при выполнении СРП, заключенных до вступления в силу Закона о СРП, а также соответствующей главы НК РФ, то НК РФ дает однозначный ответ: должны применяться условия освобождения от уплаты налогов и сборов, а также порядок исчисления, уплаты и возмещения уплаченных налогов и сборов, которые предусмотрены в соответствующих соглашениях.

Контрольные вопросы

1. Чем вызвана необходимость введения специального налогового режима при реализации соглашений о разделе продукции?
2. Каково экономическое содержание СРП?
3. Кто является налогоплательщиком при выполнении СРП?
4. Какова характерная особенность системы налогообложения при выполнении СРП?
5. Какие налоги реально уплачивает налогоплательщик при выполнении СРП?
6. От уплаты каких налогов при выполнении СРП налогоплательщик освобожден?
7. При уплате каких налогов производится возмещение затрат налогоплательщику?
8. Какие гарантии в части налогообложения предусмотрены инвестору при реализации СРП?
9. Каковы особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых?
10. Какие затраты возмещаются и какие не возмещаются инвестору?
11. Какие имеются особенности при определении налоговой базы налога на прибыль при выполнении СРП?
12. Каковы особенности уплаты НДС при выполнении СРП?
13. В чем состоят особенности постановки налогоплательщика на учет в налоговые органы при выполнении СРП?
14. Какова отличительная особенность проведения налоговых проверок при выполнении СРП?