

**Федеральное агентство по образованию**  
**Новосибирский государственный университет экономики и управления**  
Кафедра финансов

Н.М. ДЕМЕНТЬЕВА

# **НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**

Учебно-методический комплекс для студентов по специальностям

080109 «Бухгалтерский учет», 080301 «Коммерция (торговое дело)», 080111 «Маркетинг»  
по направлению подготовки 080100 «Экономика»

Новосибирск  
2009

Издается в соответствии с планом учебно-методической работы НГУЭУ

Д 30 **Дементьева Н.М.**

Налоги и налогообложения: Учебно-методический комплекс. – Новосибирск: НГУЭУ, 2009. – 136 с.

Учебно-методический комплекс разработан в соответствии с требованиями Государственного образовательного стандарта по специальностям: 080109 «Бухгалтерский учет», 080301 «Коммерция (торговое дело)»; 080111 «Маркетинг», по направлению подготовки 080100 «Экономика» и включает все вопросы учебного курса «Налоги и налогообложение».

Материал представлен по основным разделам, в которых раскрываются основы налогообложения и налоговой политики государства, все действующие налоги и специальные налоговые режимы. Данное пособие может использоваться в процессе обучения студентов, а также при обучении в порядке повышения квалификации работников.

**ББК 65.261.4**

© Дементьева Н.М., 2009  
© НГУЭУ, 2009

# **МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ИЗУЧЕНИЮ УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ**

---

## **1.1. РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ИСПОЛЬЗОВАНИЮ МАТЕРИАЛОВ УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОГО КОМПЛЕКСА**

Структура учебно-методического комплекса предполагает рассмотрение основных элементов по каждому налогу, изложение содержания специальных режимов налогообложения, а также порядок исчисления и уплаты в бюджет действующих налогов.

## **1.2. ПОЖЕЛАНИЯ ПО ИЗУЧЕНИЮ ОТДЕЛЬНЫХ ТЕМ КУРСА**

В процессе изучения отдельных тем курса рекомендуется дополнительно использовать учебники, учебные и практические пособия по исчислению налогов, а также такие периодические издания, как: «Налоги и налогообложение»; «Налоговый вестник»; «Налоговая политика и практика»; «Налоговые споры»; «Путеводитель по налогам» // Консультант Плюс.

## **1.3. РЕКОМЕНДАЦИИ ПО РАБОТЕ С ЛИТЕРАТУРОЙ**

При изучении курса учебной дисциплины «Налоги и налогообложение» необходимо в первую очередь использовать Налоговый кодекс РФ и учебники, учебные пособия, в которых изложены вопросы в соответствии с действующим налоговым законодательством. Поэтому целесообразно обращать внимание на год издания учебников и пособий, на даты подписания их в печать и сопоставлять информацию с Налоговым кодексом РФ в последней редакции.

## **1.4. РАЗЪЯСНЕНИЯ ПО ПОВОДУ РАБОТЫ С ТЕСТОВОЙ СИСТЕМОЙ КУРСА**

Предлагается ответить на десять тестов, которые не повторяются в разных вариантах. Из предложенных трех ответов правильным является один, который Вы должны указать.

## **1.5. СОВЕТЫ ПО ПОДГОТОВКЕ К ЭКЗАМЕНУ**

При подготовке к экзамену особое внимание следует обратить на усвоение основных элементов налогов: плательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговые вычеты, виды ставок (адвалорные, специфические), налоговый период. Очень важно научиться исчислять налоги на примере условных данных, которые указаны в задаче к билету.

# РАБОЧАЯ ПРОГРАММА

---

## Раздел 1. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЙ

### 1.1. ВЫПИСКА ИЗ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО СТАНДАРТА (ДЛЯ СПЕЦИАЛЬНОСТИ 080109 «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ»)

Экономическая сущность налогов: функции налогов; элементы налога и их характеристика; принципы и методы налогообложения; способы уплаты налогов; налоговая система; особенности построения налоговой системы в России, промышленно-развитых и развивающихся государствах; классификация налогов; налоговый механизм; налоговый контроль; налоговая политика; налоговое регулирование и его особенности в России и зарубежных странах; налог на прибыль организаций; особенности налогообложения отдельных видов доходов организаций, прибыли кредитных и страховых организаций, иностранных юридических лиц; налог на имущество предприятий; платежи за пользование природными ресурсами; отчисления в государственные внебюджетные фонды социального назначения; акцизы; налог на добавленную стоимость; таможенные пошлины; налог с продаж; налоги с физических лиц; подоходный налог с физических лиц; совокупный годовой доход как объект налогообложения; налогообложение доходов от предпринимательской деятельности; декларация о доходах граждан; имущественные налоги с физических лиц; другие налоги и сборы с юридических и физических лиц; права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых органов; состав и структура налоговых органов; формы и методы налогового контроля в России и зарубежных странах; ответственность за совершение налоговых правонарушений; налоговые проверки, их виды; цели и методы выездных проверок.

Для специальностей 080111 «Маркетинг», 080301 «Коммерция (торговое дело)», по направлению 080100 «Экономика» государственный образовательный стандарт на данную дисциплину отсутствует.

### 1.2. ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ

Дисциплина «Налоги и налогообложение» предназначена для изучения действующих налогов в Российской Федерации и ряде зарубежных государств с тем, чтобы представлять механизм действия, порядок исчисления налогов, уплаты в бюджет и их отражение в бухгалтерском учете.

Основной целью дисциплины является изучение основ, принципов исчисления федеральных и региональных налогов, отдельных особенностей в определении налоговой базы основных налогов.

Исходя из цели, в процессе изучения дисциплины необходимо решить следующие основные задачи:

- *рассмотреть* действующие в России налоги, определить их сущность и роль, способы уплаты в бюджет;
- *представлять* порядок исчисления и уплаты налогов в бюджет, их отражение в бухгалтерском учете;
- *знать* формы, содержание и порядок заполнения налоговых деклараций, сроки их представления в налоговые органы;
- *уметь* применять Налоговый кодекс РФ при определении мер воздействия за налоговые правонарушения в процессе исчисления и взимания налогов.

### 1.3. ТРЕБОВАНИЯ К УРОВНЮ ОСВОЕНИЯ ДИСЦИПЛИНЫ

По окончании изучения дисциплины «Налоги и налогообложение» студент должен:

- *иметь представление* о развитии налоговой системы России в целом, о налогах в развитых странах, о содержании налоговой политики, налогового регулирования и налогового контроля государства;

- *знать* основные элементы налогов, приоритеты федеральных налогов перед другими видами налогов;
- *уметь* исчислять налоги в соответствии с Налоговым кодексом РФ, с учетом законодательства Минфином РФ, и судебной практики по спорным положениям налогового законодательства.

#### 1.4. ФОРМЫ КОНТРОЛЯ

**Промежуточная аттестация.** Для контроля усвоения данной дисциплины учебным планом для специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» предусмотрен экзамен. Для направления 080100 «Экономика», специальностей 080301 «Коммерция (торговое дело)», 080111 «Маркетинг» предусмотрен зачет.

**Текущий контроль.** В течение семестра студентами дневной формы обучения выполняются контрольные задания. Результаты выполнения этих заданий являются основанием для выставления оценок текущего контроля.

Студентами заочной формы обучения выполняется контрольная работа.

Студенты, не выполнившие в полном объеме все задания текущего контроля, не допускаются кафедрой к сдаче экзамена (зачета), как не выполнившие график учебного процесса по данной дисциплине.

## Раздел 2. СОДЕРЖАНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

### 2.1. ТЕМАТИЧЕСКИЙ ПЛАН УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ ДЛЯ СПЕЦИАЛЬНОСТИ 080109 «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ»

Наименование разделов и тем	Очная форма обучения			Очная ускоренная форма обучения			Заочная форма обучения на базе среднего образования		Заочная форма обучения на базе среднего специального образования		Заочная форма обучения на базе высшего образования	
	Л	ПР	СР	Л	ПР	СР	Л	СР	Л	СР	Л	СР
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
<b>Раздел 1. Основы налогообложения</b>												
<b>Тема 1.1.</b> Экономическая сущность налогов, их элементы, функции, принципы налогообложения	1	1	2	–	–	2	–	4	–	4	–	4
<b>Тема 1.2.</b> Налоговая система России, особенности ее развития	1	–	2	–	–	4	–	4	–	4	–	4
<b>Тема 1.3.</b> Состав и структура налоговых органов России	1	–	2	–	–	2	–	4	–	4	–	4
<b>Тема 1.4.</b> Права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов	1	–	2	–	–	2	–	2	–	2	–	2
<b>Тема 1.5.</b> Налоговый контроль	1	1	2	2	–	2	–	4	–	4	–	4
<b>Тема 1.6.</b> Налоговая политика и налоговое регулирование в России и зарубежных странах	1	–	4	–	–	4	–	4	–	4	–	4
<b>Итого по разделу 1</b>	6	2	14	2	–	16	–	22	–	22	–	22
<b>Раздел 2. Федеральные налоги</b>												
<b>Тема 2.1.</b> Налог на добавленную стоимость	4	4	6	4	4	14	–	20	–	20	–	20
<b>Тема 2.2.</b> Акцизы	2	2	2	2	2	6	–	4	–	4	–	4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
<b>Тема 2.3.</b> Налог на доходы физических лиц	4	4	4	2	2	6		6		6		6
<b>Тема 2.4.</b> Единый социальный налог	2	2	4	2	2	4		4		4		4
<b>Тема 2.5.</b> Налог на прибыль организаций	6	6	6	6	8	16		26		26		26
<b>Тема 2.6.</b> Водный налог	1	–	2	–	–	2		4		4		4
<b>Тема 2.7.</b> Государственная пошлина	1	–	4		–	4		6		6		6
<b>Тема 2.8.</b> Налог на добычу полезных ископаемых	–	–	2	–	–	4		4		4		4
<b>Итого по разделу 2</b>	20	18	30	16	18	56		74		74		74
<b>Раздел 3. Региональные налоги</b>												
<b>Тема 3.1.</b> Налог на имущество организаций	2	1	2	1	2	4		6		6		6
<b>Тема 3.2.</b> Транспортный налог	1	1	2	1	–	2		4		4		4
<b>Итого по разделу 3</b>	3	2	4	2	2	6		10	–	10	–	10
<b>Раздел 4. Местные налоги и сборы</b>												
<b>Тема 4.1.</b> Земельный налог	2	–	2			2		4		4		4
<b>Тема 4.2.</b> Налог на имущество физических лиц	1	–	2			2		4	–	4	–	4
<b>Итого по разделу 4</b>	3	–	4	–	–	4	–	8	–	8		8
<b>Раздел 5. Специальные налоговые режимы</b>												
<b>Тема 5.1.</b> Упрощенная система налогообложения	2	2	2	1	1	2	–	4	–	4	–	4
<b>Тема 5.2.</b> Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности	2	2	4	1	1	2	–	4		4	–	4
<b>Итого по разделу 5</b>	4	4	6	2	2	4	–	8	–	8	–	8
<b>Всего по дисциплине</b>	36	36	58	22	22	86	8	122	8	122	8	122

## 2.2. ТЕМАТИЧЕСКИЙ ПЛАН УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ ДЛЯ СПЕЦИАЛЬНОСТЕЙ 080100 «ЭКОНОМИКА», 080301 «КОММЕРЦИЯ (ТОРГОВОЕ ДЕЛО)», 080111 «МАРКЕТИНГ»

Наименование специальности	Форма обучения / база образования	Количество часов		
		Лекции	Практические занятия	Самостоятельная работа
Экономика	Очная / со	36	36	30
Коммерция (торговое дело)	Очная / со	36	36	28
Коммерция (торговое дело)	Очная / сп	34	17	49
Коммерция (торговое дело)	Заочная / сп	8	–	92
Маркетинг	Очная / со	36	18	48
Маркетинг	Заочная / сп	8	–	94

## 2.2. СОДЕРЖАНИЕ ОТДЕЛЬНЫХ РАЗДЕЛОВ И ТЕМ

### Раздел 1. Основы налогообложения

#### 1.1. Экономическая сущность налогов, их элементы, функции и принципы налогообложения

Экономическое содержание, необходимость и роль налогов и сборов. Правовое определение налога в Налоговом кодексе РФ. Функции налогов: фискальная, распределительная, контрольная. Элементы налога: налогоплательщики, объект, налоговая база, налоговый период, ставки, льготы, сроки уплаты.

Основные принципы налогообложения: равенство, справедливость, эффективность, универсализация, удобство, четкое разделение налогов по уровням государственного управления. Методы взимания налогов: «у источника», «по декларации», «кадастровый».

### *1.2. Налоговая система России, особенности ее развития*

Развитие налоговой системы, ее особенности в сравнении с системами развитых государств. Принципы построения системы: соотношение прямых и косвенных налогов; непрерывность налогообложения; применение налоговых льгот, вычетов, скидок. Классификация налогов: экономическая и правовая. Прямые и косвенные налоги. Личные и имущественные налоги. Федеральные, региональные и местные налоги.

Краткая характеристика налоговых систем европейских государств.

### *1.3. Состав и структура налоговых органов России*

Федеральная налоговая служба России, ее задачи, функции и полномочия. Территориальные налоговые инспекции, их функции. Регламент работы с налогоплательщиками.

### *1.4. Права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов*

Права и обязанности налогоплательщика и налогового агента в соответствии с Налоговым кодексом РФ. Права и обязанности налоговых органов, их должностных лиц.

### *1.5. Налоговый контроль*

Формы проведения налогового контроля. Налоговые проверки: камеральная и выездная. Методы проведения камеральных и выездных налоговых проверок.

Оформление результатов проверки. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение.

### *1.6. Налоговая политика и налоговое регулирование в России и зарубежных странах*

Понятие налоговой политики, ее субъекты, цели и формы: политика максимальных налогов, политика экономического развития, политика регулирования доходов, стимулирование инвестиционной деятельности. Опыт зарубежных стран по налоговому регулированию. Налоговый механизм.

## **Раздел 2. Федеральные налоги**

### *2.1. Налог на добавленную стоимость*

Налогоплательщики. Право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика. Объекты обложения. Операции, не подлежащие налогообложению. Налоговая база, особенности ее определения в отдельных случаях: при перемещении товаров через таможенную территорию России, при осуществлении посреднических услуг, при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления и др. Налоговый период. Ставки налога. Налоговые вычеты. Порядок и сроки уплаты налога в бюджет. Налоговая декларация, порядок ее составления и представления в налоговые органы. Порядок отражения операций в бухгалтерском учете.

### *2.2. Акцизы*

Налогоплательщики, виды свидетельств о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом. Подакцизные товары. Объект налогообложения. Операции, не подлежащие налогообложению. Налоговая база и налоговый период. Ставки акцизов. Порядок исчисления акцизов. Порядок применения налоговых вычетов. Сроки и порядок уплаты. Налоговая декларация.

### *2.3. Налог на доходы физических лиц*

Налогоплательщики, объект налогообложения. Налоговая база, особенности ее определения. Доходы, не подлежащие налогообложению. Виды налоговых вычетов, порядок их применения: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные. Налоговые ставки и порядок исчисления налога, сроки уплаты. Налоговая декларация: порядок и сроки ее представления в налоговые органы. Налог на доходы индивидуальных предпринимателей.

#### *2.4. Единый социальный налог*

Социальная сущность, природа налога. Налогоплательщики, объект налогообложения и налоговая база. Налоговые льготы. Налоговый и отчетный периоды, ставки налога. Порядок исчисления и сроки уплаты налога налогоплательщиками. Налоговые декларации.

#### *2.5. Налог на прибыль организаций*

Экономическая сущность налога, его фискальная роль. Налогоплательщики, объект налогообложения. Классификация доходов: от реализации товаров, работ и услуг; внереализационные доходы; не учитываемые при определении налоговой базы. Группировка расходов. Расходы, связанные с производством и реализацией товаров, работ и услуг: материальные затраты, расходы на оплату труда, амортизация, прочие расходы. Внереализационные расходы: резервы по сомнительным долгам, проценты по долговым обязательствам и др. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения. Методы определения доходов и расходов: по начислению и кассовый. Налоговая база. Налоговые ставки. Налоговый и отчетный периоды. Порядок исчисления налога и авансовых платежей. Особенности определения доходов и расходов страховых и кредитных организаций, по сделкам с ценными бумагами.

Особенности налогообложения доходов иностранных юридических и физических лиц.

Налоговый учет, регистры налогового учета. Особенности ведения налогового учета отдельных операций по доходам и расходам. Налоговая декларация.

#### *2.6. Водный налог*

Налогоплательщики, объекты налогообложения, налоговая база. Налоговый период, ставки, порядок исчисления и сроки уплаты. Налоговая декларация.

#### *2.7. Государственная пошлина*

Понятие государственной пошлины, плательщики. Размеры государственной пошлины по делам, рассматриваемым: в судах общей юрисдикции, в арбитражных судах, в Конституционном суде, за совершение нотариальных действий, по регистрации актов гражданского состояния и прочих юридически значимых действий.

Льготы для отдельных категорий физических и юридических лиц. Порядок возврата государственной пошлины.

#### *2.8. Налог на добычу полезных ископаемых*

Налогоплательщики, особенности постановки их на налоговый учет. Объект налогообложения. Виды добываемых полезных ископаемых. Налоговая база, порядок оценки добытого полезного ископаемого. Налоговые ставки, налоговый период. Порядок исчисления и сроки уплаты. Налоговая декларация.

### **Раздел 3. Региональные налоги**

#### *3.1. Налог на имущество организаций*

Природа и сущность налога. Налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база. Налоговые льготы. Порядок исчисления авансовых платежей и налога. Особенности исчисления налога в отношении объектов недвижимого имущества при наличии филиалов, обособленных подразделений. Ставка налога и сроки уплаты. Налоговая декларация.

#### *3.2. Транспортный налог*

Налогоплательщики, объект и налоговая база. Налоговый период, налоговые ставки. Порядок исчисления и сроки уплаты. Налоговая декларация.

### **Раздел 4. Местные налоги и сборы**

#### *4.1. Земельный налог*

Налогоплательщики, объект налогообложения. Налоговая база. Налоговый и отчетный периоды. Налоговые льготы. Ставки налога, порядок исчисления авансовых платежей и налога, сроки уплаты. Налоговая декларация.



#### *4.2. Налог на имущество физических лиц*

Порядок введения налога местными органами власти. Плательщики налога. Объект обложения. Льготы по налогу. Ставки, порядок исчисления и сроки уплаты.

### **Раздел 5. Специальные налоговые режимы**

#### *5.1. Упрощенная система налогообложения*

Необходимость упрощенной системы налогообложения и этапы ее развития. Налогоплательщики, объекты налогообложения, налоговая база. Порядок перехода на упрощенную систему налогообложения: основные критерии. Порядок возврата к общему режиму налогообложения. Налоговые ставки. Порядок исчисления единого налога по упрощенной системе налогообложения по каждому объекту: доходы и расходы, уменьшенные на расходы. Налоговый и отчетный периоды. Налоговая декларация.

#### *5.2. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности*

Сущность и развитие единого налога на вмененный доход по отдельным видам деятельности. Основные понятия для применения данного режима налогообложения.

Налогоплательщики, объект и налоговая база. Налоговый период, ставка налога. Порядок исчисления и сроки уплаты. Налоговая декларация.

## **РАЗДЕЛ 3. УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ**

### **3.1. ВОПРОСЫ ДЛЯ ПОДГОТОВКИ К ЭКЗАМЕНУ**

1. Сущность налогов, их функции.
2. Принципы налогообложения. Элементы налогов.
3. Налоговая политика, налоговое регулирование.
4. Налоговая система РФ. Классификация налогов.
5. Налоговые системы развитых государств.
6. Права и обязанности налогоплательщиков.
7. Права и обязанности налоговых органов.
8. Классификация налогов.
9. Налоговая политика и налоговый механизм.
10. Налоговое регулирование в России и зарубежных странах.
11. Налоговый контроль: камеральные и выездные налоговые проверки в России.
12. Организация налогового контроля в зарубежных государствах.
13. Понятие налогового правонарушения.
14. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение.
15. НДС: плательщики, объект, налоговая база.
16. НДС: особенности определения налоговой базы по отдельным объектам.
17. Налоговое освобождение от обязанностей плательщика НДС по ст. 145 НК РФ.
18. НДС: налоговые вычеты, порядок их применения.
19. Операции, не облагаемые НДС (ст. 149 НК РФ).
20. НДС: ставки, порядок исчисления к уплате в бюджет, сроки уплаты.
21. НДС: налоговая декларация, порядок ее заполнения.
22. Акцизы: плательщики, объект, налоговая база, ставки, порядок расчета, сроки уплаты.
23. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ): плательщики, объект обложения, налоговая база.
24. НДФЛ: материальная выгода, порядок ее исчисления, ставки налога.
25. Стандартные вычеты по налогу с доходов физических лиц.
26. Социальные вычеты по налогу с доходов физических лиц.
27. Имущественные вычеты по НДФЛ.
28. Профессиональные вычеты по НДФЛ.

29. Ставки налога на доходы физических лиц, порядок исчисления и сроки уплаты налога на доходы физических лиц.
30. Особенности исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц – индивидуальных предпринимателей.
31. Единый социальный налог: плательщики, объект, налоговая база, суммы, не подлежащие налогообложению.
32. Единый социальный налог: льготы, ставки, сроки уплаты, налоговая декларация.
33. Государственная пошлина: понятие, плательщики, объект, льготы, ставки, порядок и сроки уплаты.
34. Налог на прибыль: плательщики, объект, налоговая база, ставки, сроки уплаты.
35. Налог на прибыль: классификация доходов и расходов.
36. Налог на прибыль: порядок исчисления амортизации.
37. Налог на прибыль: порядок исчисления резерва по сомнительным долгам.
38. Налог на прибыль: порядок учета убытков по договорам уступки прав требований.
39. Налог на прибыль: состав расходов по оплате труда, нормируемые элементы.
40. Налог на прибыль: особенности налогообложения кредитных и страховых организаций.
41. Налог на прибыль: особенности налогообложения иностранных юридических лиц.
42. Налог на прибыль: расходы по оплате процентов по долговым обязательствам.
43. Порядок исчисления и сроки уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль.
44. Налоговая декларация по налогу на прибыль, ее содержание.
45. Водный налог.
46. Налог на добычу полезных ископаемых.
47. Налог на имущество организаций.
48. Транспортный налог.
49. Земельный налог.
50. Налог на имущество физических лиц: плательщики, объект, льготы, ставки, порядок расчета, сроки уплаты.
51. Упрощенная система налогообложения.
52. Единый налог на вмененный доход по определенным видам деятельности: плательщики, объект, ставки, порядок расчета, сроки уплаты.

## 3.2. ЛИТЕРАТУРА

### Основная

1. *Пансков В.Г.* Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник для вузов. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 464 с.
2. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов / Под ред. И.А. Майбурова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 655 с.

### Дополнительная

1. *Аронов А.В., Кашин В.А.* Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов. – М.: ИНФРА-М., 2007. – 234 с.
2. *Доброхотова В.Б., Лобанов А.В.* Налоговые проверки: Книга для налогоплательщика и налогового агента. – 2-е изд. – М.: МЦФР, 2007. – 416 с.
3. *Кислов Д.В.* Налог на прибыль в примерах. – М.: Налог-Инфо, Статус-Кво 97, 2007. – 164 с.
4. *Краснов М.В., Глазов В.В.* ЕСН и взносы на пенсионное страхование в примерах. – М.: Налог-Инфо; Статус-Кво 97, 2006. – 176 с.
5. *Кузнецова М.С.* НДС в примерах. – 2-е изд., перераб., доп. – М.: Налог-Инфо; Статус-Кво 97, 2007. – 264 с.
6. *Молчанов С.С.* Налоги за 14 дней: Экспресс-курс. – М.: Эксмо, 2007. – 464 с.
7. *Налоговый учет.* – М.: Бератор-публишинг, 2007. – 248 с.
8. Практическое пособие по НДС // СПС «Консультант Плюс».
9. Практическое пособие по налогу на прибыль // СПС «Консультант Плюс».
10. Практическое пособие по ЕНВД // СПС «Консультант Плюс».

### 3.3. НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ, в ред. последующих федеральных законов, действующей с 1 января 2007 г.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ, в ред., действующей с 01 января 2007 г.
3. Приказ Минфина РФ от 7 ноября 2006 г. № 136н «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и порядка ее заполнения».
4. Приказ Минфина РФ от 7 февраля 2006 г. № 24н «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль и порядка ее заполнения» (в ред. Приказа Минфина РФ от 09.01.2007 г. № 1н).
5. Приказ Минфина РФ от 31 января 2006 г. № 19н «Об утверждении формы налоговой декларации по единому социальному налогу для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, и порядка ее заполнения».
6. Приказ Минфина РФ от 17 января 2006 г. № 29н (ред. 29.12.2006 г.) «Об утверждении формы налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход и порядка ее заполнения».

# ТЕКСТЫ ЛЕКЦИЙ

---

## Раздел 1. ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

### Тема 1.1. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ НАЛОГОВ, ИХ ЭЛЕМЕНТЫ, ФУНКЦИИ, ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Общая теория налогов формируется и развивается в рамках финансовой науки, их появление и становление налоговой системы государства связаны с необходимостью распределения национального дохода в пользу государства для финансирования своих функций.

Известно также, что теория налогов развивалась и совершенствовалась по мере развития экономики, укрепления государства, расширения его функций и усиления его воздействия на развитие экономики.

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

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

Теоретическое обоснование роли и места налогов не могло оставаться неизменным в силу происходивших в течение столетий усложнений экономических отношений и необходимости усиления регулирующей роли государства.

Поэтому появились новые научные теории налогообложения, среди которых наиболее известны два основных направления экономической мысли: кейнсианское и неоклассическое.

Основоположителем кейнсианской теории налогообложения является английский экономист Дж.М. Кейнс, изложивший суть своих взглядов в книге «Общая теория занятости, процента и денег», где он обосновал необходимость вмешательства государства в процессы регулирования экономики, основанной на рыночных отношениях.

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

Понятие налога, как объективной категории, не может меняться в зависимости от проводимой политики государства, от конкретного использования собранных налогов.

Правовое определение налогам и сборам дано в Налоговом кодексе РФ (ст. 8): под *налогом* понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

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

Налогам присущи определенные черты, например, такие как: обязательный характер; законодательный характер; безэквивалентность, то есть безвозвратность.

Сущность налогов, равно как и финансов, проявляется через их функции. Разграничение функций налога носит достаточно условный характер. В теории о налогах выделяется несколько функций, из которых 3 считаются основными: фискальная, экономическая и контрольная. Другие же функции раскрывают, дополняют экономическую функцию налогов. Раскроем содержание основных функций.

*Фискальная функция* является основной и выражает назначение, роль налога, как источника мобилизации доходов в бюджет государства. Благодаря фискальной функции создаются реальные предпосылки и условия для вмешательства государства в экономические отношения, в процесс перераспределения валового продукта. Эта функция предопределяет проявление других функций.

*Экономическая функция* означает, что при помощи налогов государство должно регулировать отраслевые пропорции, межрегиональные потоки доходов. Поэтому часто ее называют распределительной.

*Контрольная функция* отражает обратную связь в процессе взимания налогов, позволяя выявлять слабые стороны в механизме налогообложения, в налоговой системе.

*Стимулирующая функция* дополняет распределительную функцию и проявляется в дифференциации налоговых ставок, льгот, налоговых вычетов и т.п.

*Социальная функция* проявляется в поддержке социального обеспечения, социального страхования граждан посредством целевого назначения налога (единого социального налога, например).

*Воспроизводственная функция* выражается в использовании налогов в интересах стимулирования воспроизводства минеральных ресурсов, охраны окружающей среды и т.п. Для налогового администрирования очень важно умело сочетать и развивать важнейшие функции налогов.

Общие принципы построения налоговых систем воплощаются при их формировании через элементы налогов, которые представляют: субъект, объект, налоговую базу, налоговый период, налоговые ставки, источник налога, льготы и сроки уплаты. Названные элементы налогов являются объединяющим началом всех налогов, они именно определяют всю процедуру исчисления и взимания налогов, предусмотренную в налоговом законодательстве. Важно подчеркнуть, что само понятие каждого из элементов налога универсально и применяется всеми странами мира. Элементы налога были присущи ему с момента зарождения налогов.

*Субъект налога* отличается от носителя налога в тех случаях, если налог перекладывается на другое лицо (по косвенным налогам), субъект и носитель совпадают, если налог непереложим. В таком случае субъект – это *налогоплательщик*.

*Объект налогообложения* – это предмет, подлежащий налогообложению, под которыми понимаются: реализация товаров, услуг, прибыль, доход и т.д.

*Налоговая база* – это стоимостная оценка объекта налогообложения.

*Налоговый период* – это тот период, за который определяется налоговая база и исчисляется налог. По разным налогам определяется конкретный налоговый период (месяц, квартал, год).

*Налоговую ставку* иначе в теории называют нормой налогового обложения, она представляет величину налога на единицу измерения налоговой базы. Налоговые ставки могут быть твердыми (специфическими) или процентными (адвалорными). Процентные ставки могут быть пропорциональными, прогрессивными и регрессивными.

Взимание налога может осуществляться тремя методами: кадастровым, у источника выплат и по декларации.

*Кадастр* – это реестр типичных объектов с указанием их средней доходности, с фиксированной датой уплаты.

*Уплата у источника выплаты* означает обязанность выполнить обязательства налогоплательщика по уплате налога, то есть сам налогоплательщик не исчисляет его.

Большая часть всех налогов в России исчисляется по *налоговым декларациям*.

Кроме того, по методам взимания налоги делятся на прямые и косвенные. *Прямые налоги* устанавливаются непосредственно на доход или имущество налогоплательщика, а *косвенные* – взимаются в процессе движения товаров, работ и услуг и включаются в их цену. Косвенные налоги наиболее просты в исчислении и взимании, они не зависят от финансового состояния налогоплательщика.

Принципы налогообложения, которые формировались в странах столетиями, весьма разнообразны и многочисленны, они развивались и закреплялись, способствуя формированию налоговой системы государства.

К наиболее известным принципам налогообложения относятся следующие:

*Принцип справедливости* (равенства) представляет достаточно сложную категорию, понимание «справедливости» меняется в процессе исторического развития государства, оно по-разному трактуется налогоплательщиками и органами власти, а потому является, в определенной степени, категорией субъективной. Содержание его состоит в том, что каждый должен платить налог в зависимости от своей платежеспособности.

*Принцип определенности* означает, что по каждому налогу должны четко быть определены условия его взимания.

*Принцип удобства* предполагает обеспечение достаточной простоты в исчислении и порядке уплаты налога в бюджет.

*Принцип экономии* – предусматривает, чтобы расходы по взиманию налогов не превышали размеры самих налогов.

*Принцип универсализации*, который означает, что одинаковые требования предъявляются к налогоплательщикам независимо от форм собственности и других факторов (отрасли, виды деятельности и т.п.)

В условиях федеративного государства важным принципом следует считать *принцип разделения налогов по уровням власти, управления*. Его действие выражается в изменении порядка распределения налогов между бюджетными звеньями.

Существуют и другие подходы к классификации принципов налогообложения в науке о налогах. Например, всегда актуальным является принцип разумного сочетания прямых и косвенных налогов.

### **Контрольные вопросы**

1. Почему налоги необходимы государству?
2. Какое определение налога и сбора дано в НК РФ?
3. В чем выражается сущность налогов?
4. Какие знаете функции налогов?
5. Каковы основные принципы налогообложения?
6. Каковы принципы построения налоговой системы?
7. Какие элементы налога необходимы для закона о налоге?
8. Назовите методы налогообложения.

### **Тема 1.2. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИИ, ОСОБЕННОСТИ ЕЕ РАЗВИТИЯ**

Многовековая практика построения налоговых систем в странах с развитой рыночной экономикой выработала определенные показатели, за пределами которых невозможна эффективная предпринимательская деятельность. Мировой опыт налогообложения показывает, что изъятие у налогоплательщика до 30–40% дохода – та черта, за пределами которой начинается процесс сокращения сбережений и, следовательно, инвестиций в экономику.

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

В финансовой науке и нормативных документах применяется различная классификация налогов в зависимости от применяемых критериев.

*По способу взимания, исчисления* налоги делятся на: прямые и косвенные. *По объекту налогообложения* их можно рассматривать как имущественные налоги, налоги с доходов. *По*

плательщикам – налоги с юридических или с физических лиц либо плательщиками выступают обе категории.

По порядку налогового и бюджетного регулирования и закрепления их за бюджетными звеньями налоги делятся на федеральные, региональные и местные.

Все названные классификации основаны на конкретных подходах и характеризуют совокупность налогов с различных сторон. Поиск оптимального соотношения интересов государства и налогоплательщиков проявляется в совершенствовании налоговой системы, в изменении количества налогов, их структуры.

За период с 1992 по 2008 г. число налогов сократилось более чем в три раза.

По состоянию на 01.01.2008 г. система включает 14 налогов (кроме специальных налоговых режимов), их виды приведены в следующей таблице.

Виды налогов	Глава НК РФ
<i>Федеральные налоги</i>	
1. Налог на добавленную стоимость	21
2. Акцизы	22
3. Налог на доходы физических лиц	23
4. Единый социальный налог	24
5. Налог на прибыль организаций	25
6. Сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами	25.1
7. Водный налог	25.2
8. Государственная пошлина	25.3
9. Налог на добычу полезных ископаемых	26
<i>Региональные налоги</i>	
11. Транспортный налог	28
12. Налог на игорный бизнес	29
13. Налог на имущество организаций	30
<i>Местные налоги</i>	
14. Земельный налог	31
15. Налог на имущество физических лиц (Закон РФ от 09.12.1991 г. № 2003-1, ред. от 24.07.2002 г.)	Нет

Развитие налоговой системы происходит по пути сокращения числа налогов, уточнения важнейших элементов в налоговом законодательстве.

### **Контрольные вопросы**

1. Что понимается под налоговой системой государства?
2. Какова налоговая система России?
3. Назовите основные этапы развития налоговой системы России.

### **Тема 1.3. СОСТАВ И СТРУКТУРА НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ РОССИИ**

Согласно Налоговому кодексу РФ (ст. 30) «Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, – 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, и его территориальные органы. Под федеральным исполнительным органом здесь понимается Минфин РФ.

Налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством Российской Федерации, осуществляют свои функции и взаимодействуют с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными

фондами посредством реализации полномочий, предусмотренных Налоговым кодексом и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

С 2004 г. Министерство Российской Федерации по налогам и сборам преобразовано в Федеральную налоговую службу. Одновременно были расширены права Минфина РФ по определению налоговой политики и контролю за соблюдением налогового законодательства.

В субъектах Федерации функционируют территориальные и межрегиональные органы ФНС: управления ФНС России и инспекции по налогам и сборам городов и районов.

Основные полномочия, функции ФНС России изложены в Положении о федеральной налоговой службе России, которое утверждено постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 г. (в ред. от 22.02.2008 г.) № 506.

В указанном постановлении сказано, что «Федеральная налоговая служба (ФНС России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции, а также функции агента валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов».

ФНС России является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

Федеральная налоговая служба находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации и осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

ФНС России и ее территориальные органы – управления Службы по субъектам Российской Федерации, межрегиональные инспекции Службы, инспекции Службы по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции Службы межрайонного уровня (далее – налоговые органы) – составляют единую централизованную систему налоговых органов.

Должностные лица налоговых органов обязаны:

- 1) действовать в строгом соответствии с Налоговым кодексом и иными федеральными законами;
- 2) реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;
- 3) корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не унижать их честь и достоинство.

Таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации, Налоговым кодексом, иными федеральными законами о налогах, а также иными федеральными законами.

Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, налоговых агентов, а также порядок их заполнения.

Финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований дают письменные разъяснения налогоплательщикам и налоговым агентам по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах.

### **Контрольные вопросы**

1. Назовите состав налоговых органов по вертикали
2. Какова структура налоговых органов?



## Тема 1.4. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ И НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Налогоплательщики имеют *право*:

1) получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения;

2) получать от Министерства финансов Российской Федерации письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, от финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований – по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах;

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

4) получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК РФ;

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

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

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

8) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

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

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

11) не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие настоящему Кодексу или иным федеральным законам;

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

13) на соблюдение и сохранение налоговой тайны;

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

15) на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом.

Налогоплательщики имеют также иные права, которые предусмотрены в НК РФ.

Плательщики сборов имеют те же права, что и налогоплательщики.

Налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов.

Порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов) определяется НК РФ и иными федеральными законами.

Права налогоплательщиков (плательщиков сборов) обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков (плательщиков сборов) влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Налогоплательщики *обязаны*:

- 1) уплачивать законно установленные налоги;
- 2) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена Налоговым кодексом;
- 3) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- 4) представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- 5) представлять по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций; представлять по месту нахождения организации бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете», за исключением случаев, когда организации в соответствии с указанным Федеральным законом не обязаны вести бухгалтерский учет или освобождены от ведения бухгалтерского учета;
- 6) представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;
- 7) выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;
- 8) в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов;
- 9) нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели помимо указанных выше обязанностей, должны письменно сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя:

- 1) об открытии или о закрытии счетов (лицевых счетов) – в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов. Индивидуальные предприниматели сообщают в налоговый орган о счетах, используемых ими в предпринимательской деятельности;
- 2) обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях – в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;
- 3) обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации, – в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения или прекращения деятельности организации через обособленное подразделение (закрытия обособленного подразделения). Указанное сообщение представляется в налоговый орган по месту нахождения организации;
- 4) о реорганизации или ликвидации организации – в течение трех дней со дня принятия такого решения.

Нотариусы, занимающиеся частной практикой, и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту своего жительства об открытии (о закрытии) счетов, предназначенных для осуществления ими профессиональной деятельности, в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов.

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

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

Налогоплательщики, уплачивающие налоги в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, также несут обязанности, предусмотренные таможенным законодательством Российской Федерации.

Права налоговых органов выражаются в следующем (ст. 31 НК РФ):

- 1) требовать от налогоплательщика или налогового агента документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и

документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов;

2) проводить налоговые проверки в порядке, установленном Налоговым кодексом;

3) приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в банках и налагать арест на имущество налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом;

С целью более четкой организации работы налоговых органов с налогоплательщиками в 2004 г. приказом ФНС РФ был утвержден регламент, в котором предусмотрен ряд мер, направленных на повышение культуры обслуживания налогоплательщиков.

Обязанности налоговых органов изложены в ст. 32 НК РФ, с января 2007 г. они несколько уточнены. Основные из них:

1) соблюдать законодательство о налогах и сборах;

2) осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;

3) вести в установленном порядке учет налогоплательщиков;

4) руководствоваться письменными разъяснениями Минфина РФ по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах;

5) проводить разъяснительную работу по применению законодательства о налогах и сборах, бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, разъяснять порядок заполнения налоговых деклараций, давать разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов;

6) осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов в установленном порядке;

7) соблюдать налоговую тайну;

8) направлять налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в предусмотренных случаях и налоговое уведомление, требование об уплате налога и сбора.

Таким образом, Налоговый кодекс РФ достаточно четко и развернуто определил права и обязанности основных участников налоговых правоотношений.

## **Контрольные вопросы**

1. Основные права и обязанности налогоплательщика.

2. Каковы права и обязанности налоговых органов?

## **Тема 1.5. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ**

### **1.5.1. Налоговые правонарушения и ответственность**

Вина, противоправность деяния, наличие санкции за данное деяние в Налоговом кодексе – это обязательные признаки налогового правонарушения, которые образуют его состав. Не следует также забывать, что должен быть надлежащий субъект ответственности – это организация либо физическое лицо не младше 16 лет.

Статья 109 НК РФ содержит перечень обстоятельств, наличие хотя бы одного из которых исключает привлечение лица к налоговой ответственности:

- отсутствие события налогового правонарушения;
- отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
- совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста;
- истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, предусмотрены ст. 111 НК РФ.

С 01.01.2007 г. суды и налоговые органы, рассматривающие дела о налоговых правонарушениях, получили право признавать в качестве обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, иные обстоятельства, помимо тех, что указаны в ст. 111 Кодекса, т.е. перечень обстоятельств, исключающих вину лица, является открытым.

Вина налогоплательщика – необходимое условие для привлечения его к налоговой ответственности.

Налоговое правонарушение может быть совершено умышленно и по неосторожности (ст. 110 НК РФ). Умысел в совершении правонарушения может быть прямым или косвенным. Прямой умысел имеет место, когда лицо осознавало противоправный характер своих действий и желало наступления вредных последствий неправомерных действий (бездействия). Косвенный умысел означает, что лицо осознавало противоправный характер своих действий и сознательно допускало наступление вредных последствий.

Событие налогового правонарушения – это юридический факт, который выражается в неправомерном поведении налогоплательщика, в нарушении норм законодательства о налогах и сборах.

Наличие события налогового правонарушения обязан доказать налоговый орган. Если наличие события правонарушения не доказано, нет оснований для привлечения лица к налоговой ответственности.

Налоговый орган обязан правильно квалифицировать совершенное правонарушение. Требование налогового органа о взыскании суммы налоговой санкции не может быть удовлетворено судом в случае неправильной квалификации совершенного налогоплательщиком правонарушения.

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года.

Статья 112 НК РФ предусматривает примерный перечень обстоятельств, смягчающих налоговую ответственность, – это совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств; совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости.

С 01.01.2007 г. данный перечень дополнен еще одним обстоятельством: тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Перечень обстоятельств, смягчающих ответственность налогоплательщика, приведенный в ст. 112 НК РФ, не является исчерпывающим, суды имеют право признавать смягчающими неограниченный круг обстоятельств.

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей гл. 16 Налогового кодекса РФ за совершение налогового правонарушения.

Статья 112 НК РФ предусматривает лишь одно обстоятельство, отягчающее налоговую ответственность. Таковым признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения, они устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных в Налоговом кодексе РФ.

Приведем некоторые виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение:

№ п/п	Виды налоговых правонарушений	Ответственность за нарушения
1	Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе: а) 90 дней и менее б) более 90 дней	Штраф 5000 руб. Штраф 10000 руб.
2	Уклонение от постановки на учет в налоговом органе: а) 3 месяца и менее  б) более 90 дней	Штраф в размере 10% доходов, полученных в течение такой просрочки, но не менее 20000 руб. Штраф составит 20% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней
3	Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке	За превышение 10-дневного срока – штраф 5000 руб.
4	Непредставление налоговой декларации: а) в установленный срок  б) свыше 180 дней	5% от суммы налога, подлежащей уплате, но не более 30% от суммы, не менее 100 руб. 30% от суммы налога + 10% за период, начиная со 181 дня
5	Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения	Штраф 5000 руб., при повторном нарушении – 15000 руб.
6	Неуплата или неполная уплата сумм налога	20% от суммы неуплаченного налога, либо 40% – при повторных нарушениях
7	Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля	Штраф 50 руб. за каждый непредставленный документ, если не представили третьи лица – штраф 5000 руб.

Отягчающим обстоятельством считается повторение нарушений, за которое налогоплательщик ранее уже привлекался к ответственности.

При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

### 1.5.2. Виды и методы налогового контроля

Необходимость налогового контроля как сегмента государственного финансового контроля прежде всего обусловлена объективной функцией финансов, выполнением государством своих контрольных функций.

В любом государстве налогоплательщики уплачивают налоги без особого удовольствия и всегда ищут пути их уменьшения, минимизации, часто с нарушением налогового законодательства.

*Налоговый контроль* – вид деятельности уполномоченных органов налоговой администрации, реализуемый в различных формах с целью получения информации о соблюдении норм налогового законодательства и проверки полноты и своевременности исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками и иными обязанными лицами.

Некоторые авторы выделяют четыре формы (вида) налогового контроля:

- государственный налоговый учет;
- мониторинг и оперативный налоговый контроль;
- камеральный и выездной налоговый контроль;
- административно-налоговый контроль.

Основная нагрузка по проведению каждой из указанных форм налогового контроля в России приходится на налоговые органы.

Государственный налоговый учет как форма налогового контроля направлен на решение задач, связанных с учетом лиц, на которых могут возлагаться налоговые обязательства, а также иных, значимых для целей налогообложения, элементов (например, учет объектов налогообложения).

Основными методами государственного налогового учета являются: постановка на учет; внесение изменений в учетные данные; снятие с учета.

Государственный налоговый учет в России осуществляется путем:

- учета лиц, на которых могут возлагаться налоговые обязательства;
- учета объектов налогообложения.

Ведение учета возлагается на налоговые органы.

Законодатель предусмотрел учет только налогоплательщиков, но не плательщиков сборов.

*Мониторинг и оперативный налоговый контроль* преследуют цель получения информации о текущей хозяйственной деятельности налогоплательщика. Посредством мониторинга и оперативного контроля возможно и обеспечение контроля налоговых поступлений.

На сегодняшний день возможности мониторинга и оперативного налогового контроля текущей хозяйственной деятельности налогоплательщиков российскими налоговыми органами практически не используются. Деятельность в сфере мониторинга и оперативного налогового контроля в России ограничивается контролем налоговых поступлений, осуществляемым налоговыми органами во взаимодействии с органами казначейства.

*Оперативный налоговый контроль* налоговых поступлений предполагает контроль и анализ погашения налоговых обязательств. Одним из методов такого оперативного налогового контроля является проведение налоговых обследований.

*Налоговые обследования* могут проводиться в целях:

- сбора сведений о доходах и других объектах налогообложения;
- изучения причин образования задолженности по налоговым обязательствам;
- анализа выполнения налоговых обязательств налогоплательщиками, использующими налоговые льготы.

*Задачей административно-налогового контроля* является контроль за участниками налоговых отношений, наделенных вспомогательными полномочиями в области налогового администрирования. Например, контроль исполнения своих обязанностей сборщиками налогов.

Указанная форма налогового контроля предполагает контроль за уполномоченными органами по вопросам правильности исчисления, полноты взимания и своевременности перечисления налогов и других обязательных платежей в бюджет.

С точки зрения российского налогового законодательства применение подобной формы налогового контроля теоретически допустимо: она может применяться в первую очередь к лицам, имеющим статус сборщика налога. Однако по своему содержанию контроль указанных лиц мало чем отличается от камерального и выездного налогового контроля.

Таможенные органы в пределах своей компетенции осуществляют налоговый контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

### **1.5.3. Камеральные и выездные налоговые проверки**

Задача камерального и выездного налогового контроля – контроль исполнения налоговых обязательств. Основным способом осуществления камерального и выездного налогового контроля является проведение налоговых проверок.

Одна из особенностей процедуры проведения камерального и выездного налогового контроля в Российской Федерации заключается в объединении законодателем в рамках указанного процесса решения задач как контрольно-проверочного, так и аналитического характера, относимых к сфере налогового расследования. Проведение камерального и выездного налогового контроля позволяет органам налоговой администрации не только проконтролировать соблюдение налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами их обязанностей по исчислению и уплате налоговых платежей, но и в случае выявления фактов нарушения выяснить причины таких отклонений.

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

Проведение камеральной налоговой проверки позволяет представителям налоговой администрации:

- выявить арифметические ошибки в поступившей от проверяемого отчетности;
- осуществить сверку данных в документах, поступивших из различных источников.

В современной системе налогового администрирования камеральная проверка выполняет две функции:

- контроля за правильностью и достоверностью составления налоговых деклараций;
- отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок.

Проведение проверки не требует какого-либо специального решения руководителя налогового органа.

За исключением особых случаев, проверка проводится в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и необходимых документов.

При проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган вправе не ограничиваться имеющимися у него данными о деятельности налогоплательщика и получить дополнительную информацию с использованием предусмотренных методов налогового контроля, в частности, путем:

- получения объяснений налогоплательщика;
- истребования дополнительных документов, подтверждающих правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты налогов и сборов, правомерность применения налоговых вычетов и льгот;
- опроса свидетелей;
- назначения экспертизы, проводимой на основании имеющихся у налогового органа документов.

Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки или противоречия в проверяемых документах и иных сведениях, имеющихся в распоряжении налогового органа, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение 5 дней необходимые пояснения или внести необходимые исправления. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов (либо при их отсутствии) налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки.

После подписания один из экземпляров акта остается на хранении в налоговом органе, а другой вручается руководителю проверяемой организации либо индивидуальному предпринимателю или их представителям.

В случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих, налогоплательщик может представить в налоговый орган свои возражения по акту в целом или по его отдельным положениям.

*Выездной налоговый контроль* в России осуществляется посредством проведения выездных налоговых проверок. Особой разновидностью выездных налоговых проверок являются повторные выездные налоговые проверки. Идентичные по своей сути выездным налоговым проверкам повторные выездные налоговые проверки имеют некоторые отличия, связанные с процедурой их назначения и проведения.

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика. В случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

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

Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит руководитель (заместитель руководителя) налогового органа.

Самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и местных налогов на основании решения налогового органа по месту нахождения обособленного подразделения.

Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам.

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

Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика:

- более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года (за исключением особых случаев, предусмотренных НК РФ);
- две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Указанные ограничения не распространяются на:

- выездные налоговые проверки, осуществляемые в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика;
- повторные выездные налоговые проверки.

Повторные выездные налоговые проверки могут проводиться:

1) вышестоящим налоговым органом – в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;

2) налоговым органом, ранее проводившим проверку, – в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного.

Срок проведения любой выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке. Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести месяцев.

Общий перечень налогово-проверочных действий, возможных при проведении выездной налоговой проверки, включает:

- инвентаризацию имущества налогоплательщика;
- осмотр (обследование) помещений и территорий;
- истребование документов;
- выемку документов;
- проведение опроса;
- проведение экспертизы;
- осуществление перевода.

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

- 1) истребования документов (информации);
- 2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;
- 3) проведения экспертиз;
- 4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

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

По итогам любой выездной налоговой проверки в срок не позднее двух месяцев с момента оформления справки о ее проведении должен быть составлен акт налоговой проверки, один экземпляр вручается руководителю проверяемой организации либо индивидуальному предпринимателю или их представителям.

В случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих, налогоплательщик может представить в налоговый орган свои возражения по акту в целом или по его отдельным положениям в установленные налоговым законодательством сроки.

### **Контрольные вопросы**

1. Какие формы налогового контроля действуют в Российской Федерации?
2. Каков порядок постановки налогоплательщика на учет в налоговом органе?
3. Что такое идентификационный номер налогоплательщика?
4. Какие виды налоговых проверок установлены Налоговым кодексом? В чем их принципиальные различия?
5. Какой документ составляется по результатам камеральной и выездной налоговой проверки?

## **Тема 1.6. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА И НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ В РОССИИ И ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ**

### **1.6.1. Понятие и содержание налоговой политики**

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

Налоги выступают одним из важнейших элементов государственного регулирования экономики, являясь одновременно составной частью финансово-экономической системы воздействия на экономику. Можно сказать, что, создавая налоговую систему страны, государство стремится



использовать ее в целях определенной финансовой политики. В связи с этим она становится относительно самостоятельным направлением – налоговой политикой.

В разных странах даже с примерно одинаковыми условиями экономического развития степень государственного регулирования экономики различна. В наибольшей степени государство занято регулированием в Швеции, в меньшей – Германии и Японии, а также в США.

*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. В этой деятельности государство опирается на функции, присущие налогам, и использует эти функции для проведения активной налоговой политики.

Анализируя налоговую политику, необходимо акцентировать внимание на таких понятиях, как субъекты налоговой политики, принципы формирования, инструменты, цели и методы.

*Субъектами налоговой политики* выступают Федерация, субъекты Федерации и муниципалитеты (города, 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 представляются широкие полномочия по снижению налоговых ставок, в определении порядка и сроков уплаты налогов.

При проведении налоговой политики субъекты могут воздействовать на экономические интересы налогоплательщиков, создавать такие условия их хозяйствования, которые наиболее выгодны как для самих налогоплательщиков, так и для экономики в целом.

Результативность налоговой политики в значительной мере зависит от того, какие принципы государство закладывает в ее основу, они совпадают с принципами формирования налоговой системы (соотношение прямых и косвенных налогов; применение прогрессивных ставок налогообложения и степень их прогрессии либо преобладание пропорциональных ставок; использование системы вычетов, скидок и изъятий и их целевая направленность; методы формирования налоговой базы).

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

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

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

Например, по теории Дж.М. Кейнса серьезная роль в регулировании экономических процессов отводится налогам. Чтобы сбережения стали генератором экономического роста, их надо изымать с помощью налогов и через бюджетную систему использовать в качестве ресурса для инвестиций. Исходя из этого постулата, основоположник кейнсианства обосновал необходимость достаточно высоких и прогрессивных ставок налогообложения. По его мнению, прогрессивная налоговая система должна стимулировать производителя для принятия рискованных решений в области инвестиций. Кроме того, низкие налоги уменьшают поступления в государственную казну и обостряют тем самым экономическую неустойчивость.

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

В противоположность кейнсианской теории, неоклассическая модель иначе рассматривает роль государства в регулировании рыночной экономики (Дж. Мутон, А. Лаффером, Дж. Гилдером, Р. Лукасом и др.).

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, исходя из этой теории, высокое налоговое бремя будет сдерживать предпринимательскую активность и тормозить проведение корпорациями инвестиционной политики, вследствие чего прекратится обновление производственных фондов и начнется спад в экономике.

Политика минимального налогообложения позволит рынку самостоятельно обеспечить высокие темпы развития и, соответственно, значительное расширение налоговой базы, а также увеличить доходы государства при минимальных налоговых ставках и максимальных налоговых льготах. Значительный вклад в развитие неоклассической теории налогов внес профессор А. Лаффер, который установил количественную зависимость между прогрессивностью налогообложения и доходами бюджета, построив параболическую кривую, получившую в дальнейшем название «кривая Лаффера».

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

*Цели налоговой политики* не являются неизменными, они формируются под воздействием целого ряда факторов, важнейшими из которых являются экономическая и социальная ситуация в стране, расстановка социально-политических сил в обществе.

В современных условиях государства с развитой рыночной экономикой осуществляют налоговую политику для достижения следующих важнейших целей:

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

Вместе с тем известно неоспоримое мнение, что нельзя механически принимать налоговую теорию без привязки к сложившейся социально-экономической ситуации в конкретном государстве.

### **1.6.2. Формы и методы проведения налоговой политики**

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

Одним из методов налоговой политики выступает *политика максимальных налогов*. В этом случае государство устанавливает достаточно высокие налоговые ставки, сокращает налоговые льготы и вводит большое число налогов, стараясь получить от налогоплательщиков как можно больше финансовых ресурсов, не особенно заботясь о последствиях такой политики. Естественно, что подобный метод налоговой политики встречает противодействие со стороны налогоплательщиков, которое выражается в сокрытии налоговой базы, в процветании «теневой экономики». В таких ситуациях у государства мало надежд на экономическое развитие. Поэтому такая политика может вынужденно проводиться 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 начала введения налоговой системы в 1992 г. Вместе с тем сейчас специалисты считают, что экономических, социальных и политических предпосылок для проведения политики максимальных налогов в то время не существовало, вследствие чего подобная политика привела к резко негативным последствиям, суть которых состояла в следующем.

1. У налогоплательщиков после уплаты налогов недостаточно оставалось финансовых ресурсов для осуществления расширенного воспроизводства. Многие отрасли народного хозяйства резко сползли в пропасть, упали темпы производства.

2. Широкие масштабы приобрело массовое укрывательство от налогообложения, которое привело к тому, что государство собирало по крупным налогам около половины причитающихся средств. В стране появились «фирмы-одневики», через которые средства уходили из-под налогообложения. Многие фирмы представляли декларации и отчетность с нулевыми налоговыми платежами. По данным отчетности налоговых органов, почти половина налогоплательщиков практически не платила налоги в бюджет.

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

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

Другой формой проявления налоговой политики является *политика экономического развития*. В этом случае государство ослабляет налоговый пресс для предпринимателей, одновременно вынуждено сокращать свои расходы, в первую очередь на социальные программы. Цель данной политики состоит в том, чтобы обеспечить приоритетное расширение капитала, стимулирование инвестиционной активности. Такая политика проводится в то время, когда намечается стагнация экономики, грозящая перейти в экономический кризис. Подобные методы налоговой политики, получившей название «рейганомика», были использованы, в частности, в США в начале 80-х годов XX в.

Проведение такой же политики провозгласило Правительство России, она выражается в сокращении числа налогов, в снижении ставок, в повышении отдельных налоговых вычетов.

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

*Налоговая ставка* является важным средством осуществления политики государства в области регулирования доходов: изменяя ставки, государство может осуществлять налоговое регулирование. Существенный эффект от проведения налоговой политики достигается за счет дифференциации налоговых ставок для некоторых категорий налогоплательщиков, в отдельных регионах, для отдельных отраслей. Ставка налога обеспечивает мобильность финансового законодательства, позволяет государству быстро и эффективно осуществить смену приоритетов в политике регулирования доходов. Признано, что с помощью прогрессивных и регрессивных ставок регулируется не только уровень доходов различных категорий налогоплательщиков, но и формирование доходов бюджетов различных уровней. Благодаря налоговым ставкам централизованная единая налоговая система является достаточно гибкой, что обеспечивается систематическим уточнением ставок налогов и приведением налоговой политики в соответствие с имеющейся экономической конъюнктурой.

Эффективным средством реализации налоговой политики являются также налоговые льготы. Это связано с тем, что организации или физическому лицу может быть предоставлено полное или частичное освобождение от налогообложения. С целью проведения активной налоговой политики законодательство устанавливает, как правило, многочисленные и разнообразные основания предоставления налоговых льгот.

*Налоговые льготы*, применяемые в мировой практике налогообложения, трудно систематизировать, поскольку они могут быть установлены в любых случаях, когда имеется заинтересованность государства в развитии предпринимательской деятельности и оно готово стимулировать или, наоборот, не стимулировать определенные отрасли экономики, регионы, виды предпринимательской деятельности.

Формы и способы предоставления льгот в любом государстве постоянно изменяются. К наиболее типичным используемым формам налоговых льгот относится: полное или частичное освобождение прибыли, дохода или другого объекта от налогообложения (налоговые вычеты), перенос убытков, отсрочка или рассрочка платежа и некоторые другие.

С помощью налоговых льгот во многих странах поощряются создание малых предприятий, привлечение иностранного капитала, научно-технические разработки, имеющие фундаментальное значение для дальнейшего развития экономики, экологические проекты, стимулируется создание новых высокотехнологичных производств по выпуску конкурентоспособной продукции для мирового рынка. Отдельные налоговые льготы преследуют цель смягчения последствий экономических и финансовых кризисов.

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

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

В итоге налоговая политика сконцентрирована в Налоговом кодексе РФ и нормативных актах субъектов Федерации, муниципальных образований. Она раскрывается в Послании Президента России о бюджетной и налоговой политике на очередной бюджетный год.

### **Контрольные вопросы**

1. Что входит в понятие налоговой политики государства?
2. Какие цели преследует государство, осуществляя налоговую политику?
3. Какими методами государство осуществляет налоговую политику?
4. Назовите субъекты налоговой политики государства?
5. Каковы принципы построения налоговой политики государства?
6. Какие инструменты использует государство для проведения налоговой политики?
7. Как осуществляется налоговое регулирование в России и за рубежом?

## Раздел 2. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

### Тема 2.1. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

В Российской Федерации НДС был введен с 1992 г. и фактически заменил прежние налог с оборота и налог с продаж, намного превзойдя их по своему влиянию на формирование доходов бюджета, экономику, ценовых пропорций и финансы предприятий и организаций.

Значительное распространение НДС обусловлено преимуществами данного налога по сравнению с другими, а именно:

- налогом облагается доход, идущий на конечное потребление, а доход, идущий на накопление и инвестирование, освобождается от налога, что косвенно стимулирует эти процессы;
- он позволяет значительно увеличить доходы государства, предназначенные на потребление, поскольку имеет более широкую, чем у других налогов, базу обложения;
- НДС в определенной степени стимулирует расширение производства товаров, идущих на экспорт, так как при продаже продукции за рубеж применяется нулевая ставка.

В последние годы обсуждается возможность снижения налоговой ставки НДС с целью устранения причин по сокрытию налоговой базы.

В учебной и научной литературе экономическая сущность НДС представляется как форма изъятия в бюджет части добавленной стоимости, которая создается на всех стадиях производства и распределения продукта. В то же время нет однозначной трактовки понятия «добавленная стоимость».

Имеются следующие определения добавленной стоимости:

- 1) стоимость, которая добавляется к стоимости сырья, материалов или к стоимости товаров в процессе их переработки и обработки при создании нового изделия, выполнении услуг и работ;
- 2) сумма заработной платы, некоторых других затрат и прибыли, получаемой производителями продукции, работ и услуг.

Правильное понимание сущности добавленной стоимости позволяет обоснованно определить механизм исчисления НДС. Однако налоговое законодательство не в полной мере соответствует теоретическим понятиям механизма исчисления данного налога, о чем свидетельствует судебная практика по рассмотрению спорных ситуаций.

Налог на добавленную стоимость полностью зачисляется в федеральный бюджет, его доля в доходах федерального бюджета составляет около 30%.

#### 2.1.1. Плательщики и объекты налогообложения

Плательщиками НДС по законодательству признаются:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом Российской Федерации.

Налогоплательщики имеют право на освобождение от обязанностей налогоплательщика с любого месяца года, но на 12 календарных последовательных месяцев. Для этого необходимо соблюдать условие, а именно: за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета НДС не должна превышать в совокупности 2 млн руб.

Например, организация решила освободить себя от обязанностей налогоплательщика НДС с 1 июня текущего года. Следовательно, выручка за май, апрель, март не должна превышать 2 млн руб.

Право на налоговое освобождение не распространяется на организации, реализующие подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев.

Лица, использующие право на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, которые подтверждают право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета в срок не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти

лица используют право на освобождение. Форма уведомления об использовании права на освобождение утверждается Министерством финансов Российской Федерации.

Налогоплательщики, направившие в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение (о продлении срока освобождения), не могут отказаться от этого освобождения до истечения 12 последовательных календарных месяцев, за исключением случаев, когда право на освобождение будет утрачено ими в связи с нарушением условий освобождения.

По истечении 12 календарных месяцев не позднее 20-го числа последующего месяца организации и индивидуальные предприниматели, которые использовали право на освобождение, представляют в налоговые органы:

- документы, подтверждающие, что в течение указанного срока освобождения сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала 2 млн руб.;
- уведомление о продлении использования права на освобождение в течение последующих 12 календарных месяцев или об отказе от использования данного права.

Если в течение периода «освобождения» сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС за каждые три последовательных календарных месяца превысила 2 млн руб. либо если налогоплательщик осуществлял реализацию подакцизных товаров, то налогоплательщики, начиная с 1-го числа месяца, в котором произошли названные нами факты, утрачивают право на освобождение.

Документами, подтверждающими право на освобождение (продление срока освобождения), являются: выписка из бухгалтерского баланса (представляют организации); выписка из книги продаж; выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели); копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Налогоплательщик вправе направить в налоговый орган уведомление и документы по почте заказным письмом. В этом случае днем их представления в налоговый орган считается шестой день со дня направления заказного письма.

Налогоплательщики подлежат обязательной постановке на учет в налоговом органе по месту фактического их нахождения, а также по месту наличия объектов недвижимости и осуществления деятельности, по которой уплачивается единый налог на вмененный доход.

Иностранные организации имеют право встать на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков по месту нахождения своих постоянных представительств в Российской Федерации. Постановка на учет в качестве налогоплательщика осуществляется налоговым органом на основании письменного заявления иностранной организации.

В настоящее время законодатель выделяет 4 группы объектов налогообложения:

- 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. Передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признаются реализацией товаров (работ, услуг);
- 2) передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
- 3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- 4) ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Не признаются объектом налогообложения в соответствии с Налоговым кодексом некоторые операции, которые не признаются реализацией, например:

- 1) осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);
- 2) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;
- 3) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью и др. (см. ст. 146 НК РФ).

Место реализации является основным инструментом, позволяющим избежать двойное налогообложение или уход от обложения НДС. В основу положены три принципа:

- 1) принцип территориальности – налогом облагаются операции, совершаемые на территории страны независимо от того, кем они осуществляются (отечественными или иностранными лицами);
- 2) принцип назначения – товары пересекают границы государства и облагаются налогом в стране потребления;
- 3) принцип равенства – в пределах одного государства идентичные товары облагаются налогом одинаково.

Местом реализации товаров признается территория Российской Федерации при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств (ст. 147 НК РФ):

- товар находится на территории Российской Федерации, и не отгружается и не транспортируется;
- товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации.

Место реализации работ (услуг) в зависимости от их вида может определяться (см. ст. 148 НК РФ):

- по месту деятельности лица, которое эти работы (услуги) выполняет (оказывает);
- по месту нахождения имущества, в отношении которого работы (услуги) выполняются (оказываются);
- по месту выполнения (оказания) работ (услуг);
- по месту нахождения покупателя этих работ (услуг);
- по месту нахождения пункта отправления (назначения).

Документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг) за пределами территории Российской Федерации, являются:

- 1) контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами;
- 2) документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг).

Если услуги, работы оказаны за пределами России, то они не облагаются НДС.

### **2.1.2. Налоговая база, ее определение**

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно. При определении налоговой базы важное значение имеет цена реализованных товаров, работ, услуг и имущественных прав. При определении цен необходимо руководствоваться положениями ст. 40 НК РФ, в которой указаны 4 случая, когда налоговые органы вправе контролировать применение цен на реализованные товары, работы и услуги.

По общему правилу налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) равна:

- сумме полученной предоплаты (аванса) с учетом налога;
- стоимости товаров (работ, услуг), исчисленной исходя из рыночных цен (без включения НДС). Для целей налогообложения принимается та цена товаров, работ или услуг, которая указана сторонами договора. Предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Таким образом, налоговая база равна сумме цен реализованных товаров (работ, услуг).

В таком же порядке определяется налоговая база:

- 1) по товарообменным (бартерным) операциям;
- 2) при безвозмездной передаче товаров (работ, услуг);
- 3) при передаче права собственности на предмет залога залогодержателю в случае неисполнения обеспеченного залогом обязательства;
- 4) при передаче товаров (результатов выполненных работ, оказании услуг) для оплаты труда в натуральной форме.

При реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества, определяемой с учетом положений ст. 40 Налогового кодекса РФ, с учетом налога, акцизов (для подакцизных товаров) и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок).

В Налоговом кодексе РФ определены особенности исчисления налоговой базы при реализации товаров, работ и услуг в таких случаях, как:

- 1) передача имущественных прав (ст. 155);
- 2) получение дохода на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров (ст. 156);
- 3) осуществление транспортных перевозок и реализация услуг международной связи (ст. 157);
- 4) реализация предприятия в целом как имущественного комплекса (ст. 158);
- 5) совершение операций по передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд и выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления (ст. 159);
- 6) ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации (ст. 160);
- 7) выполнение функций налоговыми агентами (ст. 161);
- 8) учет сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг) (ст. 162).

Рассмотрим лишь некоторые особенности исчисления налоговой базы из вышеперечисленных.

При реализации услуг международной связи не учитываются при определении налоговой базы суммы, полученные организациями связи от реализации указанных услуг иностранным покупателям.

Налоговая база при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса определяется отдельно по каждому из видов активов предприятия. В случае если цена, по которой предприятие продано, ниже балансовой стоимости реализованного имущества, для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия к балансовой стоимости указанного имущества. Для целей налогообложения цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости на поправочный коэффициент.

Продавцом предприятия составляется сводный счет-фактура с указанием цены в графе «Всего с НДС», по которой предприятие продано. При этом в сводном счете-фактуре выделяются в самостоятельные позиции основные средства, нематериальные активы, прочие виды имущества производственного и непромышленного назначения, сумма дебиторской задолженности, стоимость ценных бумаг и другие позиции активов баланса. К сводному счету-фактуре прилагается акт инвентаризации.

Налоговая база при ввозе товаров на таможенную территорию определяется в период оформления грузовой таможенной декларации как сумма таможенной стоимости товаров, таможенной пошлины и акцизов, если ввозится подакцизный товар. Налоговая база определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки, ввозимой на таможенную территорию Российской Федерации.

Налоговая база по выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение.

Кроме того, налоговая база увеличивается в связи с расчетами по оплате товаров (работ, услуг) на суммы (ст. 162 НК РФ):

- 1) полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг). Следует заметить, что штрафные санкции за невыполнение покупателем своих обязательств, включаются в облагаемую базу, так как они непосредственно связаны с расчетами за реализованные товары, работы и услуги;
- 2) полученные в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента;
- 3) полученные страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения.

В налоговую базу включается также оплата (частичная оплата) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав (ст. 167 НК РФ).



Не включается в налоговую базу предоплата, полученная продавцом по товарам, работам, услугам, которые освобождены от обложения НДС или облагаются налогом по ставке 0% (п. 1 ст. 154 НК РФ).

Налоговыми агентами по НДС признаются:

- организации и индивидуальные предприниматели, которые приобретают на территории России товары, работы, услуги у иностранных лиц, не состоящих на налоговом учете в РФ. Налоговая база определяется как сумма доходов иностранных лиц с учетом НДС;
- организации и индивидуальные предприниматели, которые реализуют на территории России товары иностранных лиц, не состоящих на налоговом учете в РФ, на основе договоров поручения, комиссии и агентских договоров. Налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров без учета НДС;
- арендаторы федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества. Налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом НДС, при этом она определяется налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества. Арендаторы обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога;
- органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию на территории Российской Федерации конфискованного имущества, бесхозных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству. Налоговая база определяется исходя из цены реализуемого имущества (ценностей), определяемой с учетом положений ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров).

Момент определения налоговой базы играет важную роль в исчислении НДС.

С января 2006 г. таким моментом признается наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

По отдельным операциям существует ряд особенностей при определении момента реализации, что можно увидеть из следующей таблицы:

№ п/п	Содержание операций	Момент определения налоговой базы
1	Реализация товаров по договору складского хранения	День реализации складского свидетельства
2	Уступка новым кредиторам, получившим денежное требование	День уступки требования или день прекращения обязательства
3	Приобретение денежного требования у третьих лиц; передача имущественных прав	День уступки требований или день исполнения обязательства должниками
4	Передача прав, связанных с договором, арендных прав	День передачи имущественных прав
5	Реализация товаров, работ и услуг, облагаемых по ставке «ноль»	Последний день месяца, в котором собран полный пакет документов
6	Выполнение СМР для собственного потребления	Последний день каждого месяца каждого налогового периода
7	Передача товаров, работ и услуг для собственных нужд	День свершения операции

### 2.1.3. Операции, не облагаемые НДС

С введением в действие гл. 21 НК РФ существенно сократился перечень освобождаемых от налогообложения операций (льгот), но и в настоящее время этот перечень достаточно объемный. С января 2008 г. он пополнился такими тремя новыми видами, как:

- реализация исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау) и прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора;
- выполнение организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новой продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий;

- уступка (приобретение) прав (требований) кредитора по обязательствам, вытекающим из договоров по предоставлению займов в денежной форме и (или) кредитных договоров, а также по исполнению заемщиком обязательств перед новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки.

Операции, не подлежащие налогообложению, состоят из четырех групп.

Во-первых, не облагаются доходы от сдачи в аренду служебных и (или) жилых помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации в тех случаях, когда законодательством иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении граждан Российской Федерации и российских организаций, аккредитованных в этом иностранном государстве, либо если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) Российской Федерации. Перечень иностранных государств, в отношении граждан и (или) организаций которых применяются такие нормы, определяется федеральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений совместно с Минфином РФ (см. п. 1 ст. 149 НК РФ).

Вторая группа включает большой перечень товаров, работ и услуг (п. 2 ст. 149). Приведем наиболее распространенные виды товаров, работ и услуг:

- медицинские товары отечественного и зарубежного производства, важнейшая и жизненно необходимая медицинская техника (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации);
- медицинские услуги, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг. Ограничение не распространяется на ветеринарные и санитарно-эпидемиологические услуги, финансируемые из бюджета;
- услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;
- продукты питания, непосредственно произведенные студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемые ими в указанных учреждениях. Это положение применяется в отношении студенческих и школьных столовых, столовых других учебных заведений, столовых медицинских организаций только в случае полного или частичного финансирования этих учреждений из бюджета или из средств Фонда обязательного медицинского страхования;
- услуги по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемые архивными учреждениями и организациями;
- услуги по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного) и другие операции.

В третью группу включены такие необлагаемые операции, как (см. п. 3 ст. 149):

- реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения в рамках религиозной деятельности, за исключением подакцизных, а также организация и проведение указанными организациями религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий;
- осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации);
- оказание услуг по страхованию, со страхованию и перестрахованию страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами;
- реализация необработанных алмазов обрабатывающим предприятиям всех форм собственности;
- оказание финансовых услуг по предоставлению займа в денежной форме и др.

Только по данной группе налогоплательщик может отказаться от предоставляемой законом возможности не облагать НДС реализуемые товары и услуги.

Отказ от льгот носит уведомительный характер. Для этого необходимо представить заявление в налоговую инспекцию по месту регистрации налогоплательщика в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от льготы.

Заявление составляется в произвольной форме, в нем необходимо указать:

- 1) перечень операций, освобождаемых от налогообложения, в отношении которых отказывается налогоплательщик от использования льготы;
- 2) налоговый период, начиная с которого планируется отказ;
- 3) срок, в течение которого не будет использоваться льгота (но не менее года).

Четвертую группу представляет ряд товаров, ввезенных на таможенную территорию России (см. ст. 150 НК РФ), например:

- 1) товаров (за исключением подакцизных товаров), ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации, в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации»;
- 2) технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций;
- 3) ввоз необработанных природных алмазов и др.

Важно учитывать, что освобождение от НДС операций производится только в тех случаях, если налогоплательщик ведет отдельный учет налогооблагаемых оборотов и не подлежащих налогообложению.

#### 2.1.4. Налоговые ставки, налоговый период

Во многих странах, где применяется НДС, налоговые ставки примерно одинаковы либо имеются незначительные отклонения. Все страны применяют пониженные ставки на товары и услуги первой необходимости с целью снижения цен на них. Не облагаются товары и услуги на экспорт, чтобы избежать двойного налогообложения.

В России в первый год применения НДС использовалась довольно высокая ставка на товары, услуги – 28%.

В настоящее время применяются три вида ставок НДС: ноль, 10 и 18%.

Налогообложение производится по налоговой ставке 0%, например, при реализации:

- 1) товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта при условии представления в налоговые органы пакета документов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ;
- 2) работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией экспортных товаров (работы, услуги по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых товаров, по переработке товаров, помещенных под таможенные режимы переработки);
- 3) услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;
- 4) работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве;
- 5) товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительскими или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств Российской Федерации.

Перечень товаров, услуг, облагаемых по ставке 10%, установлен ст. 164 Налогового кодекса и является обязательным для всей территории России.

Например, налогообложение производится по налоговой ставке 10% при реализации:

- *ряда продовольственных товаров* (основные виды продовольственных товаров и диетического питания), например: скота и птицы в живом весе; мяса и мясопродуктов (за исключением деликатесных); молока и молокопродуктов (за исключением мороженого, выработанного на плодово-ягодной основе, фруктового и пищевого льда); яйца и яйцопродуктов; масла растительного; сахара; соли и ряд других продуктов;
- *товаров для детей*: трикотажных изделий для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп: верхних трикотажных изделий, бельевых трикотажных изделий, чулочно-носочных изделий, обуви (за исключением спортивной): пинеток, гусариковой, дошкольной, школьной; валяной; резиновой: малодетской, детской, школьной; тетрадей школьных; игрушек и некоторых других детских товаров;

- *периодических печатных изданий*, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера (книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера);
- *медицинских товаров отечественного и зарубежного производства*: лекарственных средств, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления; изделий медицинского назначения.

Все другие товары, работы и услуги, на которые не распространяются нулевая ставка и ставка 10%, облагаются по ставке 18%.

В случаях, когда НДС включен в предоплату, в финансовую помощь покупателей и других случаях, НДС исчисляется по алгоритму: сумма аванса делится на 118 или на 110 и умножается на налоговую ставку – 18 или 10%.

*Например*, на расчетный счет поступила предоплата от покупателя за хлебобулочные изделия в сумме 44000 руб. НДС с предоплаты =  $44000 : 110 \times 10 = 4000$  руб.

*Налоговый период* – это период, по итогам которого должна быть определена налоговая база, исчислена сумма налога, подлежащая уплате, и составлена налоговая декларация.

С января 2008 г. для всех налогоплательщиков налоговым периодом является квартал, независимо от размера выручки.

### **2.1.5. Налоговые вычеты и другие источники покрытия «входного» НДС**

Суммы «входного» НДС, которые выделены отдельно в счетах-фактурах и других документах поставщиков, при получении товаров (работ, услуг) могут быть:

- приняты к вычету при исчислении НДС;
- включены в стоимость приобретенных товаров, работ и услуг;
- отнесены на затраты, которые учитываются при исчислении налога на прибыль;
- покрыты за счет собственной прибыли (увеличения убытков).

*Налоговые вычеты* – это уменьшение суммы НДС, которая исчислена для уплаты в бюджет, на суммы «входного» налога.

С 1 января 2006 г. налогоплательщики вправе принять к вычету «входной» НДС, если выполняются следующие три условия (ст. 171, 172 НК РФ):

- 1) товары (работы, услуги), имущественные права приобретены для операций, облагаемых НДС. Никакие другие критерии, например, обоснованность, экономическая оправданность или экономическая эффективность значения не имеют;
- 2) товары (работы, услуги), имущественные права оприходованы (приняты к учету);
- 3) имеются правильно оформленные счета-фактуры поставщиков и соответствующие первичные документы.

Вычетам подлежат суммы налога:

- предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для свободного обращения, временного ввоза и переработки вне таможенной территории;
- уплаченные в качестве налогового агента;
- исчисленные с сумм частичной оплаты, предварительной оплаты поставок после осуществления реализации в счет этих предоплат.

*При расчетах собственным имуществом* (товарообменных операциях, расчетах ценными бумагами) НДС принимается к вычету в сумме, перечисленной отдельным платежным поручением (п. 2 ст. 172 НК РФ).

Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением установленного порядка, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

*Счета-фактуры не составляются налогоплательщиками* по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), а также банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению (освобождаемым от налогообложения).

В ст. 169 НК РФ определен перечень основных реквизитов счета-фактуры, который следует обязательно заполнять для получения права на вычеты по НДС.

Включается НДС в стоимость товаров, работ, услуг, основных средств и нематериальных активов в следующих случаях:

- 1) приобретение (ввоз) их для использования в операциях, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);
- 2) приобретение (ввоз) их, используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации;
- 3) приобретение (ввоз) их лицами, не являющимися налогоплательщиками налога на добавленную стоимость либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога;
- 4) приобретение (ввоз) их для производства и (или) реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

НДС включается в затраты, подлежащие налоговым вычетам, у банков, страховых организаций, бюджетных учреждений, внебюджетных фондов. Если возникают облагаемые операции по НДС у названных организаций, то НДС исчисляется без учета налоговых вычетов.

НДС покрывается за счет собственных источников в тех случаях, если нельзя применить вышеуказанные ситуации. К ним относятся, например, НДС по расходам, не учитываемым при исчислении налога на прибыль.

Вычеты сумм налога в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг) по нулевой ставке производятся только при представлении в налоговые органы соответствующих документов, подтверждающих реальный экспорт, на основании отдельной налоговой декларации. Вычеты сумм налога, уплаченных по авансам, производятся после даты реализации соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг).

### **2.1.6. Определение НДС к уплате в бюджет. Сроки уплаты**

Общая сумма налога к уплате в бюджет исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде. При этом учитываются налоговые вычеты и восстановленные суммы НДС.

Алгоритм исчисления НДС, подлежащего уплате в бюджет таков:

$$\text{Сумма НДС к уплате в бюджет} = \text{НДС, исчисленный с налоговой базы}, - \\ - \text{Налоговые вычеты по НДС} + \text{Восстановленный НДС}.$$

Суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам подлежат восстановлению налогоплательщиком в случаях:

1) передачи имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов.

Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов – в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки;

2) дальнейшего использования таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав для осуществления операций, местом реализации которых не является Россия;

Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов – в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

При переходе налогоплательщика на специальные налоговые режимы в соответствии с гл. 26.2 и 26.3 НК РФ суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, и имущественным правам, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы.

В случае отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского учета или учета объектов налогообложения налоговые органы имеют право исчислять суммы налога, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам.

Срок уплаты НДС за истекший налоговый период установлен – не позднее 20 числа следующего месяца за налоговым периодом.

Форма налоговой декларации утверждается Минфином РФ и представляется в налоговый орган также не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых за предыдущий год превышает 100 чел., а также вновь созданные (реорганизованные) организации с численностью работников более 100 чел., должны представлять налоговые декларации в электронном виде.

По общему правилу, если сумма налоговых вычетов превышает исчисленную сумму НДС (при необходимости увеличенную на суммы восстановленного налога), «входной» НДС подлежит возмещению (п. 2, ст. 173 НК РФ). Причем возмещению подлежит только та часть «входного» налога, которая превышает сумму исчисленного НДС и ею не покрывается.

Такие ситуации, как правило, возникают у организаций и предпринимателей:

- занимающихся экспортными операциями;
- реализующих продукцию с применением ставки 10% и при этом приобретающих товары (работы, услуги) с применением ставки 18%;
- в случаях, когда в течение налогового периода объемы реализованных ими товаров (работ, услуг) ниже объемов приобретенных товаров (работ, услуг). Иными словами, если у налогоплательщика большие затраты на приобретение сырья (товаров, работ, услуг) и не очень большие доходы от реализации, то «входной» налог, скорее всего, будет ему возмещен.

Возмещение налога может быть произведено налоговым органом в виде зачета или в виде возврата в порядке, установленном ст. 176 НК РФ. В данном случае обязательно проводится камеральная проверка налоговой декларации.

По окончании проверки в течение семи дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм, если при проведении камеральной налоговой проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен акт налоговой проверки.

Акт и другие материалы камеральной налоговой проверки, а также представленные налогоплательщиком возражения (срок их представления – 15 дней с даты получения акта) должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в течение 10 дней. Этот срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.

### **Контрольные вопросы**

1. Кто является плательщиком НДС?
2. Какие условия предусмотрены в Налоговом кодексе для освобождения от обязанностей налогоплательщика?
3. Назовите объекты налогообложения по НДС.
4. Что признается местом реализации товаров?
5. Как определяется место реализации работ и услуг?
6. Какие товары (работы, услуги) не облагаются НДС?
7. В каких случаях безвозмездная передача товаров, работ и услуг не признается реализацией?
8. Каков основной порядок определения налоговой базы?
9. В каких случаях налоговая база увеличивается (кроме объектов налогообложения)?
10. Каков порядок расчета налоговой базы по строительно-монтажным работам, выполненным для собственных нужд?
11. Как исчисляется НДС на таможне при импорте товаров?
12. Каковы особенности исчисления налоговой базы при реализации услуг международной связи?
13. Какие ставки применяются по НДС?
14. В каких случаях применяется нулевая ставка?

15. Каковы условия для определения налоговых вычетов по НДС?
16. Каковы особенности исчисления НДС при реализации имущественного комплекса?
17. Какие особенности установлены при зачетах взаимных требований, расчетах векселями, при товарообменных операциях?
18. Каковы особенности исчисления НДС при переходе на упрощенную систему налогообложения или ЕНВД?

## **Тема 2.2. АКЦИЗЫ**

Акциз, как налог, имеет многовековую историю и успешно применяется разными государствами в фискальных целях. В разных государствах роль его неодинакова. Акцизы относятся к регулирующим налогам, они распределяются между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов Федерации.

### **2.2.1. Налогоплательщики, подакцизные товары**

За период применения акцизов в России в рыночных условиях (с января 1992 г.) неоднократно менялся состав подакцизных товаров. В первые годы взимания акцизов перечень товаров не ограничивался только высокорентабельными товарами и предметами не первой необходимости. Позже исключены были из подакцизных товаров в разные годы такие товары, как: шоколад, меха, изделия из них, изделия из кожи, бриллианты, ювелирные изделия, нефть, стабилизированный газовый конденсат.

По состоянию на 1 января 2008 г. подакцизными товарами признаются:

- 1) спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;
- 2) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9%;
- 3) алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением виноматериалов);
- 4) пиво;
- 5) табачная продукция;
- 6) автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 150 л.с.;
- 7) автомобильный бензин;
- 8) дизельное топливо;
- 9) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- 10) прямогонный бензин.

Не рассматриваются как подакцизные товары, произведенные с использованием спирта для медицинских и ветеринарных целей, а также парфюмерно-косметическая продукция при определенных условиях.

Организации, индивидуальные предприниматели, и лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением подакцизных товаров через таможенную границу Российской Федерации признаются налогоплательщиками, если они совершают операции, подлежащие налогообложению акцизами.

Для лиц, совершающих операции с денатурированным этиловым спиртом, установлены 4 вида свидетельств, которые выдаются налоговыми органами налогоплательщикам, осуществляющим конкретные виды производства:

- 1) свидетельство на производство денатурированного этилового спирта;
- 2) свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;
- 3) свидетельство на производство спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке;
- 4) свидетельство на производство спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке.

Порядок выдачи свидетельства определяется Министерством финансов Российской Федерации, они выдаются при соблюдении ряда установленных в Налоговом кодексе требований.

Налоговые органы могут приостанавливать действие свидетельства до шести месяцев также в конкретных случаях, которые предусмотрены в Налоговом кодексе.

Срок действия свидетельства на время приостановления его действия не продлевается.

Налоговые органы могут аннулировать свидетельство в установленных законодательством случаях (ст. 179.2 НК).

В случаях аннулирования свидетельства, а также в случае утраты организацией свидетельства организация вправе подать заявление о получении нового свидетельства.

Налоговый орган, выдавший свидетельство, обязан уведомить организацию о приостановлении действия или об аннулировании соответствующего свидетельства в трехдневный срок со дня принятия соответствующего решения.

Организация, имеющая свидетельство, обязана отчитываться перед налоговым органом, выдавшим свидетельство, об использовании денатурированного этилового спирта в порядке, установленном Министерством финансов Российской Федерации.

Свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, выдаются организациям и индивидуальным предпринимателям, осуществляющим также конкретные виды деятельности:

- 1) свидетельство на производство прямогонного бензина;
- 2) свидетельство на переработку прямогонного бензина.

Порядок выдачи указанных свидетельств определяется Министерством финансов Российской Федерации.

Свидетельство выдается организациям и индивидуальным предпринимателям при соблюдении требований, предусмотренных ст. 179.3 НК.

Свидетельства также могут быть аннулированы либо их действие приостановлено на срок до шести месяцев в конкретных случаях, которые предусмотрены в Налоговом кодексе. Срок действия свидетельства на время приостановления его действия не продлевается.

### **2.2.2. Объект налогообложения. Налоговая база**

Необходимо усвоить особенности определения объекта налогообложения в зависимости от вида подакцизного товара и совершаемых с ним операций.

*Объектами налогообложения* могут быть: реализация, передача, ввоз на таможенную территорию РФ и получение (оприходование) отдельных подакцизных товаров.

Объектом налогообложения признаются такие основные операции, как:

- реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации;
- передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной и (или) безвозмездной основе, а также использование их при натуральной оплате признаются реализацией подакцизных товаров;
- продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность;
- передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов);
- передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров, за исключением передачи произведенного прямогонного бензина для дальнейшего производства продукции нефтехимии в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) передачи произведенного денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом;
- передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;
- передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а



также в качестве вноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);

- передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;
- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией в собственность, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;
- получение прямогонного бензина организацией в собственность, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина.

Не подлежат налогообложению акцизами операции, перечень которых приведен в ст. 184 НК РФ. Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара.

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

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

2) как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, без учета акциза, налога на добавленную стоимость – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки;

3) как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии исходя из рыночных цен без учета акциза, налога на добавленную стоимость – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки. В аналогичном порядке определяется налоговая база по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, при их реализации на безвозмездной основе, при совершении товарообменных (бартерных) операций, а также при передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации и передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда;

4) как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой (специфической) налоговой ставки и как расчетная стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен для исчисления акциза при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок. Расчетная стоимость табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, определяется в соответствии со ст. 187.1 НК РФ;

5) как объем полученного денатурированного этилового спирта в натуральном выражении в собственность;

б) как объем полученного прямогонного бензина в натуральном выражении в собственность.

По сигаретам установлен особый порядок исчисления налоговой базы в связи с применением комбинированной ставки (ст. 187.1 НК).

По сигаретам налоговая база определяется как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой (специфической) налоговой ставки и как расчетная стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен для исчисления акциза при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки.

При определении налоговой базы выручка налогоплательщика, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в валюту Российской Федерации по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату реализации подакцизных товаров.

В отношении подакцизных товаров, для которых установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

Налоговая база увеличивается также на суммы в виде финансовой помощи, авансовых или иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов, в виде процента (дисконта) по векселям, процента по товарному кредиту либо иначе связанных с оплатой реализованных подакцизных товаров, по которым применяются адвалорные ставки.

### 2.2.3. Ставки акцизов и налоговый период

Ставки акцизов в последнее время ежегодно повышались по ряду подакцизных товаров. В настоящее время действуют специфические ставки (в руб. и коп. с единицы измерения налоговой базы) и комбинированные ставки применяются по сигаретам.

Впервые ставки утверждены сразу на три года (в связи с принятием трехлетнего федерального бюджета).

С января 2009 г. некоторые ставки вновь повышены для 2009–2010 гг. и утверждены ставки на 2011 г.

Приведем лишь некоторые налоговые ставки на 2008–2010 гг. (ст. 193 НК РФ) с учетом их изменения с 01.01.2009 г. (ст. 193 НК РФ).

Т а б л и ц а 2.2.1

Налоговые ставки на 2008–2010 гг.

Виды подакцизных товаров	Единица измерения	Ставки (в руб., коп.) на единицу измерения		
		2008 г.	2009 г.	2010 г.
Спирт этиловый из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья)	Литр безводного спирта	25,15	26,80	28,40
Спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке	Литр безводного спирта, содержащегося в продукции	0,00	0,00	0,00
Спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке	Литр безводного спирта, содержащегося в продукции	0,00	0,00	0,00
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9% (за исключением...)	Литр безводного спирта, содержащегося в подакцизных товарах	173,50	185,00	196,00
Вина натуральные (за исключением...)	Литр	2,35	2,50	2,70
Вина шампанские, игристые, газированные, шипучие	—«—	10,50	11,20	11,87
Пиво с нормативным содержанием объемной доли спирта этилового свыше 8,6%	—«—	8,94	9,52	10,09
Табак трубочный, курительный, жевательный, сосательный, нюхательный, кальянный	Кг	300,00	300,00	300,00
Сигариллы	1000 шт.	232,00	247,00	262,00
Легковые автомобили, мотоциклы с мощностью двигателя свыше 150 л.с.	1 л.с.	194,00	207,00	220,00
Автомобильный бензин с октановыми числами свыше «80»	Т	3629,00	3629,00	3629,00
Дизельное топливо	—«—	1080,00	1080,00	1080,00
Прямогонный бензин	—«—	2657,00	2657,00	2657,00

Налоговый период по акцизам установлен календарный месяц.

### 2.2.4. Налоговые вычеты по акцизам

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму акциза по подакцизным товарам на налоговые вычеты. Как и по НДС, по акцизам установлен конкретный порядок применения налоговых вычетов. Налоговые вычеты производятся на основании расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком подакцизных товаров, либо на основании таможенных деклараций или иных документов, подтверждающих ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию России и уплату соответствующей суммы акциза.

Вычетам подлежат суммы акциза тех случаях, которые определены законодательством (ст. 200 НК), например, суммы акцизов:

- предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров;
- уплаченные собственником давальческого сырья (материалов) при его приобретении либо при его производстве;
- уплаченные на территории Российской Федерации по спирту этиловому, произведенному из пищевого сырья, использованному для производства виноматериалов, в дальнейшем использованных для производства алкогольной продукции;
- уплаченные налогоплательщиком, в случае возврата покупателем подакцизных товаров (в том числе возврата в течение гарантийного срока) или отказа от них.
- исчисленные налогоплательщиком с сумм авансовых и (или) иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров;
- исчисленные при получении (оприходовании) денатурированного этилового спирта налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции; на производство денатурированного этилового спирта, при реализации денатурированного этилового спирта налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;
- начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, при реализации прямогонного бензина налогоплательщику, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина и др. случаи.

Вычетам подлежат только суммы акциза, фактически уплаченные продавцам при приобретении подакцизных товаров либо уплаченные собственником давальческого сырья (материалов) при его производстве, либо фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации, выпущенных в свободное обращение.

В случае, если в качестве давальческого сырья использовались подакцизные товары, по которым на территории Российской Федерации уже был уплачен акциз, налоговые вычеты производятся при представлении налогоплательщиками копий платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт уплаты акциза владельцем сырья (материалов) либо факт оплаты владельцем стоимости сырья по ценам, включающим акциз.

Вычеты сумм акциза по спирту этиловому, использованному при производстве виноматериалов, производятся исходя из объемной доли спирта этилового, использованного для производства виноматериалов, на момент приобретения виноматериалов при представлении налогоплательщиком, производящим алкогольную продукцию, в налоговые органы ряда документов либо их копий (ст. 201 НК РФ).

При возврате товаров покупателем вычеты сумм акциза производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров, но не позднее одного года с момента возврата этих товаров или отказа от этих товаров.

## **2.2.5. Порядок исчисления акцизов к уплате в бюджет.**

### **Сроки уплаты**

Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, определяется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на налоговые вычеты общая сумма акциза, определяемая по налоговой базе.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму акциза, исчисленную по реализованным подакцизным товарам, налогоплательщик в этом налоговом периоде акциз не уплачивает.

Сумма превышения налоговых вычетов над суммой акциза, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения, подлежит зачету в счет текущих и (или) предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по акцизу.

В случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает сумму акциза, исчисленную по операциям с подакцизными товарами, являющимся объектом

налогообложения, по итогам налогового периода полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в установленном порядке.

Прежде всего такое превышение направляется в отчетном налоговом периоде и в течение трех налоговых периодов, следующих за ним, на исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов, включая налоги, уплачиваемые в связи с перемещением подакцизных товаров через таможенную границу Российской Федерации, на уплату пени, погашение недоимки, сумм налоговых санкций, присужденных налогоплательщику, подлежащих зачислению в тот же бюджет.

Налоговые органы производят указанный зачет самостоятельно и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику.

По истечении трех налоговых периодов, следующих за отчетным налоговым периодом, сумма, которая не была зачтена, подлежит возврату налогоплательщику по его заявлению.

Возврат сумм акциза осуществляется органами Федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа. В случае, если указанное решение не получено соответствующим органом Федерального казначейства по истечении семи дней со дня направления его налоговым органом, датой получения такого решения признается восьмой день со дня направления такого решения налоговым органом.

Сроки уплаты акцизов в последние годы изменены, они теперь определены:

1) при реализации (передаче) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров – исходя из фактической реализации (передачи) указанных товаров за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем;

2) по прямогонному бензину и денатурированному этиловому спирту налогоплательщиками, имеющими свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, – не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

3) налогоплательщики, имеющие свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, – не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за отчетным.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения налоговую декларацию за налоговый период в части осуществляемых ими операций, признаваемых объектом налогообложения в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

### **Контрольные вопросы**

1. Назовите действующий перечень подакцизных товаров.
2. Кто является плательщиком акцизов?
3. Какие особенности установлены при определении налоговой базы для организаций, совершающих операции с денатурированным этиловым спиртом?
4. Какие особенности установлены при определении налоговой базы для организаций, совершающих операции с прямогонным бензином?
5. Что является объектом налогообложения акцизами?
6. Какие операции не облагаются акцизами?
7. В каких случаях необходимо иметь специальное свидетельство?
8. По каким товарам применяются вычеты при исчислении акцизов?
9. Каковы особенности исчисления акцизов по алкогольной продукции?
10. Какие установлены сроки уплаты акцизов?
11. Каковы особенности применения ставок акциза по табачной продукции?
12. Изложите порядок составления налоговой декларации по акцизам.

### **Тема 2.3. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ**

Налоги физических лиц во многих развитых странах составляют существенную долю доходов бюджета государств, а в Нидерландах подоходный налог с физических лиц занимает первое место в доходах бюджета. В отличие от многих развитых государств Россия отказалась от прогрессивной

шкалы налога с доходов, что облегчило «налоговое бремя» для богатых и очень богатых, а для основной части налогоплательщиков этот налог остался примерно на прежнем уровне.

### 2.3.1. Налогоплательщики, объект и налоговая база

*Плательщиками* налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

*Налоговыми резидентами* признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

Для определения налоговой базы необходимо прежде всего правильно определить совокупный доход физических лиц. Перечень доходов резидентов и нерезидентов от источников в России приведен в ст. 208 Налогового кодекса.

Приведем отдельные виды из этого перечня:

- 1) дивиденды и проценты, полученные от российской организации;
- 2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от российской организации и (или) от иностранной организации в связи с деятельностью постоянного представительства в Российской Федерации;
- 3) доходы, полученные от использования в Российской Федерации авторских или иных смежных прав;
- 4) доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в Российской Федерации;
- 5) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в Российской Федерации;
- 6) доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, в связи с перевозками в Российскую Федерацию и (или) из Российской Федерации или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в Российской Федерации;
- 7) иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в Российской Федерации.

К доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации, относятся:

- 1) дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, за исключением процентов, полученных от представительства иностранной организации в России;
- 2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации, за исключением страховых выплат через представительство иностранной организации в России;
- 3) доходы от использования за пределами Российской Федерации авторских или иных смежных прав;
- 4) доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами Российской Федерации;
- 5) доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося за пределами Российской Федерации, а также акций или иных ценных бумаг, долей участия в уставных капиталах иностранных организаций и др.

Объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками:

- 1) от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации – для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- 2) от источников в Российской Федерации – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

К доходам, полученным в натуральной форме, в частности, относятся:

- 1) оплата (полностью или частично) за работника организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика;
- 2) полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в интересах налогоплательщика услуги на безвозмездной основе;
- 3) оплата труда в натуральной форме.

Приведем виды материальной выгоды, которые считаются доходом при исчислении налога.

1. Материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей.

Исключением считается материальная выгода, полученная в связи с операциями с банковскими картами в течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении банковской карты, и материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами на новое строительство, либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, если налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета.

При получении дохода в виде материальной выгоды от экономии на процентах за пользование заемными средствами налоговая база определяется как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из двух третей (с января 2009 г.) действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком Российской Федерации на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

С января 2008 г. определение налоговой базы при получении дохода в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах при получении заемных (кредитных) средств, исчисление, удержание и перечисление налога осуществляются налоговым агентом.

2. Материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику. Выгода определяется как разница между рыночными ценами и ценами приобретения на конкретные товары, работы и услуги.

3. Материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг.

При получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды от приобретения ценных бумаг налоговая база определяется как превышение рыночной стоимости ценных бумаг, определяемой с учетом предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг, над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение. Порядок определения рыночной цены ценных бумаг и предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг устанавливается федеральным органом, осуществляющим регулирование рынка ценных бумаг.

Перечень доходов, не подлежащих налогообложению, включает около 40 разных доходов, из разных источников. Приведем лишь основные из них:

- 1) государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством. К таким пособиям относятся пособия по безработице, беременности и родам;
- 2) государственные пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством;
- 3) вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную помощь;
- 4) алименты, получаемые налогоплательщиками;
- 5) материальная помощь работодателей членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;
- 6) доходы, не превышающие 4000 руб., полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период:
  - стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей;

- стоимость призов в денежной и натуральной формах, полученных налогоплательщиками на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями Правительства Российской Федерации, законодательных (представительных) органов государственной власти или представительных органов местного самоуправления;
- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;
- возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом. Освобождение от налогообложения предоставляется при представлении документов, подтверждающих фактические расходы на приобретение этих медикаментов;
- стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров (работ, услуг);
- суммы материальной помощи, оказываемой инвалидам общественными организациями инвалидов.

Полный перечень необлагаемых доходов дан в ст. 217 Налогового кодекса РФ.

Совокупный доход налогоплательщиков подлежит уменьшению на налоговые вычеты при определенных условиях. Законодательством предусмотрено 4 вида налоговых вычетов: *стандартные, социальные, имущественные и профессиональные.*

### 2.3.2. Стандартные налоговые вычеты

Налогоплательщик имеет право на получение следующих стандартных налоговых вычетов из доходов, облагаемых по ставке 13%:

1) в размере 3000 руб. за каждый месяц налогового периода независимо от годового дохода распространяется на такие категории налогоплательщиков, как:

- лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС;
- лица, непосредственно участвовавшие в подземных испытаниях ядерного оружия в условиях штатных радиационных ситуаций и действия других поражающих факторов ядерного оружия;
- инвалиды Великой Отечественной войны;
- 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.

Полный перечень категорий дается в ст. 218 Налогового кодекса РФ;

2) налоговый вычет в размере 500 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на следующие категории налогоплательщиков независимо от годового дохода:

- Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней;
- участников Великой Отечественной войны, боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав армии, и бывших партизан;
- лиц, находившихся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны с 8 сентября 1941 г. по 27 января 1944 г. независимо от срока пребывания; инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп;
- лиц, отдавших костный мозг для спасения жизни людей.

Полный перечень категорий дается в ст. 218 Налогового кодекса РФ;

3) налоговый вычет в размере 400 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на те категории налогоплательщиков, которые не имеют право на получение вычетов в размере 3000 и 500 руб., и действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 40000 руб. (до 01.01.2009 г. – 20000 руб.). Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 40000 руб., налоговый вычет не применяется;

4) налоговый вычет в размере 1000 руб. за каждый месяц налогового периода предоставляется на каждого ребенка налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок и которые являются родителями или супругами родителей либо опекунами или попечителями, приемными родителями. Указанный налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысил 280000 руб., далее налоговый вычет не применяется (до 01.01.2009 г. вычет составлял 600 руб. на ребенка при доходе до 40000 руб.).

Налоговый вычет 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 у родителей и (или) супругов родителей, опекунов или попечителей, приемных родителей.

Налоговый вычет на детей удваивается в следующих случаях:

- если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом;
- если учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, студент в возрасте до 24 лет является инвалидом I или II группы;
- единственному родителю, опекуну, попечителю.

Налоговый вычет может предоставляться в двойном размере одному из родителей (приемных родителей) по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей (приемных родителей) от получения налогового вычета.

Иностранным физическим лицам, у которых ребенок (дети) находится (находятся) за пределами Российской Федерации, вычет на детей предоставляется на основании документов, заверенных компетентными органами государства, в котором проживает (проживают) ребенок (дети).

### 2.3.3. Социальные вычеты

*Социальные налоговые вычеты* предоставляются налогоплательщику по окончании налогового периода по его личному заявлению в налоговый орган. Налогоплательщик представляет оправдательные документы на расходы, которые включены в перечень социальных вычетов, а именно:

- 1) на сумму доходов, перечисленных налогоплательщиком на благотворительные цели организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, финансируемым из средств соответствующих бюджетов, физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде;
- 2) на сумму, уплаченную налогоплательщиком в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях, – в размере фактически произведенных расходов на обучение с учетом установленного ограничения, а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет, налогоплательщиком-опекуном (налогоплательщиком-попечителем) за обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях, – в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50000 руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя).

Указанный социальный налоговый вычет предоставляется при наличии у образовательного учреждения соответствующей лицензии или иного документа, который подтверждает статус учебного заведения, а также по предъявлению налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы за обучение. Социальный налоговый вычет предоставляется за период обучения указанных лиц в учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в процессе обучения.

Социальный налоговый вычет не применяется в случае, если оплата расходов на обучение производится за счет средств материнского (семейного) капитала, направляемых для обеспечения реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей;

- 3) на сумму, уплаченную налогоплательщиком в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями Российской Федерации, а также уплаченной налогоплательщиком за услуги по лечению супруга (супруги), своих родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях



Российской Федерации. Перечень таких платных медицинских услуг утверждается Правительством РФ.

В данный вычет включается стоимость медикаментов, назначенных им лечащим врачом, приобретаемых налогоплательщиками за счет собственных средств. Перечень таких лекарственных средств также утверждается Правительством РФ.

При применении этого социального налогового вычета учитываются суммы страховых взносов, уплаченные налогоплательщиком в налоговом периоде по договорам добровольного личного страхования, а также по договорам добровольного страхования супруга (супруги), родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет, заключенным им со страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, предусматривающим оплату такими страховыми организациями исключительно услуг по лечению.

Общая сумма социального налогового вычета на лечение принимается в сумме фактически произведенных расходов, но с учетом установленного ограничения.

Ограничение установлено по расходам на свое обучение, лечение (кроме дорогостоящего лечения) в сумме 100000 руб.

По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях Российской Федерации сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов. Перечень дорогостоящих видов лечения утверждается постановлением Правительства Российской Федерации.

Указанный социальный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику, если оплата лечения и приобретенных медикаментов и (или) уплата страховых взносов не были произведены организацией за счет средств работодателей.

Вычет сумм оплаты стоимости лечения и (или) уплаты страховых взносов предоставляется налогоплательщику, если лечение производится 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;

- 4) на сумму уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде пенсионных взносов по договору негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному налогоплательщиком с негосударственным пенсионным фондом в свою пользу и (или) в пользу супруга, родителей и других лиц, предусмотренных в НК РФ.

Вычеты предоставляются в сумме фактических оплат, но в пределах 100000 руб. – предусмотренного ограничения.

Указанный в настоящем подпункте социальный налоговый вычет предоставляется при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы по негосударственному пенсионному обеспечению и (или) добровольному пенсионному страхованию.

#### **2.3.4. Имущественные вычеты**

Налогоплательщик имеет право на получение имущественных налоговых вычетов двух типов:

- 1) по доходам от продажи имущества;
- 2) по расходам на строительство, приобретение жилых домов, квартир, долей в них.

В первом случае вычеты предоставляются в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет в сумме не более 1000000 руб.

Имущественный вычет от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, не должен превышать 125000 руб.

При продаже жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков и земельных участков и долей в указанном имуществе, а также при продаже иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более, имущественный налоговый вычет предоставляется в сумме, полученной налогоплательщиком при продаже указанного имущества.

Вместо использования права на получение имущественного налогового вычета налогоплательщик вправе 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.

Например, продана квартира за 4200000 руб., которая была в собственности два года. Расходы на ее приобретение подтверждены документами в сумме 2800000 руб. Следовательно, отказавшись от имущественного вычета, налогоплательщик включает в налоговую базу доход (4200000 руб.), уменьшенный на расходы (2800000 руб.), и облагаемый доход составит 1400000 руб. Если он применял имущественный вычет, то облагаемым доходом была сумма 3200000 руб. (4200000–1000000).

Во втором случае вычеты предоставляются в сумме, израсходованной налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры, комнаты или доли в них, в размере фактически произведенных расходов, а также в сумме, направленной на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от кредитных и иных организаций Российской Федерации и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них.

С 2008 г. вычеты ограничиваются 2000000 руб. (было – 1000000 руб.) по затратам на приобретение или строительство, но уплаченные проценты по займам и кредитам принимаются в фактических суммах сверх 2 млн руб.

В фактические расходы на новое строительство либо приобретение жилого дома или доли (долей) в нем могут включаться расходы:

- на разработку проектно-сметной документации;
- на приобретение строительных и отделочных материалов;
- на приобретение жилого дома, в том числе не оконченного строительством;
- связанные с работами или услугами по строительству (достройке дома, не оконченного строительством) и отделке;
- на подключение к сетям электро-, водо-, газоснабжения и канализации или создание автономных источников электро-, водо-, газоснабжения и канализации.

В фактические расходы на приобретение квартиры, комнаты или доли (долей) в них могут включаться расходы:

- на приобретение квартиры, комнаты, доли (долей) в них или прав на квартиру, комнату в строящемся доме;
- на приобретение отделочных материалов;
- на работы, связанные с отделкой квартиры, комнаты.

Принятие к вычету расходов на достройку и отделку приобретенного дома или отделку приобретенной квартиры, комнаты возможно в том случае, если в договоре, на основании которого осуществлено такое приобретение, указано приобретение незавершенным строительством жилого дома, квартиры, комнаты (прав на квартиру, комнату) без отделки или доли (долей) в них.

Общий размер имущественного налогового вычета по расходам на строительство и приобретение жилых объектов не может превышать 1000000 руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от кредитных и иных организаций Российской Федерации.

Для подтверждения права на имущественный налоговый вычет налогоплательщик представляет:

- при строительстве или приобретении жилого дома (в том числе не оконченного строительством) или доли (долей) в нем – документы, подтверждающие право собственности на жилой дом или долю (доли) в нем;
- при приобретении квартиры, комнаты, доли (долей) в них или прав на квартиру, комнату в строящемся доме – договор о приобретении квартиры, комнаты, доли (долей) в них или прав на квартиру, комнату в строящемся доме, акт о передаче квартиры, комнаты, доли (долей) в них налогоплательщику или документы, подтверждающие право собственности на квартиру, комнату или долю (доли) в них.

Указанный имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику на основании письменного заявления налогоплательщика, а также платежных документов, оформленных в установленном порядке и подтверждающих факт уплаты денежных средств налогоплательщиком по произведенным расходам (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении денежных средств со счета покупателя на счет продавца, товарные и кассовые чеки, акты о закупке материалов у физических лиц с указанием в них адресных и паспортных данных продавца и другие документы).

Повторное предоставление налогоплательщику имущественного налогового вычета на строительство и покупку жилья не допускается.

Если в налоговом периоде имущественный налоговый вычет не может быть использован полностью, его остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

Имущественные налоговые вычеты по доходам от продажи имущества (за исключением имущественных налоговых вычетов по операциям с ценными бумагами) предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче им налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.

Имущественный налоговый вычет по расходам на строительство и покупку жилья может быть предоставлен налогоплательщику до окончания налогового периода при его обращении к работодателю (налоговый агент), при условии подтверждения права налогоплательщика на имущественный налоговый вычет налоговым органом по установленной форме.

Налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета у одного из налоговых агентов по своему выбору. Налоговый агент обязан предоставить имущественный налоговый вычет при получении от налогоплательщика подтверждения права на имущественный налоговый вычет, выданного налоговым органом.

Право на получение налогоплательщиком имущественного налогового вычета у налогового агента должно быть подтверждено налоговым органом в срок, не превышающий 30 календарных дней со дня подачи письменного заявления налогоплательщика, документов, подтверждающих право на получение имущественного налогового вычета.

### 2.3.5. Профессиональные вычеты

Профессиональные вычеты имеют право получить индивидуальные предприниматели в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. Состав расходов, принимаемых к вычету, определяется в аналогичном порядке как при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Если индивидуальный предприниматель не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности.

Налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов – в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов. Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в следующих размерах:

	Нормативы затрат (в процентах к сумме начисленного дохода)
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике	40
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30
Создание музыкальных произведений: музыкально-сценических произведений (опер, балетов, мюзиклов) симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, и видеофильмов и театральных постановок	40
Создание других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию	25
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Создание научных трудов и разработок	20
Открытия, изобретения и создание промышленных образцов (к сумме дохода, полученного за первые два года использования)	30

К расходам налогоплательщика относятся также суммы налогов, начисленных либо уплаченных в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах (за исключением налога на доходы физических лиц).

Налогоплательщики реализуют право на получение профессиональных налоговых вычетов путем подачи письменного заявления налоговому агенту, при его отсутствии – путем подачи письменного заявления в налоговый орган одновременно с подачей налоговой декларации по окончании налогового периода.

### **2.3.6. Порядок исчисления налога, налоговый период, ставки налога**

Налог на доходы физических лиц исчисляется налоговыми агентами в течение года нарастающим итогом. Для этого необходимо учитывать правила определения доходов за конкретный месяц.

Дата фактического получения дохода определяется как день:

- 1) выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц – при получении доходов в денежной форме;
- 2) передачи доходов в натуральной форме – при получении доходов в натуральной форме;
- 3) уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам, приобретения товаров (работ, услуг), приобретения ценных бумаг – при получении доходов в виде материальной выгоды.

При получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

В зависимости от вида налоговой базы применяются следующие налоговые ставки: 9%, 13, 30 и 35%.

Основная ставка – 13%, она применяется к облагаемым доходам налогоплательщиков налоговыми агентами.

Ставка 9% применяется в отношении доходов:

- от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации.
- в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

Ставка 30% применяется в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации.

Ставка 35% применяется в отношении следующих доходов:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения суммы 4000 руб.;
- процентных доходов по вкладам в банках в части превышения учетной ставки рефинансирования ЦБ РФ;
- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения процентов, обусловленных договором займа.

Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду. Сумма налога определяется в полных рублях. Сумма налога менее 50 коп. отбрасывается, а 50 коп. и более округляются до полного рубля.

Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка 13%, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Сумма налога применительно к доходам, в отношении которых применяются иные налоговые ставки, исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Удержание 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.

При невозможности удержать исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в течение одного месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог в сумме задолженности налогоплательщика до конца календарного года.

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках.

Совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается по месту учета налогового агента в налоговом органе.

Налоговые агенты – российские организации, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается. При заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц.

Исчисление и уплату налога по отдельным видам доходов производят налогоплательщики – физические лица в следующем порядке:

- 1) исходя из сумм вознаграждений, полученных от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества;
- 2) исходя из сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности, получения доходов, по которым не удержан налог агентом.
- 3) исходя из сумм, полученных в форме выигрыша, выплачиваемых организаторами тотализаторов, собственниками игровых автоматов. Такие налогоплательщики самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиками – индивидуальными предпринимателями и физическими лицами, которые получили доходы не от налоговых агентов, в срок не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В налоговых декларациях физические лица указывают все полученные ими в налоговом периоде доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога, подлежащие уплате (доплате) или возврату по итогам налогового периода.

Уплата налога, доначисленного по налоговым декларациям, производится не позднее чем через 15 дней с момента подачи декларации.

### **Контрольные вопросы**

1. Каковы тенденции в налогообложении доходов физических лиц в России?
2. Что включается в совокупный доход для налогообложения?
3. Какие выплаты и доходы не облагаются налогом с доходов?
4. Стандартные налоговые вычеты.
5. Социальные вычеты.
6. Имущественные вычеты.
7. Профессиональные вычеты, порядок их применения.
8. Ставки и сроки уплаты налога.

## Тема 2.4. ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ

Единый социальный налог введен с января 2001 г. вместо обязательных отчислений работодателей в государственные внебюджетные фонды, он сохранил по-прежнему преимущественно целевое использование налога путем перечисления его в федеральный бюджет и во внебюджетные государственные социальные фонды в конкретных долях от налоговой ставки.

С 2002 г. часть единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, перечисляется в Пенсионный фонд в соответствии с принятым законом об обязательном пенсионном страховании работающих граждан РФ.

Нами рассматривается только порядок исчисления ЕСН в организациях и не излагаются условия и порядок обязательного пенсионного страхования граждан.

### 2.4.1. Налогоплательщики. Объект обложения, налоговая база

Налогоплательщиками налога являются:

- 1) лица, производящие выплаты физическим лицам:
  - а) организации;
  - б) индивидуальные предприниматели;
  - в) физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;
- 2) индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой.

Объект налогообложения определяется отдельно для категорий налогоплательщиков.

Для первой группы налогоплательщиков объектом налогообложения считаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Объектом налогообложения для индивидуальных предпринимателей, адвокатов и нотариусов признаются доходы от предпринимательской деятельности за вычетом расходов, связанных с получением доходов.

Не относятся к объекту налогообложения выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав).

Не признаются также объектом налогообложения для налогоплательщиков (первая группа) выплаты и вознаграждения, начисленные в пользу физических лиц, являющихся иностранными гражданами и лицами без гражданства, по трудовым договорам, гражданско-правовым договорам, заключенным с российской организацией через ее обособленные подразделения, расположенные за пределами территории Российской Федерации предметом, которых является выполнение работ, оказание услуг.

Указанные выше выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если:

- у налогоплательщиков–организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде;
- у налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, или физических лиц такие выплаты не уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Налоговая база для организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, производящих выплаты физическим лицам, определяется как стоимостная оценка объектов налогообложения и представляет сумму выплат и иных вознаграждений, предусмотренных по трудовым и гражданско-правовым договорам, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, не подлежащих налогообложению), вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты: в частности, полная или частичная оплата товаров, работ, услуг, имущественных или иных прав, предназначенных для физического лица – работника. К таким

выплатам относится оплата работодателем за работника коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения, страховых взносов по договорам добровольного страхования.

Организации определяют налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Налоговая база} \\ \text{по ЕСН} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Сумма всех выплат} \\ \text{физическому лицу} \end{array}} + \boxed{\begin{array}{c} \text{Сумма выплат,} \\ \text{не облагаемых ЕСН} \end{array}}$$

При расчете налоговой базы выплаты и иные вознаграждения в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг) учитываются как стоимость этих товаров (работ, услуг) на день их выплаты, исчисленная исходя из их рыночных цен (тарифов), а при государственном регулировании цен (тарифов) на эти товары (работы, услуги) – исходя из государственных регулируемых розничных цен.

При этом в стоимость товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, а для подакцизных товаров – и соответствующая сумма акцизов.

Налоговая база для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, определяется как сумма выплат и вознаграждений от профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с извлечением доходов за налоговый период в пользу физических лиц.

Индивидуальные предприниматели, частнопрактикующие нотариусы и адвокаты должны определять налоговую базу как сумму доходов, полученных ими за налоговый период от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с извлечением таких доходов.

При этом форма, в которой доходы получены, значения не имеет. Она может быть как денежная, так и натуральная.

Что касается состава расходов, то он определяется налогоплательщиками в порядке, установленном гл. 25 НК РФ, то есть по аналогии с организациями.

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Налоговая база} \\ \text{по ЕСН} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Доходы} \end{array}} + \boxed{\begin{array}{c} \text{Расходы} \end{array}}$$

У индивидуальных предпринимателей, частнопрактикующих нотариусов и адвокатов моментом определения налоговой базы является день фактического получения дохода.

#### 2.4.2. Суммы, не подлежащие налогообложению

Перечень выплат и вознаграждений, не подлежащих налогообложению, в большей части повторяет те выплаты, которые ранее не учитывались при исчислении платежей во внебюджетные социальные фонды. К таким выплатам прежде всего относятся государственные пособия, компенсации различного рода, предусмотренные законодательством РФ, материальная помощь при определенных условиях и другие выплаты (ст. 238 НК РФ).

Приведем некоторый перечень выплат, не облагаемых ЕСН:

- 1) государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам;
- 2) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком:
  - физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации;
  - членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;
- 3) суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам за счет бюджетных источников организациями, финансируемыми за счет средств бюджетов, не превышающие 3000 руб. на одно физическое лицо за налоговый период;

- 4) стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством Российской Федерации отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников.

В налоговую базу, в части суммы налога, подлежащей уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации, не включаются вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским и лицензионным договорам.

### 2.4.3. Налоговые льготы, ставки, налоговый и отчетный периоды

По единому социальному налогу (кроме сумм, которые не облагаются ЕСН) установлены льготы, которые выражаются в освобождении от ЕСН дохода работников до 100000 руб. в год в следующих случаях:

- 1) в организациях любых организационно-правовых форм, у индивидуальных предпринимателей и у физических лиц – на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом I, II или III группы;
- 2) на каждое физическое лицо:
  - в общественных организациях инвалидов (в том числе созданных как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, в их региональных и местных отделениях;
  - в организациях, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25%;
  - в учреждениях, созданных для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

Указанные выше льготы по общественным организациям инвалидов не распространяются на налогоплательщиков, занимающихся производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов;

- 3) доходы индивидуальных предпринимателей, адвокатов и нотариусов, являющихся инвалидами I, II или III группы.

Налоговым периодом для ЕСН признается календарный год.

Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговые ставки ЕСН установлены в зависимости от суммы налоговой базы (три группы) для всех налогоплательщиков, кроме одной:

- 1) до 280000 руб. – максимальная ставка;
- 2) свыше 280001 руб. до 600000 руб. – пониженная ставка;
- 3) свыше 600000 руб. – 2% только в федеральный бюджет.

Для налогоплательщиков-организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, установлены следующие группы по доходам:

- 1) до 75000 руб. – максимальная ставка;
- 2) свыше 75001 руб. до 600000 руб. – пониженная ставка;
- 3) свыше 600000 руб. – 2% в федеральный бюджет.

Ставки налога дифференцированы по шести категориям налогоплательщиков:

- 1) организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, производящие выплаты в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам (26; 10; 2%);
- 2) сельскохозяйственные товаропроизводители, организации народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования (20; 10; 2%);
- 3) организации и индивидуальные предприниматели, имеющие статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящие выплаты физическим лицам,



работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны (14; 5,6; 2%), отчисления производятся только в федеральный бюджет;

- 4) индивидуальные предприниматели (10; 3,6; 2%);
- 5) адвокаты и нотариусы, занимающиеся частной практикой (8; 3,6; 2%);
- 6) организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, за исключением налогоплательщиков, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны (26; 10; 2%).

Итак, основные особенности налоговых ставок по ЕСН выражаются в том, что общая ставка налога делится между федеральным бюджетом и государственными внебюджетными фондами; по высоким доходам утверждены регрессивные ставки по группам налогоплательщиков.

Так, например, ставка 26% состоит из отчислений по следующим целевым направлениям: 20% – в федеральный бюджет; 2,9% – в Фонд социального страхования (ФСС); 1,1% – в федеральный Фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС); 2,0% – в территориальные фонды обязательного медицинского страхования (ТФОМС).

Регрессивные ставки установлены для большинства налогоплательщиков с суммы налоговой базы свыше 280000 руб. до 600000 руб., (по шестой группе: свыше 75000 руб. до 600000 руб.), а с налоговой базы свыше 600000 руб. налогоплательщики должны отчислять 2% только в федеральный бюджет.

Для первой группы налогоплательщиков регрессивная ставка 10% распределяется так: 7,9% – в федеральный бюджет, в ФСС – 1%, в ФФОМС – 0,6%, в ТФОМС – 0,5%.

Кроме того, важно помнить, что за счет доли федерального бюджета производятся отчисления в Пенсионный фонд по обязательному пенсионному страхованию, которые не являются налоговыми платежами, выступают как налоговые вычеты по ЕСН.

В Пенсионный фонд также производятся отчисления по регрессивным ставкам, если налоговая база по ЕСН отдельных работников превысит 280000 руб. с начала года.

Приведем утвержденные ставки для налогоплательщиков-организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий:

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования	Федеральный фонд ОМС	Территориальные фонды ОМС	Итого
До 75 000 руб.	20,%	3,2%	0,8%	2,0%	26%
От 75001 до 600000 руб.	15000 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280000 руб.	2 175 руб. + 1,0% с суммы, превышающей 280000 руб.	825 руб. + 0,6% с суммы, превышающей 280000 руб.	1500 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280000 руб.	19500 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 280000 руб.
Свыше 600000 руб.	56475 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.	7425 руб.	3975 руб.	4125 руб.	72000 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.

По приведенным выше ставкам в ст. 241 НК РФ определены критерии отнесения налогоплательщиков к данной группе и условия их применения ставок.

#### 2.4.4. Порядок исчисления налога, сроки уплаты

Сумма налога исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Сумма ЕСН, подлежащая уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации, подлежит уменьшению на сумму произведенных налогоплательщиком расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование

(налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (в ред. от 19.07.2007 г.)

Рассмотрим пример исчисления ЕСН и отчислений в ПФ РФ по трем работникам по доходам за 9 месяцев текущего года:

- 1) Воробьев – 610 000 руб.;
- 2) Савельев – 300 000 руб.;
- 3) Пухова – 120 000 руб. (инвалид)

Для удобства расчетов составим таблицу:

Фамилия	ЕСН по ставке			В том числе в ПФ РФ	
	26%	10%	2%	14%	5,5%
Воробьев	72800	32000	200	39200	17600
Савельев	72800	2000	Нет	39200	1100
Пухова (инвалид)	5200	–	–	16800	Нет
Всего по организации	150800	34000	200	95200	18700

Как видно из таблицы, исчисление ЕСН и отчислений в ПФ РФ производится по разным ставкам отдельных частей дохода. По работнице-инвалиду ЕСН с доходов до 100000 руб. не исчисляется, а по отчислениям в ПФ РФ применяется полная налоговая база – 120 000 руб.

Всего налогоплательщиком будет уплачено в соответствующие фонды и в федеральный бюджет в нашем примере 185 000 руб. (150800 + 34 000 + 200).

Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей.

Сумма налога (авансовых платежей по налогу), подлежащая перечислению в федеральный бюджет и соответствующие государственные внебюджетные фонды, определяется в полных рублях. Сумма налога (сумма авансовых платежей по налогу) менее 50 коп. отбрасывается, а сумма 50 коп. и более округляется до полного рубля.

Обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, расчетный счет и начисляющие выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, исполняют обязанности организации по уплате налога (авансовых платежей по налогу), а также обязанности по представлению расчетов по налогу и налоговых деклараций по месту своего нахождения. Сумма налога (авансового платежа по налогу), подлежащая уплате по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из величины налоговой базы, относящейся к этому обособленному подразделению и определяется как разница между общей суммой налога, подлежащей уплате организацией в целом, и совокупной суммой налога, подлежащей уплате по месту нахождения обособленных подразделений.

Уплата ежемесячных авансовых платежей производится не позднее 15-го числа следующего месяца отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет, Фонд социального страхования Российской Федерации, федеральный Фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют разницу между суммой налога, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей, которая подлежит уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу.

Данные о суммах исчисленных, уплаченных авансовых платежей, о сумме налогового вычета, которым воспользовался налогоплательщик, а также о суммах фактически уплаченных страховых взносов за тот же период налогоплательщик отражает в расчете, представляемом не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, в налоговый орган по форме, утвержденной Министерством финансов РФ.

Ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, налогоплательщики обязаны представлять в региональные отделения Фонда социального страхования Российской Федерации сведения (отчеты) по форме, утвержденной Фондом социального страхования Российской Федерации, о суммах:

- 1) начисленного налога в Фонд социального страхования Российской Федерации;
- 2) использованных на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет, при рождении ребенка, на возмещение стоимости гарантированного перечня услуг и социального пособия на погребение, на другие виды пособий по государственному социальному страхованию;
- 3) направленных в установленном порядке на санаторно-курортное обслуживание работников и их детей;
- 4) расходов, подлежащих зачету;
- 5) уплачиваемых в Фонд социального страхования Российской Федерации.

Расчет сумм авансовых платежей, подлежащих уплате в течение налогового периода налогоплательщиками–индивидуальными предпринимателями, адвокатами и нотариусами производится налоговым органом исходя из налоговой базы данного налогоплательщика за предыдущий налоговый период и соответствующих налоговых ставок.

Если названные выше налогоплательщики начинают осуществлять предпринимательскую либо иную профессиональную деятельность после начала очередного налогового периода, они обязаны в пятидневный срок по истечении месяца со дня начала осуществления деятельности представить в налоговый орган по месту постановки на учет заявление с указанием сумм предполагаемого дохода за текущий налоговый период по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации.

Расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период производится налоговым органом исходя из суммы предполагаемого дохода с учетом расходов, связанных с его извлечением, и налоговых ставок.

В случае значительного (более чем на 50%) увеличения дохода в налоговом периоде налогоплательщик указанной группы обязан (а в случае значительного уменьшения дохода – вправе) представить уточненную декларацию в месячный срок после установления данного обстоятельства с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий налоговый период. В этом случае налоговый орган производит перерасчет авансовых платежей налога на текущий налоговый период по ненаступившим срокам уплаты не позднее пяти дней с момента подачи уточненной декларации. Полученная в результате такого перерасчета разница подлежит уплате в установленные для очередного авансового платежа сроки либо зачету в счет предстоящих авансовых платежей.

*Авансовые платежи* уплачиваются налогоплательщиком – индивидуальным предпринимателем, адвокатом, нотариусом на основании налоговых уведомлений:

- 1) за январь–июнь – не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;
- 2) за июль–сентябрь – не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;
- 3) за октябрь–декабрь – не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

Расчет налога по итогам налогового периода производится налогоплательщиками, за исключением адвокатов, самостоятельно, исходя из всех полученных в налоговом периоде доходов с учетом расходов, связанных с их извлечением, и налоговых ставок.

При этом сумма налога исчисляется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого фонда и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Разница между суммами авансовых платежей, уплаченными за налоговый период, и суммой налога, подлежащей уплате в соответствии с налоговой декларацией, подлежит уплате не позднее 15 июля года, следующего за налоговым периодом, либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику в установленном порядке.

*Исчисление и уплата налога с доходов адвокатов*, за исключением адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, осуществляются коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями в порядке, предусмотренном ст. 243 НК РФ, без применения налогового вычета.

*Адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты*, самостоятельно исчисляют и уплачивают налог с доходов, полученных от профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением, в порядке, предусмотренном для налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей, с применением соответствующих налоговых ставок.

При представлении налоговой декларации адвокаты обязаны представить в налоговый орган справку от коллегии адвокатов, адвокатского бюро или юридической консультации о суммах

уплаченного за них налога за истекший налоговый период по форме, утвержденной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В случае прекращения либо приостановления статуса адвоката, прекращения полномочий нотариуса, занимающегося частной практикой, налогоплательщики обязаны в двенадцатидневный срок со дня принятия соответствующего решения уполномоченным органом представить в налоговый орган налоговую декларацию за период с начала налогового периода по день прекращения либо приостановления статуса адвоката, прекращения полномочий нотариуса, занимающегося частной практикой, включительно.

Налогоплательщики представляют налоговую декларацию по ЕСН по форме, утвержденной Министерством финансов, не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Копию налоговой декларации по налогу с отметкой налогового органа или иным документом, подтверждающим предоставление декларации в налоговый орган, налогоплательщик не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляет в территориальный орган Пенсионного фонда Российской Федерации.

Налогоплательщики–индивидуальные предприниматели, адвокаты и нотариусы представляют налоговую декларацию не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

### **Контрольные вопросы**

1. Кто выступает плательщиком единого социального налога?
2. Какие доходы облагаются единым социальным налогом?
3. Какие выплаты не включаются в налогооблагаемую базу?
4. Какие льготы установлены по налогу?
5. По каким группам налогоплательщиков дифференцированы налоговые ставки?
6. В какие фонды и бюджеты зачисляется единый социальный налог?
7. Как определяются отчисления в Пенсионный фонд РФ за счет доли федерального бюджета?
8. Каковы сроки уплаты налога в фонды и в федеральный бюджет?
9. Какие установлены отчетные периоды по налогу?
10. Какие формы отчетности утверждены по налогу?

## **Тема 2.5. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Налог на прибыль применяется практически во всех развитых странах, выполняет как фискальную функцию, так и стимулирующую (регулирующую). С января 2002 г. налог на прибыль исчисляется в соответствии с гл. 25 НК РФ.

С 2005 г. в местные бюджеты налог на прибыль не отчисляется.

### **2.5.1. Налогоплательщики, объект обложения**

*Налогоплательщики:*

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в России через постоянные представительства;
- иностранные организации, получающие доходы от источников в РФ, не связанные с деятельностью постоянного представительства.

*Объект: облагаемая прибыль:*

- доходы, уменьшенные на расходы;
- доходы представительства, уменьшенные на расходы представительства;
- сумма полученного дохода.

К российским организациям относятся организации, которые созданы по российским законам (ст. 11 НК РФ), поэтому плательщиками налога на прибыль признаются как коммерческие, так и некоммерческие организации, в том числе бюджетные учреждения.

Доход иностранных организаций, полученный от источников в Российской Федерации, состоит из дивидендов, процентных доходов от долговых обязательств, доходов от распределения прибыли, имущества при ликвидации организации и т.п.

Не признаются налогоплательщиками по налогу на прибыль организации:

- применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- применяющие упрощенную систему налогообложения;
- применяющие систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- занимающиеся игорным бизнесом;
- являющиеся иностранными организаторами Олимпийских и Паралимпийских игр в отношении доходов, полученных в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи.

### **2.5.2. Группировка доходов, их состав**

Все доходы, которые получила организация, можно условно разделить на две группы:

- 1) доходы, которые учитываются при налогообложении прибыли;
- 2) доходы, которые не учитываются при налогообложении прибыли.

Доходы первой группы также делятся на 2 группы:

- 1) доходы от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав (ст. 249 НК РФ);
- 2) внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ).

При определении доходов из выручки исключаются суммы НДС, предъявленные покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учета. Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных и выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется, как правило, по методу начисления.

Кассовый метод фактически не встречается в реальной действительности.

Особенности определения доходов от реализации для отдельных категорий налогоплательщиков установлены для кредитных и страховых организаций, для профессиональных участников рынка ценных бумаг, для бюджетных организаций.

По общему правилу доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, которую можно оценить и определить по правилам гл. 25 НК РФ.

Экономическая выгода признается доходом организации, если одновременно соблюдаются три условия:

- 1) она подлежит получению деньгами или иным имуществом;
- 2) ее размер можно оценить;
- 3) она может быть определена по правилам гл. 25 НК РФ.

К внереализационным доходам относятся все иные поступления, не являющиеся выручкой от реализации товаров (работ, услуг) или имущественных прав. Такими, в частности, являются доходы:

- 1) от долевого участия в других организациях;
- 2) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Центральным банком Российской Федерации на дату перехода права собственности на иностранную валюту;
- 3) в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;
- 4) от сдачи имущества в аренду (субаренду), если такие доходы не определяются налогоплательщиком как реализация;
- 5) в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;
- 6) в виде сумм восстановленных резервов, суммы по которым ранее были включены в расходы на формирование резервов (по сомнительным долгам);
- 7) в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, когда такие операции относятся к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы;
- 8) в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде;

- 9) в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям;
- 10) в виде стоимости излишков товарно-материальных ценностей и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации.

Доходы, которые при исчислении налоговой базы не учитываются, определены в ст. 251 НК РФ. К ним относятся, например, доходы:

- 1) в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления (авансы);
- 2) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;
- 3) в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации;
- 4) в виде имущества, денежных средств, поступивших комиссионеру, агенту в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом за комитента, принципала, иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента;
- 5) в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:
  - от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей организации;
  - от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей организации;
  - от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада (доли) этого физического лица.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам;

- 6) в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, при условии ведения раздельного учета целевых доходов и расходов.
- 7) в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости;
- 8) в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг, за исключением резервов, расходы на создание которых уменьшают налоговую базу.

Перечень не учитываемых доходов является закрытым и не подлежит расширительному толкованию. Поэтому все иные доходы, которые не указаны в этом перечне, нужно учитывать при исчислении налога на прибыль.

### 2.5.3. Классификация и состав расходов

Основные требования, которым должны отвечать произведенные организацией расходы для исчисления налога на прибыль, таковы:

- 1) они должны быть обоснованны;
- 2) они должны быть документально подтверждены;
- 3) расходы должны быть произведены для деятельности, направленной на получение дохода.

Эти требования являются обязательными для принятия произведенных расходов в уменьшение доходов. Если расход не соответствует хотя бы одному из перечисленных требований, то такой расход для целей налогообложения не учитывается.

Расходы группируются первоначально по тому же признаку, что и доходы, а именно:

- 1) расходы, учитываемые для целей налогообложения (ст. 253–269 НК РФ);
- 2) расходы, не учитываемые при исчислении налога на прибыль (ст. 270 НК РФ).

Первая группа также делится на расходы:

- 1) связанные с производством и реализацией продукции, работ, услуг, имущественных прав;
- 2) внереализационные.

Расходы, связанные с производством и реализацией продукции, работ и услуг, делятся на 6 групп по их экономическому содержанию – это расходы:

- 1) связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- 2) на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;
- 3) на освоение природных ресурсов;
- 4) на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- 5) на обязательное и добровольное страхование;
- 6) прочие, связанные с производством и (или) реализацией.

Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) суммы начисленной амортизации;
- 4) прочие расходы.

Любые затраты, произведенные для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, признаются расходами.

Причем по правилам гл. 25 НК РФ расходы признаются и в отсутствие доходов: чтобы учесть расход, не нужно, чтобы одновременно был получен доход. Главное, чтобы расходы в принципе осуществлялись в рамках деятельности, по которой предполагается получение дохода.

Таким образом, расходы налогоплательщика должны соотноситься с характером его деятельности, а не с получением прибыли.

**Материальные расходы.** Отдельные виды материальных расходов могут относиться к прямым и косвенным затратам, конкретно их перечень определяется налогоплательщиком в учетной налоговой политике, что необходимо для оценки незавершенного производства.

Перечень материальных расходов приведен в ст. 254 НК РФ и является открытым. Это значит, что в состав данных расходов могут быть отнесены любые иные затраты, отвечающие требованиям п. 1 ст. 252 НК РФ, непосредственно связанные с технологическими особенностями производственного процесса.

Так, например, материальными расходами являются:

- затраты на сырье и (или) материалы, которые используются в производственном процессе;
- затраты на упаковку продукции;
- затраты на приобретение инвентаря, спецодежды и другого неамортизируемого имущества;
- затраты на топливо, воду, электроэнергию;
- затраты на приобретение работ и услуг производственного характера;
- потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке;
- технологические потери при производстве и (или) транспортировке и другие расходы.

К материальным расходам для целей налогообложения приравниваются:

1) потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

2) технологические потери при производстве и транспортировке. Технологическими потерями признаются потери при производстве или транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и (или) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья.

При списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов:

- метод оценки по стоимости единицы запасов;
- метод оценки по средней стоимости;
- метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

**Расходы по оплате труда.** К расходам на оплату труда относятся любые начисления в пользу работников, если такие начисления предусмотрены:

- 1) законодательством Российской Федерации;
- 2) трудовыми договорами (контрактами);
- 3) коллективными договорами (ст. 255 НК РФ).

Эти начисления могут производиться как в денежной, так и в натуральной формах. Они могут носить стимулирующий (премии и надбавки) или компенсационный характер, а также быть связаны с содержанием работников.

Кроме того, в состав расходов по оплате труда включаются расходы работодателя, которые нормируются и не связаны непосредственно с результатами труда.

К ним относятся, например, расходы:

- 1) по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, но в размере не более 6% фонда оплаты труда (до 1 января 2009 г. – 3%);
- 2) по договору добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица, они не должны превышать 15000 руб. в год на работника. Данная сумма определяется как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по таким договорам, к количеству застрахованных работников;
- 3) на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения в размере, не превышающем 3% суммы расходов на оплату труда (с 1 января 2009 г. применяется п. 3).

Таким образом, перечень расходов, который установлен ст. 255 НК РФ, является открытым, поскольку организация может учесть по данной статье любые иные затраты, которые предусмотрены в локальных документах работодателя.

Из этого правила есть исключение, оно касается тех расходов, которые запрещено учитывать при налогообложении прибыли (ст. 270 НК РФ).

**Амортизация имущества.** Имущество, стоимость которого может погашаться через амортизацию, должно одновременно отвечать следующим признакам:

- имущество принадлежит организации на праве собственности (если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ);
- имущество используется для извлечения дохода;
- его первоначальная стоимость превышает 20000 руб.;
- срок его полезного использования превышает 12 месяцев.

По общему правилу амортизационные отчисления исчисляются и включаются в расходы ежемесячно, их размер зависит от:

- стоимости амортизируемого имущества;
- срока его полезного использования;
- применяемого организацией метода начисления амортизации (линейного или нелинейного).

С января 2009 г. амортизируемым имуществом признаются также капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя.

Амортизируемое имущество подразделяется на две категории:

- 1) основные средства (ОС);
- 2) нематериальные активы (НМА).

В некоторых случаях налогоплательщик вправе начислять амортизацию на имущество и иные объекты, которые ему не принадлежат на праве собственности. Перечень таких случаев предусмотрен п. 1 ст. 256 и ст. 258 НК РФ (табл. 2.5.1).



## Амортизация при отсутствии права собственности на амортизируемое имущество

Организация	Вид амортизируемого имущества	Порядок начисления амортизации
Унитарное предприятие	Имущество получено от собственника в оперативное управление или хозяйственное ведение	Общеустановленный порядок
Организация-инвестор	Имущество получено от собственника по инвестиционному соглашению в сфере оказания коммунальных услуг	Амортизация начисляется в течение срока действия инвестиционного соглашения
Организация-арендатор	Капитальные вложения в арендуемые основные средства в форме неотделимых улучшений	Амортизация начисляется в течение действия договора аренды в соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 259 НК РФ
Организация-концессионер	Имущество получено от собственника в соответствии с законодательством РФ о концессионных соглашениях	Амортизация начисляется в течение срока действия концессионного соглашения
Организация-лизингополучатель	Имущество, полученное по договору лизинга и учитываемое на балансе лизингополучателя	К основной норме амортизации применяется специальный коэффициент, но не выше 3 (за исключением ОС, которые относятся к первой, второй и третьей амортизационным группам и амортизация по которым начисляется нелинейным методом)

К амортизируемому имуществу, которое не амортизируется лишь определенное время, относятся основные средства:

- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;
- переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;
- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты), а также такие виды, как:

- имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности;
- имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации;
- объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты;
- продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота).

Первоначальная стоимость ОС определяется как сумма расходов организации:

- на приобретение;
- сооружение;
- изготовление;
- доставку;
- доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования.

Если основное средство получено безвозмездно, то его первоначальная стоимость определяется исходя из рыночной цены этого ОС. Причем такая цена не должна быть ниже остаточной стоимости основного средства по данным налогового учета передающей стороны.

Первоначальная стоимость основных средств может меняться в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям (табл. 2.5.2).

Т а б л и ц а 2.5.2

Характеристика работ, в результате которых изменяется первоначальная стоимость ОС

Вид работ	Характеристика проводимых работ
Достройка, дооборудование, модернизация объекта ОС	Работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения ОС, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами
Реконструкция	Переустройство существующих ОС, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции ОС в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции
Техническое перевооружение ОС	Комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей ОС или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями гл. 25 НК РФ и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 г. № 1 (в ред. от 18.11.2006 г.)

Налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта увеличился срок его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство. В Налоговом кодексе РФ предусмотрено 10 групп амортизируемого имущества в зависимости от срока его использования.

Если налогоплательщиком приобретены ОС, бывшие в употреблении, то норма амортизации по данному имуществу определяется с учетом срока полезного использования, устанавливаемого в обычном порядке за минусом количества лет (месяцев) его эксплуатации предыдущими собственниками.

Норма амортизации по ОС, бывшему в употреблении, определяется следующим образом:

$$K = (1 / (N - T)) \times 100\%,$$

где К – норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

N – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества в месяцах;

T – количество месяцев эксплуатации данного объекта бывшим собственником.

По объектам ОС, полученным в качестве вклада в уставный (складочный) капитал или в порядке правопреемства при реорганизации, срок полезного использования равен сроку, который установил предыдущий собственник, но за минусом количества лет (месяцев) эксплуатации такого имущества предыдущим собственником.

Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

С января 2009 г. уточнен порядок исчисления амортизации по капитальным вложениям в арендованные основные средства.

Если стоимость капитальных вложений возмещается арендатору арендодателем, то она амортизируется арендодателем в общем порядке.

Если капитальные вложения произведены арендатором с согласия арендодателя, но их стоимость не возмещается арендодателем, то она амортизируется арендатором в течение срока действия договора аренды исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств в соответствии с классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации.

Впервые в Налоговом кодексе РФ определен порядок амортизации капитальных затрат по имуществу, переданному в безвозмездное пользование, а именно:

- 1) если капитальные вложения возмещаются организации-ссудополучателю организацией-ссудодателем, то они амортизируются организацией-ссудодателем в общем порядке;
- 2) если капитальные вложения произведены организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя, но их стоимость не возмещается организацией-ссудодателем, то они амортизируются организацией-ссудополучателем в течение срока действия договора безвозмездного пользования исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для полученных объектов основных средств в соответствии с классификацией основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

Нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Перечень нематериальных активов для целей налогообложения приведен в НК РФ, в основном это исключительные права авторов на свои изобретения, достижения.

Первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением НДС.

Определение срока полезного использования объекта нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности, обусловленного соответствующими договорами. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта нематериальных активов, нормы амортизации устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности налогоплательщика).

Нематериальные активы включаются в амортизационные группы исходя из определенного срока полезного использования.

Налогоплательщики начисляют амортизацию с учетом особенностей, предусмотренных Налоговым кодексом РФ одним из следующих методов: линейным или нелинейным.

Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, прекращается начисление с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества по любым основаниям.

Налогоплательщик обязан применять линейный метод начисления амортизации к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую–десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов.

К остальным основным средствам налогоплательщик вправе применять один из двух методов, но выбранный метод начисления амортизации не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по объекту амортизируемого имущества.

С января 2009 г. изменен порядок исчисления амортизации при применении нелинейного метода. Амортизация теперь должна начисляться не по каждому объекту основных средств, а по амортизационной группе либо подгруппе.

При нелинейном методе амортизации необходимо на 1-е число налогового периода для каждой амортизационной группы (подгруппы) определить суммарный баланс, который рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе (подгруппе).

В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число месяца, для которого определяется сумма начисленной амортизации.

Суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе (подгруппе) амортизации.

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца и норм амортизации, установленных в НК РФ, по следующей формуле:

$$A = B \times \frac{k}{100},$$

где  $A$  – сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

$B$  – суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

$k$  – норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

В Налоговом кодексе РФ при применении нелинейного метода начисления амортизации утверждены следующие нормы амортизации:

Группы амортизируемого имущества	Нормы амортизации, %
Первая	14,3
Вторая	8,8
Третья	5,6
Четвертая	3,8
Пятая	2,7
Шестая	1,8
Седьмая	1,3
Восьмая	1,0
Девятая	0,8
Десятая	0,7

Если в результате выбытия амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) был уменьшен до достижения суммарным балансом нуля, такая амортизационная группа (подгруппа) ликвидируется.

В случае, если суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) становится менее 20000 руб., в месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто, если за это время суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) не увеличился в результате ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества, налогоплательщик вправе ликвидировать указанную группу (подгруппу). В таком случае значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода.

По истечении срока полезного использования конкретного объекта амортизируемого имущества налогоплательщик может исключить данный объект из состава амортизационной группы (подгруппы) без изменения суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы) на дату вывода этого объекта амортизируемого имущества из ее состава. Начисление амортизации исходя из суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы) продолжается в прежнем порядке.

Срок полезного использования объектов амортизируемого имущества, введенных в эксплуатацию до 1-го числа налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, принимается с учетом срока эксплуатации соответствующих объектов до указанной даты.

Амортизация не начисляется ликвидируемой организацией с 1-го числа того месяца, в котором завершена ликвидация, а реорганизуемой организацией – с 1-го числа того месяца, в котором в установленном порядке завершена реорганизация.

Повышенная норма амортизации может применяться в ситуациях, указанных в табл. 2.5.3.

Т а б л и ц а 2.5.3

Ситуации повышения амортизации

Организация	Вид имущества	Размер специального коэффициента
Все организации	ОС, используемые в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности (кроме ОС первой, второй и третьей амортизационных групп, в случае если амортизация по данным ОС начисляется нелинейным методом)	Не выше 2
С 1 января 2008 г. – все организации	ОС, используемые только для осуществления научно-технической деятельности	Не выше 3
Организации (лизингодатель или лизингополучатель), на балансе у которых учитывается предмет договора лизинга	ОС, являющиеся предметом договора лизинга (кроме ОС первой, второй и третьей амортизационных групп, в случае если амортизация по данным ОС начисляется нелинейным методом)	Не выше 3
Организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной или туристско-рекреационной особой экономической зоны	Любые собственные ОС	Не выше 2

Допускается начисление амортизации по нормам амортизации ниже установленных в гл. 25 НК РФ по решению руководителя организации-налогоплательщика, закрепленному в учетной политике для целей налогообложения в порядке, установленном для выбора применяемого метода начисления амортизации.

При реализации амортизируемого имущества налогоплательщиками, использующими пониженные нормы амортизации, остаточная стоимость реализуемых объектов амортизируемого имущества определяется исходя из фактически применяемой нормы амортизации.

Учет доходов и расходов по амортизируемому имуществу ведется пообъектно, за исключением начисленной амортизации по объектам амортизируемого имущества при применении нелинейного метода начисления амортизации.

В двух случаях норма амортизации обязательно уменьшается в два раза, а именно: по легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам, имеющим первоначальную стоимость соответственно более 600 тыс. и 800 тыс. руб.

В отношении каждого объекта амортизируемого имущества необходимо вести аналитический учет, в котором должна содержаться информация:

- о первоначальной стоимости амортизируемого имущества;
- изменениях первоначальной стоимости таких основных средств при достройке, дооборудовании, реконструкции, частичной ликвидации;
- принятых организацией сроках полезного использования основных средств;
- способах начисления и сумме начисленной амортизации по амортизируемым основным средствам;
- цене реализации амортизируемого имущества исходя из условий договора купли-продажи;
- дате приобретения и дате реализации (выбытия) имущества;
- дате передачи имущества в эксплуатацию, дате исключения из состава амортизируемого имущества, дате расконсервации имущества, дате окончания договора безвозмездного пользования, дате завершения работ по реконструкции, дате модернизации;
- понесенных расходах, связанных с реализацией (выбытием) амортизируемого имущества, а также расходах по хранению, обслуживанию и транспортировке реализованного (выбывшего) имущества.

Исходя из изложенного, все налогоплательщики обязаны вести регистры налогового учета по начислению амортизации, так как она может отличаться от бухгалтерской амортизации.

**Прочие расходы.** В состав прочих расходов включаются те затраты, которые не относятся к рассмотренным выше группам расходов. Перечень расходов в ст. 264 НК РФ не является исчерпывающим и может быть дополнен налогоплательщиком.

Приведем некоторые виды расходов, относящиеся к прочим:

- расходы на ремонт основных средств;
- расходы на освоение природных ресурсов;
- расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки.
- суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах порядке;
- расходы на сертификацию продукции и услуг;
- суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);
- расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, на гражданскую оборону, на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными или тяжелыми условиями труда, расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации;
- расходы на содержание служебного транспорта (автомобильного, железнодорожного, воздушного и иных видов транспорта), на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством Российской Федерации;
- расходы на командировки, на юридические, информационные и консультационные, аудиторские и иные аналогичные услуги;
- представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества, в порядке, который определен Кодексом.

К представительским расходам относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий. К ним также относятся расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, участвующих в переговорах, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

Представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период и другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

С января 2009 г. расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (в том числе не давшие положительного результата) по перечню, установленному Правительством Российской Федерации, признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, и включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5.

Некоторые расходы, предусмотренные гл. 25 НК РФ, можно принять в уменьшение налогооблагаемой прибыли не в полном объеме, а частично. Иными словами – в пределах ограничений (норм), которые установлены НК РФ (табл. 2.5.4).

## Нормируемые расходы для целей налогообложения

Вид расхода	В каком размере расход можно учесть
1	2
Потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке МПЗ	Учитываются в пределах норм естественной убыли. До утверждения «новых» норм применяются нормы, принятые ранее
<p>Расходы по оплате стоимости проезда и стоимости провоза багажа работнику организации, расположенной в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, и членам его семьи.</p> <p>Указанные расходы возникают в случае переезда работника и членов его семьи к новому месту жительства в другую местность в связи с расторжением трудового договора с работником по любым основаниям, в том числе в случае его смерти, за исключением увольнения за виновные действия</p>	<p>Учитываются в следующем порядке:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• стоимость проезда по фактическим расходам, но не выше тарифов, установленных для перевозок железнодорожным транспортом;</li> <li>• стоимость провоза багажа из расчета не более 5 т на семью по фактическим расходам, но не выше тарифов, предусмотренных для перевозок железнодорожным транспортом.</li> </ul> <p>В случае отсутствия железной дороги указанные расходы принимаются в размере минимальной стоимости проезда на воздушном транспорте</p>
Сумма взносов работодателей по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников	Учитывается в размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда
Взносы по договорам добровольного личного страхования, которые предусматривают оплату страховщиками медицинских расходов работников	Учитываются в размере, не превышающем 6% от суммы расходов на оплату труда (до 01.01.2009 г. – 3%)
Взносы по договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти или утраты трудоспособности работником в связи с исполнением им трудовых обязанностей	Учитываются в размере, не превышающем 15000 руб. в год на одного застрахованного работника, производится специальный расчет
Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов	Учитываются в пределах норм, установленных Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 г. № 92
Расходы на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов	Учитываются в пределах норм, установленных Постановлением Правительства РФ от 07.12.2001 г. № 861
Представительские расходы (пп. 22 п. 1, абз. 3 п. 2 ст. 264 НК РФ)	Учитываются в размере, не превышающем 4% от расходов на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период
Расходы на рекламу, указанные в абз. 5 п. 4 ст. 264 НК РФ (пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ)	Учитываются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации
Затраты на аннулированные производственные заказы	В размере прямых затрат, определяемых в соответствии со ст. 318 и 319 НК РФ
Сумма расходов на создание резерва по сомнительным долгам (абз. 5 п. 4 ст. 266 НК РФ)	<p>Не более 10% от выручки отчетного (налогового) периода.</p> <p>Для банков – от суммы доходов, за исключением доходов в виде восстановленных резервов</p>
Проценты по долговым обязательствам	<p>Размер процентов не должен отклоняться более чем на 20% (в сторону повышения или понижения) от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.</p> <p>При отсутствии базы для сравнения или по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях;</li> <li>• равной 15% по долговым обязательствам в иностранной валюте</li> </ul>

1	2
Проценты по контролируемой задолженности (п. 2 ст. 269 НК РФ)	<p>Размер процентов рассчитывается путем деления суммы процентов, начисленных организацией в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода.</p> <p>Коэффициент капитализации определяется путем деления величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) российской организации, и деления полученного результата на 3 (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, – на 12,5).</p> <p>При определении величины собственного капитала в расчет не принимаются суммы долговых обязательств в виде задолженности по налогам и сборам, включая текущую задолженность по уплате налогов и сборов, суммы отсрочек, рассрочек и инвестиционного налогового кредита</p>
Убыток от реализации права требования долга до наступления срока платежа, предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг), для налогоплательщиков – продавцов товаров (работ, услуг), осуществляющих исчисление доходов (расходов) по методу начисления (п. 1 ст. 279 НК РФ)	Размер расхода не может превышать сумму процентов, которую организация уплатила бы с учетом требований ст. 269 НК РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа по договору
Расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения	В размере не более 3% от фонда оплаты труда (с 01.01.2009 г. до 01.01.2012 г.)

#### 2.5.4. Внереализационные расходы

В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам отнесены, в частности, около 20 видов, перечень не является закрытым (ст. 265 НК РФ).

К внереализационным расходам для целей налогового учета отнесены:

- 1) расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу).
- 2) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации.
- 3) судебные расходы и арбитражные сборы;
- 4) расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;
- 5) расходы на услуги банков, в том числе связанные с установкой и эксплуатацией электронных систем документооборота между банком и клиентами, в том числе систем «клиент–банк»;



- б) расходы на проведение ежегодного собрания акционеров (участников, пайщиков), в частности расходы, связанные с арендой помещений, подготовкой и рассылкой необходимой для проведения собраний информации, и иные расходы, непосредственно связанные с проведением собрания.

Рассмотрим некоторые особенности определения внереализационных расходов в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Резерв по сомнительным долгам (ст. 266 НК РФ) полезно создавать тем налогоплательщикам, у которых постоянно имеется дебиторская задолженность покупателей.

Сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Безнадежными долгами (долгами, нереальными к взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последний день отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется следующим образом:

- 1) по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней – в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;
- 2) по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) – в сумму резерва включается 50% от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности;
- 3) по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней – не увеличивается сумма создаваемого резерва.

Важно помнить, что сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% от выручки отчетного (налогового) периода.

Сумма исчисленного резерва включается в состав внереализационных расходов в последний день отчетного (налогового) периода.

Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов.

Сумма резерва по сомнительным долгам, не полностью использованная налогоплательщиком в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена им на следующий отчетный (налоговый) период. При этом сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода.

Например, сумма резерва в первом квартале была исчислена в размере 300 тыс. руб., а во втором – исчисленная сумма резерва составила 540 тыс. руб. В данном случае можно дополнительно увеличить внереализационные расходы на 240 тыс. руб. (540 – 300).

В случае, если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Например, в третьем квартале резерв по сомнительным долгам исчислен в сумме 180 тыс. руб., значит разница (540 – 180) в сумме 360 тыс. руб. будет включена во внереализационные доходы.

Проценты по долговым обязательствам включаются (ст. 269 НК РФ) во внереализационные расходы по одному из двух вариантов.

Под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления.

По первому варианту расходами признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида 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 (месяце – для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях.

Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные в той же валюте, на те же сроки, в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения.

При определении среднего уровня процентов по межбанковским кредитам принимается во внимание информация только о межбанковских кредитах. Данное положение применяется также к процентам в виде дисконта, который образуется у векселедателя как разница между ценой обратной покупки (погашения) и ценой продажи векселя.

Существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству 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.

Рассчитывается средний уровень процентов (СУП) по всем сопоставимым долговым обязательствам по формуле средневзвешанной, то есть как отношение суммы произведений всех полученных долговых обязательств и процентных ставок по ним к сумме всех полученных долговых обязательств:

$$\text{СУП} = ((\text{ДО1} \times \text{ФС1} + \text{ДО2} \times \text{ФС2} + \dots + \text{ДОn} \times \text{ФСn}) / (\text{ДО1} + \text{ДО2} + \dots + \text{ДОn})) \times 100\%,$$

где ДО1, ДО2, ..., ДОn – размер соответствующего долгового обязательства;

ФС1, ФС2, ..., ФСn – размер фактической процентной ставки по соответствующему долговому обязательству.

Далее необходимо найти величину максимального отклонения (ВМО) от среднего уровня процентов (СУП), потом полученный результат увеличить на 20%:

$$\text{ВМО} = \text{СУП} \times 20\%.$$

Затем необходимо определить предельную ставку (ПС), по которой могут быть рассчитаны проценты в целях налогообложения. Этот показатель определяется путем сложения результатов наших вычислений:

$$\text{ПС} = \text{СУП} + \text{ВМО}.$$

Потом следует сравнить фактическую ставку, по которой начисляются проценты (ФС) по каждому долговому обязательству, с предельной ставкой процентов (ПС).

Если по результатам сравнения окажется, что  $\text{ФС} > \text{ПС}$ , то в состав расходов включается сумма процентов, рассчитанная исходя из предельной ставки процентов (ПС).

Если по результатам сравнения окажется, что  $\text{ФС} < \text{ПС}$ , то в состав расходов включается сумма процентов, рассчитанная исходя из фактической ставки (ФС)

Рассмотрим пример расчета процентов для целей налогообложения исходя из среднего уровня процентов:

В I квартале 2008 г. организация получила четыре займа, условия которых соответствуют критериям сопоставимости, утвержденным в учетной политике организации.

Номер договора	Дата получения займа	Сумма долгового обязательства, руб.	Процентная ставка
1	10.01.2008	500000	15
2	15.01.2008	600000	25
3	23.01.2008	490000	18
4	25.01.2008	505000	13

Необходимо определить, какую сумму процентов можно учесть в целях налогообложения по итогам I квартала 2008 г.

*Решение.*

1. Рассчитаем средний уровень процентов (СУП) по всем договорам займа:

$$\text{СУП} = ((500000 \times 15\% + 600000 \times 25\% + 490000 \times 18\% + 505000 \times 13\%) / (500000 + 600000 + 490000 + 505000)) \times 100\% = (378850 / 2095000) \times 100\% = 0,1808 \times 100\% = 18,1\%.$$

2. Найдем величину максимального отклонения (ВМО) от среднего уровня процентов:

$$\text{ВМО} = 18,1\% \times 20\% = 3,6\%.$$

3. Определим предельную ставку (ПС), по которой могут быть рассчитаны проценты в целях налогообложения:

$$\text{ПС} = 18,1\% + 3,6\% = 21,7\%.$$

4. Сравним фактическую ставку (ФС), по которой начисляются проценты по каждому займу, с предельной ставкой процентов (ПС):

Номер договора	Результат сравнения ФС и ПС	Ставка, по которой надо рассчитывать проценты в целях налогообложения
1	$15 < 21,7$	15
2	$25 > 21,7$	21,7
3	$18 < 21,7$	18
4	$13 < 21,7$	13

Таким образом, расчет суммы процентов, учитываемых в целях налогообложения, организации следует производить:

- по договорам займа № 1, 3 и 4 – исходя из фактической ставки;
- по договору займа № 2 – исходя из предельной ставки.

Второй вариант применяется при отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также при условии выбора налогоплательщиком данного метода в учетной политике.

В этом случае предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза, – при оформлении долгового обязательства в рублях.

Рассмотрим пример расчета процентов для целей налогообложения исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Например, необходимо определить, какую сумму процентов организация может включить в расходы по итогам I квартала 2008 г., используя условия первого примера.

Определяем предельную ставку (ПС), по которой могут быть рассчитаны проценты в целях налогообложения.

Поскольку по условиям договоров процентная ставка является фиксированной, а ставка рефинансирования ЦБ РФ на дату привлечения заемных средств по всем договорам составила 10%, то:

$$\text{ПС} = 10\% \times 1,1 = 11\%.$$

*Примечание:* с 4 февраля 2008 г. ставка рефинансирования ЦБ РФ составляет 10,25%.

Итак, в состав внереализационных расходов включаются проценты по контролируемой задолженности, рассчитанные по установленным правилам, но не более фактически начисленных процентов.

Убытки при уступке (переуступке) права денежного требования (ст. 279 НК РФ) включаются во внереализационные расходы в зависимости от срока заключения договора уступки: «до» или «после».

Убытком первоначального кредитора при совершении уступки денежного требования признается отрицательная разница между доходом от реализации этого требования и стоимостью реализованного товара (работ, услуг) (п. 1, 2 ст. 279 НК РФ).

Итак, убыток возникает, если:

Доход от реализации денежного требования	<	Стоимости реализованных по основному договору
--	---	---

Размер убытка, принимаемого к учету первоначальным кредитором (продавцом товаров, работ, услуг), зависит от того, когда совершена уступка:

- 1) до наступления срока платежа, предусмотренного договором реализации товаров, работ, услуг (далее – основной договор);
- 2) после наступления этого срока.

Для определения размера убытка по первому варианту необходимо по правилам ст. 269 НК РФ рассчитать сумму процентов, которую организация уплатила бы, взяв в кредит (или заем) сумму, равную выручке от уступки права требования, и сравнить с суммой полученного убытка. Меньшая из этих сумм принимается в состав расходов при исчислении налога на прибыль. Предельная сумма процентов рассчитывается по долговым обязательствам, выраженным в рублях, – исходя из ставки рефинансирования, увеличенной в 1,1 раза.

Например, срок оплаты заказчиком за выполненную работу по договору в сумме 590 тыс. руб. истекает 20 апреля текущего года. Подрядчику срочно нужны денежные средства, и он заключает договор по уступке прав требования с третьим лицом на сумму 550 тыс. руб. 15 апреля текущего года. Убыток от сделки = 40 тыс. руб. (590 – 550). Этот убыток не может быть учтен в полной сумме для целей налогообложения. В расходы можно включить сумму по следующему расчету.

Сумма принимаемого для целей налогообложения убытка не должна превышать сумму процентов, рассчитанных с учетом требований ст. 269 НК РФ за период от даты уступки (15 апреля 2008 г.) до даты платежа, предусмотренной договором поставки (20 апреля 2008 г.).

Ставка рефинансирования, действующая на момент совершения уступки права требования (15 апреля 2008 г.), – 10,25%. Следовательно, предельная величина процентов по долговым обязательствам в рублях рассчитывается исходя из ставки, равной 11,275% годовых ( $10,25\% \times 1,1$ ).

Сумма процентов, которую подрядчик уплатил бы, взяв займы 550000 руб. на 5 календарных дней (с 15 апреля до 20 апреля 2008 г.), составила бы 847 руб. ( $550000 \text{ руб.} \times 11,275\% / 366 \text{ дн.} \times 5 \text{ дн.}$ ).

Таким образом, в рассматриваемой ситуации в составе расходов может быть учтен убыток в размере 847 руб. Соответственно убыток в сумме 39153 руб. ( $40000 - 847$ ) не учитывается при исчислении налога на прибыль.

По второму варианту используем эти же исходные данные, но срок заключения договора по уступке иной – 25 апреля. В этом случае убыток в сумме 40000 руб. включается в состав внереализационных расходов в следующем порядке:

- 50% от суммы убытка подлежат включению в состав расходов на дату уступки права требования (25 апреля);
- 50% от суммы убытка подлежат включению в состав расходов по истечении 45 дней с даты уступки права требования (9 июня).

При дальнейшей реализации права требования долга налогоплательщиком, купившим это право требования, указанная операция рассматривается как реализация финансовых услуг.

Доход (выручка) от реализации финансовых услуг определяется как стоимость имущества, причитающегося этому налогоплательщику при последующей уступке права требования или прекращении соответствующего обязательства. При этом при определении налоговой базы налогоплательщик вправе уменьшить доход, полученный от реализации права требования, на сумму расходов по приобретению указанного права требования долга.

### **2.5.5. Расходы, не учитываемые для налогообложения**

При определении налоговой базы не учитывается более 50 видов расходов, перечисленных в Налоговом кодексе (ст. 270). Вместе с тем этот список не является законченным, его можно дополнить, если возникнут расходы, которых нет в перечне. Например, не подлежат учету для целей налогообложения расходы в виде:

- 1) сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм распределяемого дохода;
- 2) пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством Российской Федерации предоставлено право наложения указанных санкций;
- 3) взноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество;
- 4) суммы налога, а также суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;
- 5) расходов по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества;

- 6) взносов на добровольное страхование, кроме взносов, которые включаются в прочие расходы;
- 7) процентов, начисленных налогоплательщиком-заемщиком кредитору сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения;
- 8) имущества, работ, услуг, имущественных прав, переданных в порядке предварительной оплаты налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;
- 9) сумм добровольных членских взносов (включая вступительные взносы) в общественные организации, сумм добровольных взносов участников союзов, ассоциаций, организаций (объединений) на содержание указанных союзов, ассоциаций, организаций (объединений) и др.

### 2.5.6. Прямые и косвенные расходы

Для целей налога на прибыль расходы на производство и реализацию, которые учтены в отчетном (налоговом) периоде, делятся на прямые и косвенные.

Законодатель предлагает перечень прямых расходов.

К ним, в частности, относятся:

- затраты на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);
- затраты на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога и расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

К косвенным относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных (ст. 265 НК РФ).

Следует знать, что организация вправе установить свой перечень прямых расходов, отличный от того, который предусмотрен в ст. 318 НК РФ. Этот перечень нужно закрепить в учетной политике.

На практике у многих организаций может возникнуть вопрос, а можно ли все расходы определить как косвенные, тем самым отказаться от прямых расходов?

По нашему мнению, этого делать нельзя, если есть незавершенное производство и остатки нереализованных товаров.

Под незавершенным производством (далее – НЗП) понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, т.е. которая не прошла все операции обработки (изготовления), предусмотренные технологическим процессом. Так, в НЗП включаются (п. 1 ст. 319 НК РФ):

- законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги;
- остатки невыполненных заказов производств;
- остатки полуфабрикатов собственного производства;
- материалы и полуфабрикаты, которые находятся в производстве, при условии, если они подверглись обработке.

Оценку остатков НЗП организация производит на конец месяца.

Сумма остатков НЗП на конец текущего месяца включается в состав прямых расходов следующего месяца. По окончании налогового периода сумма остатков НЗП на конец налогового периода включается в состав прямых расходов следующего налогового периода.

Приведем пример определения суммы прямых расходов, приходящихся на остаток готовой продукции на складе на конец месяца.

Например, на начало месяца сумма прямых затрат, приходящихся на остаток готовой продукции на складе, составляет 250000 руб. (500 стульев). В течение месяца произведено 1000 стульев (величина прямых расходов на изготовление – 500000 руб.), а реализовали 1300 стульев (величина прямых расходов – 650000 руб.). Стоимость остатка стульев на конец месяца составляет 100000 руб. (250000 + 500000 – 650000).

Сумма прямых расходов, приходящихся на остаток отгруженной, но не реализованной на конец текущего месяца готовой продукции, рассчитывается следующим образом.

Например, на начало месяца сумма прямых расходов, приходящихся на отгруженную, но не реализованную готовую продукцию, составляет 300000 руб. (600 стульев). В течение месяца отгружено 300 стульев (сумма прямых расходов – 150000 руб.), а реализовано 200 стульев (сумма прямых расходов – 100000 руб.). Стоимость остатка готовой продукции, отгруженной, но не реализованной на конец месяца, составляет 350000 руб. (300000 + 150000 – 100000).

### 2.5.7. Методы признания доходов и расходов

Чтобы правильно рассчитать прибыль за отчетный (налоговый) период, организации нужно точно знать, какие доходы и расходы она может признать в этом периоде, а какие нет. Могут применяться два метода признания доходов и расходов: кассовый и метод начислений. Организация выбирает тот или иной метод самостоятельно.

Важно помнить, что метод начисления могут применять без исключения все организации. А вот кассовый метод разрешено применять только некоторым из них. Основным условием для применения кассового метода служит величина выручки (без учета НДС). Ее средний размер за предыдущие четыре квартала не должен превышать 1 млн руб. за каждый квартал (п. 1 ст. 273 НК РФ). Это значит, что в целом за четыре квартала выручка не может быть больше 4 млн. руб.

Например, по итогам I квартала 2008 г. организация определит средний ежеквартальный размер своей выручки следующим образом. Она суммирует показатели выручки за II, III, IV кварталы 2007 г. с выручкой, полученной в I квартале 2008 г., и делит эту сумму на 4.

Вместе с тем существуют судебные решения, согласно которым размер выручки нужно определять за четыре предыдущих квартала, являющихся одним налоговым периодом, а не за любые последовательные четыре квартала.

Выбранный метод нужно отразить в учетной политике и применять последовательно с начала налогового периода и до его окончания (ст. 313 НК РФ).

- день поступления средств на счета в банках, в кассу организации;
- день поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав;
- день погашения задолженности перед налогоплательщиком иным способом.

Таким образом, при кассовом методе доходы учитываются, только если они фактически получены. Кроме того, доход нужно признать во всех случаях погашения должником своего долга, т.е. когда числящаяся в учете дебиторская задолженность списывается (табл. 2.5.5).

Т а б л и ц а 2.5.5

#### Особенности признания расходов при кассовом методе

Вид расхода	Порядок учета
1. Материальные расходы (кроме расходов по приобретению сырья и материалов) 2. Расходы на оплату труда 3. Оплата процентов по займам (кредитам) 4. Оплата услуг третьих лиц (пп. 1 п. 3 ст. 273 НК РФ)	Признаются на одну из дат: <ul style="list-style-type: none"> <li>• списания денежных средств с расчетного счета;</li> <li>• выдачи денежных средств из кассы;</li> <li>• погашения задолженности иным способом</li> </ul>
Расходы по приобретению сырья и материалов (пп. 1 п. 3 ст. 273 НК РФ)	Признаются по мере списания данного сырья и материалов в производство
1. Амортизационные отчисления по оплаченному амортизируемому имуществу 2. Расходы на освоение природных ресурсов 3. Расходы на НИОКР (пп. 2 п. 3 ст. 273 НК РФ)	Признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором были начислены
Расходы на уплату налогов и сборов (пп. 3 п. 3 ст. 273 НК РФ)	Признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором погашена задолженность по уплате налогов и сборов

Для метода начислений датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав). Реализация – это переход права собственности к покупателю.

По доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным

путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Законодательством определен порядок признания внереализационных доходов в зависимости от даты их получения (признания).

По договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, доход признается полученным и включается в состав соответствующих доходов на конец соответствующего отчетного периода.

Суммовая разница признается доходом: у налогоплательщика-продавца – на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а в случае предварительной оплаты – на дату реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав; у налогоплательщика-покупателя – на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права, а в случае предварительной оплаты – на дату приобретения товара (работ, услуг), имущества, имущественных или иных прав.

Общие принципы признания расходов при методе начисления следующие.

*Принцип 1.* Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты (п. 1 ст. 272 НК РФ).

*Принцип 2.* Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают, исходя из условий сделок. Если же сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно.

## **2.5.8. Налоговая база. Налоговый, отчетный периоды**

Налоговой базой по налогу на прибыль признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению, которая представляет собой разницу между доходами и расходами организации. Прибыль нужно определять нарастающим итогом с начала налогового периода (календарного года).

Если ставки налога на прибыль одинаковые, то налоговая база общая. Если ставки налога на прибыль разные, то и налоговые базы разные.

По операциям, прибыль от которых облагается по иным налоговым ставкам, формируются «специальные налоговые базы». Это значит, что полученные от осуществления таких операций доходы могут быть уменьшены только на расходы, произведенные в рамках этих же операций.

Так, например, российская организация должна сформировать «специальные налоговые базы» в следующих случаях:

- по доходам, полученным в виде дивидендов от российских и иностранных организаций;
- по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно.

Финансовый результат по операциям, которые учитываются в особом порядке, определяется также отдельно, по ним необходимо вести отдельный учет доходов (расходов). К таким операциям относятся операции:

- связанные с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств;
- по договору доверительного управления имуществом;
- по договору простого товарищества;
- связанные с уступкой (переуступкой) права требования;
- с ценными бумагами (ст. 280 НК РФ);
- с финансовыми инструментами срочных сделок (ФИСС);
- с амортизируемым имуществом;
- по реализации покупных товаров.

Прибыль от осуществления таких операций увеличивает прибыль организации отчетного (налогового) периода, а убыток принимается к налоговому учету в особом порядке, установленном НК РФ (табл. 2.5.6).

## Особенности учета убытка

Вид операции	Особенности учета убытка
Деятельность, связанная с использованием объектов обслуживающих производств	При соблюдении условий, установленных ст. 275.1 НК РФ, уменьшает общую налоговую базу, в противном случае уменьшает прибыль от данного вида деятельности
Операции по договору доверительного управления имуществом	Полученные в течение срока действия договора убытки от использования имущества, переданного в доверительное управление, не признаются убытками учредителя (выгодоприобретателя), учитываемыми в целях налогообложения. В случае возврата имущества у учредителя управления не образуется убытка независимо от возникновения отрицательной разницы между стоимостью переданного в доверительное управление имущества на момент вступления в силу и на момент прекращения договора доверительного управления имуществом
Операции по уступке (переуступке) прав (требований)	Включается в состав внереализационных расходов в двух вариантах в зависимости от даты заключения договора
Участие в договоре простого товарищества (ст. 278 НК РФ)	Не распределяется между участниками и не принимается к учету
Операции с ценными бумагами (ст. 280 НК РФ)	Уменьшает налоговую базу, полученную по операциям с ценными бумагами соответствующей категории в отчетном (налоговом) периоде, в порядке, установленном ст. 283 НК РФ
Операции, связанные с выбытием амортизируемого имущества	Отражается в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, с учетом п. 3 ст. 268 НК РФ

Организации обязаны вести обособленный учет доходов и расходов в отношении деятельности, не облагаемой налогом на прибыль, т.е. деятельности:

- относящейся к игорному бизнесу;
- переведенной на уплату ЕНВД;
- переведенной на ЕСХН.

Расчет налоговой базы является подтверждением данных налогового учета. В расчете отражается систематизированная и накопленная в аналитических регистрах налогового учета информация.

Порядок составления расчета подразумевает механизм расчета налоговой базы отчетного (налогового) периода, который реализован в налоговой декларации. Поэтому при его составлении необходимо использовать соответствующие таблицы из формы налоговой декларации.

Налоговая база отчетного (налогового) периода может быть уменьшена на убытки, полученные в предыдущих налоговых периодах. Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, первый раз может быть перенесен целиком или частично на следующий год из последующих девяти лет.

Если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены, при этом он обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда уменьшалась налоговая база на суммы ранее полученных убытков.

В случае прекращения налогоплательщиком деятельности по причине реорганизации налогоплательщик-правопреемник вправе уменьшать налоговую базу в установленном порядке на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.



Доходы от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав	Внераелизационные доходы
МИНУС	
НДС, акцизы	НДС, акцизы
РАВНО	
Прибыль (убыток от реализации)	Прибыль (убыток) от внереализационных операций
ЭТО	
Налоговая база за период	
МИНУС	
Убытки прошлых лет, подлежащие переносу в соответствии со ст.283 НК РФ	
РАВНО	
Налогооблагаемая прибыль	

Схема расчета налоговой базы за налоговый период

Налоговым периодом по налогу является год.

Отчетные периоды – квартал, полугодие и девять месяцев. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

### 2.5.9. Ставки налога

Общая налоговая ставка составляет 24%, и сумма налога на прибыль, исчисленная по такой ставке, распределяется по бюджетам следующим образом (п. 1 ст. 284 НК РФ):

- в федеральный бюджет – 6,5%;
- в бюджет субъектов РФ – 17,5%.

Законами субъектов РФ размер ставки может быть уменьшен для отдельных категорий налогоплательщиков в части сумм налога, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ. При этом размер указанной ставки не может быть ниже 13,5%.

Одновременно утверждены специальные ставки, применяемые к отдельным облагаемым доходам: 0; 9; 10; 15; 20%.

Ставка 0% применяется в следующих случаях:

- по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно;
- по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР и внутреннего и внешнего валютного долга Российской Федерации;
- прибыль, полученная Центральным банком Российской Федерации от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)».

Ставка 9% применяется:

- по доходам, полученным в виде дивидендов от российских и иностранных организаций российскими организациями и физическими лицами – налоговыми резидентами Российской Федерации;
- по доходам в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

Ставка 10% применяется по доходам иностранных организаций, не связанных с деятельностью в России через постоянное представительство, полученных от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок.

Ставка 15% применяется по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам (за исключением ценных бумаг, облагаемых по ставке ноль и 9%), условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов, а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным после 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием после 1 января 2007 г.

Ставка 20% применяется на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, – со всех доходов, кроме доходов, для которых установлены ставки в размере 9; 10; 15%.

Организации, у которых доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, за предыдущие четыре квартала не превысили в среднем 3 млн руб.
Бюджетные учреждения
Иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство
Некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, 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
Выгодоприобретатели по договорам доверительного управления

### 2.5.10. Налоговый учет

Понятия налогового учета и учетной политики для налогообложения появились в связи с введением в действие гл. 25 Налогового кодекса РФ.

В Налоговом кодексе даются понятия «Налоговый учет», «Регистр налогового учета», определено содержание регистров (ст. 313, 314 НК РФ). С 1 января 2007 г. понятие учетной политики для целей налогообложения закреплено в ст. 11 НК РФ.

Под учетной политикой понимается выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых Налоговым кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности.

Формирование учетной политики является первоочередной задачей организации с целью создания оптимальной системы налогообложения. Учетная политика утверждается приказом (распоряжением) руководителя.

*Налоговый учет* – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом.

В случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому.

Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета.

Подтверждением наличия налогового учета являются:

- 1) первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- 2) аналитические регистры налогового учета;
- 3) расчет налоговой базы.

Данные налогового учета – это показатели, которые учитываются в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения.

Аналитические регистры налогового учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы.

Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) любых машинных носителях.

Формы регистров налогового учета 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.

Исправление ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

### **Контрольные вопросы**

1. Назовите плательщиков налога на прибыль
2. Что является объектом налогообложения?
3. Классификация доходов для налогообложения.
4. Как определяются доходы от реализации?
5. Каков состав внереализационных доходов?
6. Какие доходы не учитываются для целей налогообложения?
7. Как группируются расходы?
8. Каков состав материальных затрат?
9. Каковы особенности состава затрат на оплату труда?
10. Каков порядок определения амортизации для налогообложения?
11. Какие методы амортизации могут применяться?
12. Что такое «амортизационная премия»?
13. В каких случаях могут применяться повышенные коэффициенты по амортизации?
14. По каким объектам следует применять пониженные коэффициенты по амортизации?
15. Является ли перечень прочих расходов «закрытым»?
16. Каков состав внереализационных расходов?
17. Какие расходы не учитываются для целей налогообложения?
18. Какое ограничение установлено для представительских расходов?
19. Как определяется и учитывается в расходах резерв по сомнительным долгам?
20. Каковы особенности учета процентов по долговым обязательствам?
21. В каком порядке включаются расходы по НИОКР?
22. Каков порядок учета убытка по договорам уступки прав требований?
23. В каких случаях налогоплательщик вправе применять кассовый метод исчисления налоговой базы?
24. Какие ставки налога применяются к разным объектам налогообложения?
25. Каков порядок определения ежемесячных авансовых платежей?
26. Каков порядок переноса убытков на будущее?
27. Для каких видов деятельности определены особенности исчисления налоговой базы?
28. Назовите сроки уплаты платежей налога на прибыль за отчетные периоды
29. Что понимается под налоговым учетом?
30. Каковы особенности в исчислении и уплате налога при наличии обособленных подразделений?

## Тема 2.6. ВОДНЫЙ НАЛОГ

До введения вводного налога в СССР и в современной России применялись различные формы платы за воду.

Водный налог, введенный с января 2005 г., в большей степени выполняет регулируемую роль, нежели фискальную.

Налогоплательщиками водного налога являются организации и физические лица, осуществляющие специальное или особое водопользование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Объектами налогообложения водным налогом признаются следующие виды пользования водными объектами:

- 1) забор воды из водных объектов;
- 2) использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях;
- 3) использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- 4) использование водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях.

В Налоговом кодексе РФ определен перечень видов водопользования, которые не признаются объектами налогообложения, например:

- 1) забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;
- 2) забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий, санитарных, экологических и судоходных попусков, рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;
- 3) использование акватории водных объектов для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;
- 4) использование акватории водных объектов для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ;
- 5) особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства.

По каждому виду водопользования, признаваемому объектом налогообложения, налоговая база определяется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого водного объекта, по каждой налоговой ставке, если по объекту установлены разные ставки.

Налоговая база по водному налогу определяется в следующем порядке:

Объекты налогообложения	Налоговая база
Забор воды из водных объектов	Объем воды, забранный из водного объекта за налоговый период
Использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях	Площадь предоставленного водного пространства, определяемая по данным лицензии или по технической документации
Использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики	Количество произведенной электроэнергии за налоговый период
Использование водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях	Произведение объема древесины, сплавляемой в плотках и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100

Объем воды, забранной из водного объекта, определяется на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использования воды. В случае отсутствия водоизмерительных приборов объем забранной воды определяется исходя из времени работы и производительности технических средств.

В случае невозможности определения объема забранной воды исходя из времени работы и производительности технических средств объем забранной воды определяется исходя из норм водопотребления.

Налоговым периодом признается квартал.

Налоговые ставки (специфические) утверждены в Налоговом кодексе по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам.

Например, при заборе воды из поверхностных и подземных водных объектов в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговая ставка за 1 тыс. куб. м воды, забранной из реки Обь, установлена:

- из поверхностных водных объектов – 276 руб. по Западно-Сибирскому району и 264 руб. по Восточно-Сибирскому району;
- из подземных водных объектов – ставки соответственно по указанным экономическим районам составляют 342 и 348 руб.

При использовании водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях на р. Обь налоговая ставка установлена 1576,8 руб. за 1 тыс. куб. м древесины на каждые 100 км сплава.

Налоговые ставки при использовании акватории поверхностных водных объектов (за исключением лесосплава в плотках и кошелях) установлены соответственно для Западно-Сибирского и Восточно-Сибирского районов за 1 км. Используемой акватории – 30,24 тыс. руб. в год и 28,2 тыс. руб.

При заборе воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются в пятикратном размере налоговых ставок. В случае отсутствия у налогоплательщика утвержденных квартальных лимитов квартальные лимиты определяются расчетным путем – как одна четвертая утвержденного годового лимита.

Ставка водного налога при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения устанавливается в размере 70 руб. за 1 тыс. куб. м воды, забранной из водного объекта.

Налогоплательщик исчисляет сумму налога самостоятельно по итогам каждого налогового периода как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки. Общая сумма налога представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, исчисленных в отношении всех видов водопользования.

Налог уплачивается по местонахождению объекта налогообложения в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по местонахождению объекта налогообложения также в срок до 20 числа месяца, следующего за налоговым периодом.

### **Контрольные вопросы**

1. Кто признается плательщиком налога?
2. Назовите объекты налогообложения
3. Какие случаи водоиспользования не признаются объектом налогообложения?
4. Как определяется налоговая база по объектам налогообложения?
5. Как дифференцированы налоговые ставки?
6. В каких случаях повышаются налоговые ставки?
7. Каков налоговый период?
8. Каков порядок исчисления водного налога?
9. Назовите сроки уплаты налога и представления налоговой декларации.
10. Каковы основные функции водного налога?

## **Тема 2.7. ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА**

Государственная пошлина взимается и поступает в бюджеты разных уровней достаточно давно. До 2005 г. она взималась в соответствии с федеральным законом, а с января 2005 г. применяется гл. 25.3 Налогового кодекса РФ. Налог зачисляется во все уровни бюджетной системы, его фискальная роль зависит от видов совершаемых юридически значимых действий организациями и физическими лицами.

### **2.7.1. Понятие государственной пошлины, плательщики пошлины**

До 2005 г. государственная пошлина взималась в соответствии с федеральным законом, порядок применения которого определялся в Инструкции Министерства по налогам и сборам РФ. С января 2005 г. вступила в действие гл. 25.3 Налогового кодекса РФ.

Государственная пошлина – сбор, взимаемый с организаций и физических лиц при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий.

Плательщиками государственной пошлины признаются организации и физические лица, если они:

- 1) обращаются за совершением юридически значимых действий;
- 2) выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины.

Плательщики уплачивают государственную пошлину, как правило до подачи исковых заявлений, до свершения юридических действий.

В случае, если за совершением юридически значимого действия одновременно обратились несколько плательщиков, не имеющих права на льготы, государственная пошлина уплачивается плательщиками в равных долях. Если среди лиц, обратившихся за совершением юридически значимого действия, одно лицо (несколько лиц) освобождено (освобождены) от уплаты государственной пошлины, размер государственной пошлины уменьшается пропорционально количеству лиц, освобожденных от ее уплаты. При этом оставшаяся часть суммы государственной пошлины уплачивается лицами, не освобожденными от уплаты государственной пошлины.

Государственная пошлина уплачивается в наличной или безналичной форме.

Факт уплаты государственной пошлины плательщиком в безналичной форме подтверждается платежным поручением с отметкой банка о его исполнении, при наличной форме – первичными документами (квитанцией, чеком).

Иностранные организации, иностранные граждане и лица без гражданства уплачивают государственную пошлину в порядке и размерах, которые установлены соответственно для российских организаций и физических лиц.

### 2.7.2. Размеры государственной пошлины, порядок уплаты

В Налоговом кодексе РФ размеры государственной пошлины и особенности уплаты достаточно широко дифференцированы по видам юридически значимых действий и в разрезе судов, в которых рассматриваются иски, заявления, либо органы, которые взимают государственную пошлину.

Рассмотрим некоторые размеры государственной пошлины.

Размеры государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями следующие:

При подаче искового заявления имущественного характера, подлежащего оценке, при цене иска	Сумма госпошлины
До 10000 руб.	4% цены иска, но не менее 200 руб.
От 10001 до 50000 руб.	400 руб. плюс 3% суммы, превышающей 10000 руб.
Свыше 500000 руб.	6600 руб. плюс 0,5% суммы, превышающей 500000 руб., но не более 20000 руб.
При подаче заявления по делам о взыскании алиментов	100 руб.

Особенности уплаты госпошлины при обращении в суды общей юрисдикции, к мировым судьям выражаются в том, что она уплачивается с учетом ряда особенностей (ст. 333.20 НК РФ), например:

- 1) при подаче исковых заявлений, содержащих требования как имущественного, так и неимущественного характера, одновременно уплачивается государственная пошлина по обоим основаниям;
- 2) цена иска, по которой исчисляется государственная пошлина, определяется истцом, а в случаях, установленных законодательством, судьей по правилам, установленным гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации;
- 3) в случае выделения судьей одного искового требования или нескольких из соединенных исковых требований в отдельное производство государственная пошлина, уплаченная при предъявлении иска, не пересчитывается и не возвращается. По делам, выделенным в отдельное производство, государственная пошлина повторно не уплачивается;
- 4) в случае, если истец освобожден от уплаты государственной пошлины в соответствии с законодательством, государственная пошлина уплачивается ответчиком (если он не освобожден от уплаты государственной пошлины).

Размеры государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах таковы:

При подаче искового заявления имущественного характера, подлежащего оценке, при цене иска	Сумма госпошлины
До 50000 руб.	4% цены иска, но не менее 500 руб.
От 50001 до 100000 руб.	2000 руб. плюс 3% суммы, превышающей 50000 руб.
Свыше 1000000 руб.	16500 руб. плюс 0,5% суммы, превышающей 1000000 руб., но не более 100000 руб.
При подаче заявления о признании должника несостоятельным (банкротом)	2000 руб.
При подаче заявления об обеспечении иска	1000 руб.

Особенности уплаты государственной пошлины при обращении в арбитражные суды установлены в ст. 333.22 НК РФ, например:

- 1) цена иска определяется истцом, а в случае неправильного указания цены иска – арбитражным судом. В цену иска включаются указанные в исковом заявлении суммы неустойки (штрафов, пеней) и проценты;
- 2) в случае, если истец освобожден от уплаты государственной пошлины, государственная пошлина уплачивается ответчиком пропорционально размеру удовлетворенных арбитражным судом исковых требований.

Арбитражные суды, исходя из имущественного положения плательщика, вправе уменьшить размер государственной пошлины, подлежащей уплате по делам, рассматриваемым судами, либо отсрочить (рассрочить) ее уплату.

Размеры государственной пошлины по делам, рассматриваемым Конституционным судом Российской Федерации и конституционными (уставными) судами субъектов Российской Федерации:

- при направлении запроса или ходатайства – 4500 руб.;
- при направлении жалобы организацией – 4500 руб.;
- при направлении жалобы физическим лицом – 300 руб.

По делам, рассматриваемым конституционными (уставными) судами субъектов Российской Федерации, государственная пошлина уплачивается в следующих размерах:

- при обращении организации – 3000 руб.;
- при обращении физического лица – 200 руб.

Конституционный суд Российской Федерации и конституционные (уставные) суды субъектов Российской Федерации, исходя из имущественного положения плательщика, также вправе уменьшить размер государственной пошлины, либо отсрочить (рассрочить) ее уплату.

Размеры государственной пошлины за совершение отдельных нотариальных действий таковы:

- за удостоверение доверенностей на совершение сделок, требующих нотариальной формы в соответствии с законодательством Российской Федерации – 200 руб.;
- за удостоверение учредительных документов (копий учредительных документов) организаций – 500 руб.;
- за удостоверение брачного договора – 500 руб.;
- за принятие мер по охране наследства – 600 руб.;
- за удостоверение соглашения об уплате алиментов – 250 руб.;
- за совершение прочих нотариальных действий, для которых законодательством Российской Федерации предусмотрена обязательная нотариальная форма – 100 руб.

Имеется ряд особенностей уплаты государственной пошлины при обращении за совершением нотариальных действий, а именно:

- 1) за нотариальные действия, совершаемые вне помещений государственной нотариальной конторы, органов исполнительной власти и органов местного самоуправления, государственная пошлина уплачивается в размере, увеличенном в полтора раза;

- 2) при удостоверении доверенности, выданной в отношении нескольких лиц, государственная пошлина уплачивается однократно;
- 3) при наличии нескольких наследников (в частности, наследников по закону, по завещанию или наследников, имеющих право на обязательную долю в наследстве) государственная пошлина уплачивается каждым наследником;
- 4) стоимость транспортных средств может определяться как организациями, получившими в установленном порядке лицензию на осуществление оценки транспортных средств, так и судебно-экспертными учреждениями органа юстиции;
- 5) стоимость недвижимого имущества, за исключением земельных участков, может определяться как организациями, получившими в установленном порядке лицензию на оценку недвижимости, так и организациями (органами) по учету объектов недвижимого имущества по месту его нахождения и другие особенности.

Размеры государственной пошлины за государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами:

- за государственную регистрацию заключения брака, включая выдачу свидетельства – 200 руб.;
- при расторжении брака в судебном порядке – 200 руб. с каждого из супругов;
- за государственную регистрацию перемены имени, включая выдачу свидетельства о перемене имени – 500 руб.;
- за выдачу физическим лицам справок из архивов органов записи актов гражданского состояния и иных уполномоченных органов – 50 руб.;
- за внесение исправлений и изменений в записи актов гражданского состояния, включая выдачу свидетельств – 200 руб.

Имеются также особенности уплаты государственной пошлины за государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами. Например, за выдачу свидетельства о государственной регистрации акта гражданского состояния государственная пошлина не уплачивается, если соответствующая запись акта гражданского состояния восстановлена на основании решения суда.

Размеры государственной пошлины за государственную регистрацию, а также за совершение прочих юридически значимых действий следующие:

- за государственную регистрацию юридического лица, за исключением государственной регистрации ликвидации юридических лиц и (или) государственной регистрации политических партий и региональных отделений политических партий – 2000 руб.;
- за государственную регистрацию юридического лица, за исключением государственной регистрации ликвидации юридических лиц и (или) государственной регистрации политических партий и региональных отделений политических партий – 1000 руб.;
- за открытие филиала банка – 20000 руб.;
- за аккредитацию филиалов иностранных организаций, создаваемых на территории Российской Федерации – 60000 руб. за каждый филиал;
- за регистрацию декларации о соответствии требованиям средств связи и услуг связи – 1000 руб.;
- за рассмотрение ходатайств, связанных с антимонопольным законодательством – 10000 руб.



### 2.7.3. Льготы по госпошлине

Как и в прежнем законе по государственной пошлине, сохранились льготы для ряда организаций и физических лиц при совершении ими юридически значимых действий.

Виды льгот	Содержание льгот
Полностью освобождаются отдельные категории физических лиц и организаций по ст. 333.35	Федеральные органы государственной власти, государственные внебюджетные фонды Российской Федерации, бюджетные учреждения и организации, полностью финансируемые из федерального бюджета и др. Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации и полные кавалеры ордена Славы, участники и инвалиды Великой Отечественной войны Истцы – по искам, связанным с нарушением прав потребителей; общественные организации инвалидов, выступающие в качестве истцов и ответчиков Прокуроры, государственные органы, органы местного самоуправления и иные органы, обращающиеся в арбитражные суды в случаях, предусмотренных законом, в защиту государственных и (или) общественных интересов и др.
Частичное освобождение от уплаты госпошлины	Инвалиды I и II группы – на 50% по всем видам нотариальных действий По решению судов, исходя из имущественного положения плательщика

### 2.7.4. Основания и порядок возврата или зачета государственной пошлины

Уплаченная государственная пошлина подлежит возврату частично или полностью в случае:

- 1) уплаты государственной пошлины в большем размере, чем это предусмотрено законодательством;
- 2) возвращения заявления, жалобы или иного обращения или отказа в их принятии судами либо отказа в совершении нотариальных действий уполномоченными на то органами и (или) должностными лицами;
- 3) прекращения производства по делу или оставления заявления без рассмотрения судом общей юрисдикции или арбитражным судом.

При заключении мирового соглашения до принятия решения арбитражным судом возврату истцу подлежит 50% суммы уплаченной им государственной пошлины. Данное положение не применяется в случае, если мировое соглашение заключено в процессе исполнения судебного акта арбитражного суда.

Возврат излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины производится в течение одного месяца со дня подачи заявления о возврате.

Заявление может быть подано в течение трех лет со дня уплаты излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины. Возврат суммы излишне уплаченной государственной пошлины производится за счет средств бюджета, в который произведена переплата.

Не подлежит возврату уплаченная государственная пошлина:

а) 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;

б) уплаченная за государственную регистрацию заключения брака, перемены имени, внесения исправлений и (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;

в) за государственную регистрацию прав на недвижимое имущество, сделок с ним, в случае отказа в государственной регистрации.

Налоговые органы осуществляют проверку правильности исчисления и уплаты государственной пошлины в государственных нотариальных конторах, органах записи актов гражданского состояния и других органах, организациях, осуществляющих в отношении плательщиков действия, за осуществление которых в соответствии с Налоговым кодексом РФ взимается государственная пошлина.

## Контрольные вопросы

1. Что такое государственная пошлина?
2. Чем отличается госпошлина от налога?
3. Кто является плательщиком госпошлины?
4. Какие органы уполномочены исчислять и взимать госпошлину?
5. Каковы принципы дифференциации размера госпошлины?
6. Какие льготы предусмотрены для физических лиц?
7. Какие льготы установлены для организаций?
8. Каков порядок возврата госпошлины?

## Тема 2.8. НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

Налог на добычу полезных ископаемых введен с января 2002 г. в соответствии с гл. 26 Налогового кодекса. Данный налог имеет не только фискальное значение, он призван посредством функций налога (экономической, контрольной) способствовать сохранению природных ресурсов, обеспечению более рациональной добычи полезных ископаемых. В доходы федерального бюджета по закону о бюджете на 2005 г. предусмотрено мобилизовать налога в сумме 6719,8 млн руб. (в 2001 г. – 16419,3 млн руб.), что составляет лишь 0,2% всех доходов бюджета против одного процента в 2001 г.

### 2.8.1. Налогоплательщики, объект налогообложения

Налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых признаются организации и индивидуальные предприниматели, которые являются пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации. Они подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых по месту нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование, как правило, в течение 30 дней с момента государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участком недр.

Для целей налогообложения местом нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование, признается территория субъекта Российской Федерации, на которой расположен участок недр, а также участок за пределами территории Российской Федерации, находящийся под юрисдикцией Российской Федерации. Налогоплательщики подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщика налога по месту нахождения организации либо по месту жительства физического лица. Особенности постановки на учет налогоплательщиков в качестве налогоплательщиков налога определяются Министерством финансов РФ.

Объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых признаются (ст. 336 НК РФ) полезные ископаемые:

- 1) добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- 2) извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах;
- 3) добытые из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

Не признаются объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых:

- 1) общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления;
- 2) добытые (собранные) минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы;
- 3) полезные ископаемые, добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное,

эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение. Порядок признания геологических объектов особо охраняемыми геологическими объектами, имеющими научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение, устанавливается Правительством Российской Федерации;

- 4) полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если при их добыче из недр они подлежали налогообложению в общеустановленном порядке;
- 5) дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений.

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

Виды добытых полезных ископаемых, для которых определяется налог, перечислены в ст. 337 НК РФ. К ним относятся, например:

- антрацит, уголь каменный, уголь бурый и горючие сланцы; торф;
- углеводородное сырье: нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная, газовый конденсат из нефтегазоконденсатных месторождений; газ горючий природный из газовых и газоконденсатных месторождений;
- товарные руды:
  - а) черных металлов (железо, марганец, хром);
  - б) цветных металлов (алюминий, медь, никель, кобальт, свинец, цинк, олово, вольфрам, молибден, сурьма, ртуть, магний, другие цветные металлы, не предусмотренные в других группировках);
  - в) редких металлов, образующих собственные месторождения (титан, цирконий, ниобий, редкие земли, стронций, литий, бериллий, ванадий, германий, цезий, скандий, селен, цирконий, тантал, висмут, рений, рубидий);
- многокомпонентные комплексные руды;
- соль природная и чистый хлористый натрий и другие полезные ископаемые.

### 2.8.2. Налоговая база

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого по одному из двух вариантов:

Виды полезного ископаемого	Налоговая база
Нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная, попутный газ и горючий природный газ, добытые из всех видов месторождений углеводородного сырья	Количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении
Остальные полезные ископаемые	Стоимость добытых полезных ископаемых

В отношении добытых полезных ископаемых, для которых установлены различные налоговые ставки, либо налоговая ставка рассчитывается с учетом коэффициента, то налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

Для исчисления налоговой базы необходимо в первую очередь определить количество добытого полезного ископаемого.

Количество добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно в зависимости от вида добытого полезного ископаемого (ст. 339 НК РФ): в единицах массы или объема.

Это количество может определяться прямым методом (посредством применения измерительных средств и устройств) или косвенным (расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье), когда невозможно применение прямого метода.

Применяемый налогоплательщиком метод определения количества добытого полезного ископаемого подлежит утверждению в учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения и применяется налогоплательщиком в течение всей деятельности по добыче

полезного ископаемого. Принятый метод подлежит изменению только в случае внесения изменений в технический проект разработки месторождения полезных ископаемых в связи с изменением применяемой технологии добычи полезных ископаемых.

При использовании прямого метода определения количества добытого полезного учитываются фактические потери полезного ископаемого.

Фактическими потерями полезного ископаемого признается разница между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются запасы полезного ископаемого, и количеством фактически добытого полезного ископаемого, определяемым по завершении полного технологического цикла по добыче полезного ископаемого, и учитываются в том налоговом периоде, в котором проводилось их измерение.

Не подлежащие переработке самородки драгоценных металлов учитываются отдельно и в расчет количества добытого полезного ископаемого не включаются. При этом налоговая база по ним определяется отдельно.

Оценка стоимости добытых полезных ископаемых может определяться одним из следующих способов (см. ст. 340 НК РФ):

1) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета субсидий;

2) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;

3) исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

При применении первого метода оценка стоимости единицы добытого полезного ископаемого производится исходя из выручки, определяемой с учетом сложившихся в текущем налоговом периоде (а при их отсутствии – в предыдущем налоговом периоде) у налогоплательщика цен реализации добытого полезного ископаемого, без учета субсидий из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью.

При этом выручка от реализации добытого полезного ископаемого определяется исходя из цен реализации без налога на добавленную стоимость и акциза, уменьшенная на сумму расходов налогоплательщика по доставке в зависимости от условий поставки.

В сумму расходов по доставке включаются расходы на оплату таможенных пошлин и сборов при внешнеторговых сделках, расходы по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции до получателя, а также расходы по обязательному страхованию грузов, исчисленные в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Таким образом, к расходам по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого до получателя, в частности, относятся расходы по доставке (транспортировке) магистральными трубопроводами, железнодорожным, водным и другим транспортом, расходы на слив, налив, погрузку, разгрузку и перегрузку, на оплату услуг в портах и транспортно-экспедиционных услуг.

Стоимость единицы добытого полезного ископаемого (ДПИ) рассчитывается как отношение выручки от реализации добытого полезного ископаемого к количеству реализованного добытого полезного ископаемого:

$$\text{Стоимость единицы ДПИ каждого вида} = \\ = (\text{Выручка} - \text{НДС} - \text{Акциз} - \text{Расходы по доставке}) : \text{КР},$$

где КР – количество реализованных полезных ископаемых в налоговом периоде.

Следовательно, важно помнить, что учитывается не все добытое полезное ископаемое, а только реализованное в налоговом периоде, независимо от периода добычи.

Второй способ оценки ДПИ применяет налогоплательщик в случае отсутствия государственных субвенций к ценам реализации добываемых полезных ископаемых.

Третий способ оценки используется если у налогоплательщика не было реализации добытого полезного ископаемого.

Расчетная стоимость добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно на основании данных налогового учета. В этом случае налогоплательщик применяет тот порядок признания доходов и расходов, который он применяет для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

При определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого учитываются расходы, связанные с добычей полезных ископаемых: материальные расходы; расходы на оплату труда, за исключением расходов на оплату труда работников, не занятых при добыче полезных ископаемых; суммы начисленной амортизации; расходы на ремонт основных средств, используемых

при добыче полезных ископаемых; расходы на освоение природных ресурсов; прочие расходы, связанные с добычей полезных ископаемых.

### 2.8.3. Налоговый период, ставки налога, сроки уплаты

Налоговым периодом признается календарный месяц.

По видам полезных ископаемых утверждены индивидуальные адвалорные ставки (в процентах к налоговой базе).

Специфические ставки установлены по видам ДПИ, для которых налоговая база определяется в натуральных единицах измерения (нефть, попутный и горючий природный газ).

Размер адвалорных ставок колеблется от 0 до 17,5%.

Например, ставка 0% установлена при добыче полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых; попутного газа; минеральных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации, в том числе после обработки, подготовки, переработки, розлива в тару.

Приведем некоторые налоговые ставки при добыче полезных ископаемых:

- калийных солей – 3,8%;
- торфа; угля каменного, угля бурого, антрацита и горючих сланцев апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд – 4,0%;
- кондиционных руд черных металлов – 4,8%;
- Сырья радиоактивных металлов; горно-химического неметаллического сырья (за исключением калийных солей, апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд); неметаллического сырья, используемого в основном в строительной индустрии; соли природной и чистого хлористого натрия; подземных промышленных и термальных вод; нефелинов, бокситов – 5%;
- горнорудного неметаллического сырья; битуминозных пород; концентратов и других полупродуктов, содержащих золото; иных полезных ископаемых, не включенных в другие группировки – 6,0%;
- минеральных вод – 7,5%.

Налогоплательщики, осуществившие за счет собственных средств поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых уплачивают налог в отношении полезных ископаемых, добытых на соответствующем лицензионном участке, с коэффициентом 0,7.

Коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (Кц), ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно путем умножения среднего за налоговый период уровня цен нефти сорта «Юралс», выраженного в долларах США, за баррель (Ц), уменьшенного на 15 (до 01.01.2009 г.) на среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации (Р), и деления на 261:

$$\hat{E}ö = (\ddot{O} - 9) \times \frac{D}{261}.$$

Рассчитанный в указанном порядке коэффициент Кц округляется до 4-го знака в соответствии с действующим порядком округления.

Порядок расчета среднего уровня цен определен в ст. 342 НК РФ.

При добыче нефти может применяться коэффициент выработки (Кв), который исчисляется с учетом степени выработанности запасов.

Если степень выработанности запасов конкретного участка недр, определяемая с использованием прямого метода учета количества добытой нефти на конкретном участке недр, больше или равна 0,8 и меньше или равна 1, коэффициент Кв рассчитывается по формуле:

$$\hat{E}â = 3,8 - 3,5 \times \frac{N}{V},$$

где N – сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр (включая потери при добыче) по данным государственного баланса запасов полезных ископаемых, утвержденного в году, предшествующем году налогового периода;

V – начальные извлекаемые запасы нефти, утвержденные в установленном порядке с учетом прироста и списания запасов нефти (за исключением списания запасов добытой нефти и потерь при добыче) и определяемые как сумма запасов категорий А, В, С1 и С2 по

конкретному участку недр в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1 января 2006 г.

Если степень выработанности запасов конкретного участка недр, определяемая с использованием прямого метода учета количества добытой нефти на конкретном участке недр, превышает 1, коэффициент  $K_v$  принимается равным 0,3.

В иных случаях, не указанных выше, коэффициент  $K_v$  принимается равным 1.

Налог подлежит уплате по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации. При этом сумма налога, подлежащая уплате, рассчитывается исходя из доли полезного ископаемого, добытого на каждом участке недр, в общем количестве добытого полезного ископаемого соответствующего вида.

Сумма налога, исчисленная по полезным ископаемым, добытым за пределами территории Российской Федерации, подлежит уплате по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Распределение налога между уровнями бюджетной системы (федеральный бюджет и бюджеты субъектов РФ) производится в соответствии с бюджетным законодательством.

Срок уплаты налога – не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация должна представляться с того налогового периода, в котором начата добыча полезных ископаемых, не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

### **Контрольные вопросы**

1. Каков порядок постановки на учет в ИФНС налогоплательщиков налога на добычу полезных ископаемых?
2. Что признается объектом налогообложения?
3. Что признается полезным ископаемым?
4. Как определяется количество добытого полезного ископаемого?
5. Какие возможны методы определения налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых?
6. Как производится оценка добытых драгоценных камней?
7. Какие применяются налоговые ставки и как они дифференцированы?
8. В каких случаях применяется ставка ноль?
9. Каков налоговый период?
10. Содержание налоговой декларации и сроки ее представления в ИФНС.

## Раздел 3. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

### Тема 3.1. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

С января 2003 г. налог на имущество организаций исчисляется в соответствии с гл. 30 Налогового Кодекса РФ и законами субъектов Российской Федерации. Налог обязателен к уплате на территории всех субъектов Российской Федерации. Законодательные органы субъектов Российской Федерации определяют налоговую ставку в пределах максимальной ставки, порядок и сроки уплаты налога.

Налогоплательщиками налога признаются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Не признаются налогоплательщиками в период с января 2008 г. до 1 января 2017 г. организации, являющиеся организаторами Олимпийских и Паралимпийских игр в соответствии с федеральными законами об их проведении. Например, в связи с проведением Олимпийских игр в 2014 г. в г. Сочи и развитием города Сочи как горноклиматического курорта приобретение имущества, необходимого для организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр не будет облагаться налогом.

Объекты налогообложения:

- для российских организаций – движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета;
- для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, – движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств. Иностранные организации ведут учет объектов налогообложения в соответствии с установленным в Российской Федерации порядком ведения бухгалтерского учета;
- для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, – находящееся на территории Российской Федерации недвижимое имущество, принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности.

Не признаются объектами налогообложения:

- 1) земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);
- 2) имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

В случае, если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а

также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость указанных объектов по данным органов технической инвентаризации.

Специализированные организации, осуществляющие учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, обязаны сообщать в налоговый орган по местонахождению объектов сведения об инвентаризационной стоимости каждого объекта в течение 10 дней со дня оценки (переоценки) указанных объектов.

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно и отдельно:

- 1) в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации);
- 2) в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
- 3) в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации, а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Среднегодовая (средняя) стоимость имущества за налоговый (отчетный) период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу.

Например, необходимо определить среднегодовую стоимость для исчисления авансового платежа за второй квартал текущего года (отчетный период – 6 месяцев).

По данным бухгалтерского учета имеются сведения об остаточной стоимости основных средств и доходных вложений по состоянию на:

01 мая – 100 000 руб.

01 июня – 80 000 руб.

01 июля – 120 000 руб.

Среднегодовая стоимость =  $(100\ 000 + 80\ 000 + 120\ 000) : 7 (6 + 1) = 50\ 000$  руб.

Налоговая база в отношении каждого объекта недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянные представительства, принимается равной инвентаризационной стоимости данного объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налоговая база в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) определяется исходя из того положения, что имущество принадлежит по-прежнему участнику товарищества, который должен исчислять налог с остаточной стоимости тех основных средств, которые переданы в простое имущество в качестве вклада. В отношении имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплата налога производятся участниками договора простого товарищества пропорционально стоимости их вклада в общее дело.

Имущество, переданное в доверительное управление, а также имущество, приобретенное в рамках договора доверительного управления, подлежит налогообложению (за исключением имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд) у учредителя доверительного управления.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами являются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Законодательный орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2%. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Льготы по налогу в период в 2004–2007 гг. были несколько сокращены. Например, бюджетные учреждения образования, здравоохранения, культуры были изъяты из ст. 381 НК РФ, льгота для них не действует с 2006 г.



По состоянию на начало 2008 г. освобождаются от налогообложения:

- 1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы – в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;
- 2) религиозные организации – в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;
- 3) 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%, – в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности;
- 4) организации – в отношении ядерных установок, используемых для научных целей, пунктов хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилищ радиоактивных отходов.

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и среднегодовой стоимости имущества.

Например, необходимо определить налог на имущество за третий квартал года. По данным бухгалтерского учета остаточная стоимость основных средств составляла (в руб.) на: 01 мая – 840000, 01 июня – 820000, 01 июля – 950000, 01 августа – 930000, 01 сентября – 900000, 01 октября – 970000.

Среднегодовая стоимость =  $(840000 + 820000 + 950000 + 930000 + 900000 + 970000) : 10 = 5410000 / 10 = 541000$  руб.

Налог на имущество организации за 3-й квартал =  $(541000 \times 2,2\%) / 4 = 2976$  руб.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной за налоговый период и авансовыми платежами.

Сумма авансового платежа по налогу в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство, исчисляется по истечении отчетного периода как одна четвертая инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку.

Законодательный орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, в отношении имущества постоянных представительств уплачивают налог и авансовые платежи по налогу в бюджет по месту постановки указанных постоянных представительств на учет в налоговых органах.

В отношении объектов недвижимого имущества иностранной организации, не осуществляющей деятельность через постоянное представительство, налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению объекта недвижимого имущества.

Налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по своему местонахождению, по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества налоговые расчеты по авансовым платежам и налоговую декларацию по налогу.

Налоговые расчеты по авансовым платежам представляются не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

С целью устранения двойного налогообложения в НК РФ предусмотрен порядок зачета налога на имущество, исчисленного и уплаченного российской организацией за пределами территории Российской Федерации в соответствии с законодательством другого государства.

При этом размер засчитываемых сумм налога, выплаченных за пределами территории Российской Федерации, не может превышать размер суммы налога, подлежащего уплате этой организацией в Российской Федерации в отношении имущества, находящегося за пределами России.

Для зачета налога российская организация должна представить в налоговые органы следующие документы:

- заявление на зачет налога;
- документ об уплате налога за пределами территории Российской Федерации, подтвержденный налоговым органом соответствующего иностранного государства.

Указанные выше документы подаются российской организацией в налоговый орган по месту нахождения российской организации вместе с налоговой декларацией за налоговый период, в котором был уплачен налог за пределами территории Российской Федерации.

### **Тема 3.2. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ**

Транспортный налог введен в соответствии с гл. 28 НК РФ с января 2003 г. и обязателен к уплате на территории всех субъектов Российской Федерации. Законодательные органы субъекта Российской Федерации определяют ставку налога в пределах, установленных Налоговым кодексом РФ, порядок и сроки его уплаты.

Налогоплательщиками налога являются лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

Лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, но переданы ими по доверенности другим лицам, уведомляют налоговый орган по месту своего жительства о передаче на основании доверенности транспортных средств.

С 01 января 2008 г. до января 2017 г. не признаются налогоплательщиками лица, являющиеся организаторами Олимпийских и Паралимпийских игр в соответствии со ст. 3 Федерального закона «Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи, развитии г. Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», в отношении транспортных средств, принадлежащих им на праве собственности и используемых в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи и развитием г. Сочи как горноклиматического курорта.

Объектом налогообложения являются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В законодательстве определен перечень объектов, которые не являются объектом налогообложения. Например, к ним относятся: весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л.с.; автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 л.с. (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке; промысловые морские и речные суда; самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы и др.

Налоговая база может определяться в следующих единицах:

- 1) как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах – в отношении транспортных средств, имеющих двигатели (за исключением воздушных судов);
- 2) как паспортная статическая тяга реактивного двигателя на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы – в отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя;
- 3) как валовая вместимость в регистровых тоннах – в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость;
- 4) как единица транспортного средства – в отношении других водных и воздушных транспортных средств.

Налоговая база определяется отдельно по каждому транспортному средству.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами для налогоплательщиков, являющихся организациями, признаются первый квартал, второй квартал, третий квартал.

При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации соответственно в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства.

Приведем некоторые ставки, установленные НК РФ:

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)	7
свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт)	10
свыше 200 л.с. (свыше 147,1 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)	4
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 л.с.):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	5
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	17
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
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой лошадиной силы)	25
Самолеты, имеющие реактивные двигатели (с каждого кг силы тяги)	20
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200

Указанные выше налоговые ставки могут быть увеличены либо уменьшены законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в пять раз.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования транспортных средств.

Например, в Новосибирской области ставки утверждены максимальные, но для отдельных транспортных средств установлены понижающие коэффициенты при применении налоговых ставок (в зависимости от мощности двигателя и года выпуска).

Организации исчисляют сумму налога самостоятельно.

Сумма налога исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

В случае регистрации транспортного средства или снятия транспортного средства с регистрации в течение налогового периода исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде. При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимается за полный месяц.

Например, ООО «Заря» зарегистрировало транспортное средство в ГИБДД 28 апреля. Следовательно, налог будет исчислен за год как: ставка : 12 месяцев × 8 месяцев.

Если же транспортное средство снято было с учета 28 апреля, то налог за год исчисляется как:  
ставка : 12 месяцев × 4 месяца.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации в этих органах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, в течение 10 дней после их регистрации или снятия с регистрации. Эти органы обязаны представлять сведения о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, по состоянию на 31 декабря истекшего календарного года в срок до 1 февраля текущего календарного года, а также обо всех связанных с ними изменениях, произошедших за предыдущий календарный год.

Уплата налога производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств, в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.

Организации в течение налогового периода уплачивают авансовые платежи по налогу не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом, а за налоговый период – в срок до 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится по месту нахождения транспортных средств. Местом нахождения транспортных средств признается:

а) для морских, речных и воздушных транспортных средств – место (порт) приписки или место государственной регистрации, а при отсутствии таковых – место нахождения (жительства) собственника имущества;

б) для транспортных средств, не указанных в подпункте «а» настоящего пункта, – место государственной регистрации, а при отсутствии такового – место нахождения (жительства) собственника имущества.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию в срок, установленный законами субъектов Российской Федерации.

Налоговое уведомление о подлежащей уплате сумме налога вручается налогоплательщику – физическому лицу налоговым органом в срок не позднее 1 июня года налогового периода.

## Раздел 4. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

### Тема 4.1. ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ

Принцип платности пользования земельными участками определен в Кодексе «О земле». До принятия гл. 31 Налогового кодекса РФ земельный налог исчислялся в соответствии с Федеральным законом «О плате за землю».

Земельный налог вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с Налоговым кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований. Он обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований. Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований определяют налоговые ставки в пределах, установленных в кодексе, а также порядок и сроки уплаты налога.

Нами рассматриваются только положения, которые касаются организаций. Здесь не излагаются моменты исчисления налога для физических лиц.

Налогоплательщиками налога являются организации, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Не признаются налогоплательщиками организации в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Объектом налогообложения являются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен налог.

Не признаются объектом налогообложения земельные участки (ст. 389 НК РФ):

- 1) изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- 2) ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;
- 3) ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;
- 4) из состава земель лесного фонда;
- 5) ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда.

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. Исчисляется налоговая база отдельно по каждому земельному участку, если налогоплательщиками признаются разные лица, либо установлены различные налоговые ставки. Кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации.

Налоговая база в отношении земельного участка, находящегося на территориях нескольких муниципальных образований (на территориях муниципального образования и городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга), определяется по каждому муниципальному образованию (городам федерального значения Москве и Санкт-Петербургу). При этом налоговая база в отношении доли земельного участка, расположенного в границах соответствующего муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), определяется как доля кадастровой стоимости всего земельного участка, пропорциональная указанной доле земельного участка.

Налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей совместной собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, в равных долях.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами для налогоплательщиков-организаций признаются первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года.

При установлении налога представительный орган муниципального образования вправе не устанавливать отчетный период.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать:

1) 0,3% в отношении следующих земельных участков:

- отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства;
- занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства;
- приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;

2) 1,5% – в отношении прочих земельных участков.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

Налоговые льготы заключаются в освобождении от налога ряда категорий налогоплательщиков, из которых назовем:

- 1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Российской Федерации – в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;
- 2) организации – в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;
- 3) религиозные организации – в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

Сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно в размере одной четвертой соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, подлежащей уплате за налоговый период, и суммами авансовых платежей по налогу.

Представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, и органы муниципальных образований ежегодно до 1 февраля года, являющегося налоговым периодом, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения по состоянию на 1 января года.

По результатам проведения государственной кадастровой оценки земель кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января календарного года подлежит доведению до сведения налогоплательщиков в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации, не позднее 1 марта этого года.

Этот порядок установлен Постановлением Правительства РФ от 07.02.2008 г. «О порядке доведения кадастровой стоимости земельных участков до сведения налогоплательщиков».

Налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются в бюджет по месту нахождения земельных участков, признаваемых объектом налогообложения.

Организации по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговую декларацию по налогу, а по авансовым платежам – расчет.

Форма налоговой декларации по налогу и расчета по авансовым платежам утверждается Министерством финансов Российской Федерации.

Расчеты сумм по авансовым платежам по налогу представляются налогоплательщиками за отчетные периоды не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налоговые декларации по налогу представляются налогоплательщиками не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

#### **Тема 4.2. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ**

Налог на имущество физических лиц вводится на территории муниципального образования по решению местного органа власти, он не является обязательным для введения на всей территории России. В Новосибирске этот налог введен только в 2002 г., т.е. через 10 лет после принятия Федерального закона. В Новосибирской области налог на имущество физических лиц был введен в ряде городов и районов в разные периоды.

Фискальная роль этого налога пока незначительна. Например, в бюджете г. Новосибирска на 2005 г. предусмотрена доля налога с имущества физических немногим более 0,1% всех доходов (17 млн руб.).

Плательщиками налога на имущество физических лиц являются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства, имеющие на территории Российской Федерации в собственности имущество, признаваемое Законом Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц» объектом налогообложения.

Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в общей долевой собственности нескольких физических лиц, налогоплательщиком в отношении этого имущества признается каждое из этих физических лиц соразмерно его доле в этом имуществе.

В аналогичном порядке определяются налогоплательщики, если такое имущество находится в общей долевой собственности физических лиц и предприятий (организаций).

Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в общей совместной собственности нескольких физических лиц, они несут равную ответственность по исполнению налогового обязательства. При этом налогоплательщиком может быть одно из этих лиц, определяемое по соглашению между ними.

Объектами налогообложения являются находящиеся в собственности физических лиц: жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения.

Законодательством предусмотрено освобождение от уплаты налога достаточно большого круга лиц, которые владеют объектами налогообложения.

От уплаты налогов на все виды имущества освобождено более 10 групп граждан, например:

а) Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, лица, награжденные орденом Славы всех трех степеней;

б) инвалиды I и II групп, инвалиды с детства;

в) 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;

г) граждане, подвергшиеся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС и получающие льготы в соответствии с Законом Российской Федерации «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», в том числе пострадавшие от катастрофы, и участники ликвидации ее последствий, переселившиеся с территорий Украины, Республики Беларусь и других государств на территорию Российской Федерации.

Федерации для постоянного проживания независимо от того, являются ли они ее гражданами, в соответствии с международными договорами Российской Федерации;

д) военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, по состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более;

е) члены семей военнослужащих, потерявших кормильца и некоторые другие категории лиц.

Налог на строения, помещения и сооружения не уплачивается также:

а) пенсионерами, получающими пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством Российской Федерации;

б) гражданами, уволенными с военной службы или призываемыми на военные сборы, выполнявшими интернациональный долг в Афганистане и других странах, где велись боевые действия;

в) родителями и супругами военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей;

г) собственниками жилого строения жилой площадью до 50 кв. м и хозяйственных строений и сооружений общей площадью до 50 кв. м, расположенных на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан.

Органы местного самоуправления имеют право устанавливать налоговые льготы по налогам и основания для их использования налогоплательщиками. Лица, имеющие право на льготы, самостоятельно представляют необходимые документы в налоговые органы. При возникновении права на льготу в течение календарного года перерасчет налога производится с месяца, в котором возникло это право. В случае несвоевременного обращения за предоставлением льготы по уплате налогов перерасчет суммы налогов производится не более чем за три года по письменному заявлению налогоплательщика.

Налоговой базой для исчисления налога на строения, помещения и сооружения является суммарная инвентаризационная стоимость объекта, определяемая органами технической инвентаризации на 1 января каждого года.

*Инвентаризационная стоимость* – это восстановительная стоимость объекта с учетом износа и динамики роста цен на строительную продукцию, работы и услуги.

*Суммарная инвентаризационная стоимость* – это сумма инвентаризационных стоимостей строений, помещений и сооружений, признаваемых объектами налогообложения и расположенных на территории представительного органа местного самоуправления, устанавливающего ставки по данному налогу.

Органы, осуществляющие регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, а также органы технической инвентаризации обязаны ежегодно до 1 марта представлять в налоговый орган сведения, необходимые для исчисления налогов, по состоянию на 1 января текущего года. Данные, необходимые для исчисления налоговых платежей, представляются налоговым органам бесплатно.

По новым строениям, помещениям и сооружениям налог уплачивается с начала года, следующего за их возведением или приобретением. За строение, помещение и сооружение, перешедшее по наследству, налог взимается с наследников с момента открытия наследства.

В случае уничтожения, полного разрушения строения, помещения, сооружения взимание налога прекращается начиная с месяца, в котором они были уничтожены или полностью разрушены. При переходе права собственности на строение, помещение, сооружение от одного собственника к другому в течение календарного года налог уплачивается первоначальным собственником с 1 января этого года до начала того месяца, в котором он утратил право собственности на указанное имущество. Новый собственник уплачивает налог начиная с месяца, в котором у него возникло право собственности.

Ставки налога на строения, помещения и сооружения устанавливаются в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости в пределах от 0,1 до 2%. Например, для города Новосибирска ставки с 1 января 2005 г. установлены следующие:



Тип имущества	Инвентаризационная стоимость имущества, тыс. руб.	Ставка налога, %
Жилого назначения	До 300	0,09
	От 300 до 500	0,29
	От 500 до 750	0,7
	От 750 до 1000	1,0
	Свыше 1000	1,9
Нежилого назначения	До 300	0,09
	От 300 до 500	0,29
	От 500 и выше	2,0

Налоги на имущество физических лиц исчисляются налоговым органом по месту нахождения объектов налогообложения. В случае, когда физическое лицо не проживает по месту нахождения имущества, признаваемого объектом налогообложения, налоговое уведомление на уплату исчисленного налога направляется в налоговый орган по месту жительства налогоплательщика для взыскания налога и перечисления в бюджет по месту нахождения имущества.

Налоги на имущество физических лиц зачисляются в местный бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения. За вновь возведенные гражданами строения, помещения и сооружения налог уплачивается с начала года, следующего за их возведением.

Налоговые органы, исчислившие налог на строения, помещения и сооружения вручают гражданам налоговые уведомления на уплату указанных налогов не позднее 1 августа. Уплата налогов производится равными долями в два срока – не позднее 15 сентября и 15 ноября. По желанию плательщика налог может быть уплачен в полной сумме по первому сроку уплаты, т.е. не позднее 15 сентября.

При неуплате налога в срок налогоплательщику направляется требование об уплате налога. В случае, когда граждане своевременно не были привлечены к уплате налогов, исчисление им налогов может быть произведено не более чем за три предшествующих года. За такой же период допускается пересмотр неправильно произведенного обложения.

### **Контрольные вопросы**

1. Назовите объекты налогообложения.
2. Какие льготы установлены по налогу?
3. Кем утверждаются ставки налога?
4. Каков порядок исчисления и уплаты налога?

## Раздел 5. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

### Тема 5.1. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Впервые упрощенная система налогообложения была введена в России в 1996 г. Этот режим вводился на территории законом субъекта Федерации, являлся добровольным для налогоплательщиков и рассчитан был на особо малые организации (с численностью работников до 15 чел.) и индивидуальных предпринимателей. По единому налогу применялась система авансовых платежей в виде доли патента, стоимость которого утверждалась дифференцированно по видам деятельности. Объект налогообложения определялся законом субъекта Федерации как один для всех налогоплательщиков. При переходе на упрощенную систему налогообложения налогоплательщики освобождались от уплаты почти всех видов налогов, за небольшим исключением.

По общему правилу организации, которые перешли на УСН, не обязаны вести бухгалтерский учет, за исключением учета основных средств и нематериальных активов. На практике освобождение от ведения бухгалтерского учета по сути является формальным.

Бухгалтерский учет необходим организации с практической точки зрения. Он наилучшим образом покажет финансовое положение фирмы и поможет всесторонне оценить результаты ее деятельности.

В большинстве случаев у организаций-«упрощенцев» возникает необходимость вести бухучет в силу иных законов. Например, бухучет нужно вести акционерным обществам и обществам с ограниченной ответственностью для распределения дивидендов.

Приведем примеры, когда необходим бухгалтерский учет при УСН.

Случаи	Основание	Комментарий
1	2	3
Для представления бухгалтерской отчетности акционерам	Пункт 3 ст. 52, ст. 91 Закона № 208-ФЗ, определение Конституционного суда от 13.06.2006 г. № 319-О, Письма Минфина России от 10.01.2006 г. № 03-11-05/2, от 21.06.2005 г. № 03-11-05/1	Реализация конституционного права на информацию в сфере предпринимательской деятельности и экономики обеспечивается, в частности, бухгалтерским учетом
При выплате дивидендов для определения размера чистой прибыли и стоимости чистых активов	1. Для акционерных обществ: – п. 2 ст. 42, п. 1, 4 ст. 43 Закона № 208-ФЗ; – Письма Минфина России от 10.01.2006 г. № 03-11-05/2, от 21.06.2005 г. № 03-11-05/1 2. Для обществ с ограниченной ответственностью: – п. 1 ст. 28, пп. 1, 2 ст. 29 Закона № 14-ФЗ; – п. 1 Письма Минфина России от 17.01.2008 г. № 03-04-06-01/6, – Письмо Минфина России от 15.12.2005 г. № 03-11-04/2/154	При выплате дивидендов (распределении прибыли между участниками) АО и ООО определяют размер чистой прибыли на основании данных бухгалтерского учета. При этом необходимо соблюдать требование о размере стоимости чистых активов
Когда необходимо определить, является ли сделка организации крупной	1. Для акционерных обществ: – п. 1 ст. 78 Закона № 208-ФЗ 2. Для обществ с ограниченной ответственностью: – ст. 46 Закона № 14-ФЗ; 3. Для унитарных предприятий: – п. 2 ст. 23 Федерального закона от 14.11.2002 г. № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»	Чтобы определить, является ли сделка крупной, необходимы данные бухгалтерского учета о стоимости имущества. Для акционерных обществ, кроме того, необходимы данные о балансовой стоимости активов

1	2	3
Для опубликования годового отчета и бухгалтерского баланса в случае публичного размещения облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг	1. Для акционерных обществ: – ст. 92 Закона № 208-ФЗ; – пп. 8.1.1, 8.2 и 8.3 Положения о раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг, утвержденного Приказом ФСФР России от 10.10.2006 г. № 06-117 / пз-н 2. Для обществ с ограниченной ответственностью: – п. 2 ст. 49 Закона № 14-ФЗ; – Письмо Минфина России от 18.06.2008 г. № 07-05-06/137	На АО и ООО возложена обязанность публиковать годовые отчеты и бухгалтерские балансы в случае публичного размещения облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг
Когда организация совмещает УСН и ЕНВД	Закон N 129-ФЗ не освобождает такие организации от обязанности вести бухгалтерский учет, Письма Минфина России от 19.03.2007 г. № 03-11-04/3/70, от 31.10.2006 г. № 03-11-04/2/230	Организации, которые применяют ЕНВД, обязаны вести бухгалтерский учет. Это правило действует, даже если организация по иным видам деятельности работает на УСН

Организации, которые применяют УСН, не должны представлять бухгалтерскую отчетность в налоговые органы.

Исключением из этого правила являются организации, которые совмещают УСН и ЕНВД.

С 2003 г. существенно изменилась упрощенная система налогообложения, но сохранились некоторые условия применения данного специального режима, например: организации вправе не вести бухгалтерский учет, не представлять бухгалтерскую отчетность в налоговые органы, а также добровольный переход на режим по усмотрению организации и индивидуального предпринимателя.

### 5.1.1. Условия перехода и применения упрощенной системы налогообложения

В настоящее время применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает замену уплаты четырех налогов:

- налога на прибыль организаций;
- налога на имущество организаций;
- единого социального налога (за исключением отчислений в Пенсионный фонд РФ по обязательному пенсионному страхованию работающих граждан);
- налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Применение упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает замену уплаты таких же налогов, кроме налога на прибыль, вместо которого они освобождаются от уплаты налога на доходы физических лиц. Для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, сохраняются действующий порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности, а также исполнение обязанностей налоговых агентов.

Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения в соответствии с установленным порядком.

Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доход от реализации товаров, работ и услуг, имущественных прав не превысил 15 млн руб. (без учета налога на добавленную стоимость). Эта сумма предельного размера доходов организации, ограничивающая право организации перейти на упрощенную систему налогообложения, подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, который ежегодно утверждается на каждый следующий календарный год и учитывает изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации за предыдущий календарный год, с учетом коэффициентов-дефлятора, которые применялись ранее.

Ограничение по доходам с учетом коэффициентов-дефлятора при переходе на упрощенную систему налогообложения для организаций по годам составляет:

Год	Коэффициент-дефлятора	Предельная сумма дохода, тыс. руб.	Расчет суммы, тыс. руб.
2006	1,132	16 980	$15\ 000 \times 1,132 = 16\ 980$
2007	1,241	18 615	$15\ 000 \times 1,241 = 18\ 615$
2008	1,34	20 100	$15\ 000 \times 1,34 = 20\ 100$

Таким образом, с 1 января 2009 г. организация может перейти на УСН, если ее доход за 9 месяцев 2008 г. не превысил 20 100 000 руб.

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения отдельные организации в зависимости от вида их деятельности. Их перечень утвержден в гл. 26.2 НК РФ. Например, к ним относятся:

- 1) организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- 2) банки;
- 3) страховщики;
- 4) негосударственные пенсионные фонды;
- 5) инвестиционные фонды;
- 6) профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- 7) ломбарды;
- 8) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых;
- 9) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;
- 10) нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований и др.
- 11) бюджетные учреждения;
- 12) иностранные организации.

Все организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 чел.

Все организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 100 млн руб. Учитываются амортизируемые объекты по правилам гл. 25 НК РФ.

С 2004 г. организации и индивидуальные предприниматели вправе применять упрощенную систему налогообложения одновременно с другим специальным режимом – единым налогом на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

При этом ограничения по размеру дохода от реализации, численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов определяются только по доходам, полученным по упрощенной системе налогообложения.

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения, подают в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на упрощенную систему налогообложения, в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) заявление.

Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения.

Вновь созданная организация и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе подать заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе и применять упрощенную систему налогообложения с даты постановки их на учет.

Налогоплательщики не вправе до окончания налогового периода перейти на общий режим налогообложения, если только по итогам налогового (отчетного) периода будет не соблюдено хотя бы одно из трех утвержденных ограничений, а именно: доход превысит предельную величину (20 млн руб.  $\times$  коэффициент-дефлятора) или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов превысит 100 млн руб., либо средняя численность работников превысит 100 чел.

Например, доход в 2008 г. при УСН не может превысить за календарный год 26 800 000 руб. (20 млн руб.  $\times$  1,34).

В таких случаях налогоплательщик считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено превышение установленных критериев.

Налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, вправе перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он предполагает перейти на иной режим налогообложения.

При переходе на общий режим налогообложения суммы налогов, подлежащих уплате, исчисляются и уплачиваются в порядке как для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. При этом налогоплательщики не уплачивают пени и штрафы за несвоевременную уплату ежемесячных платежей в течение того квартала, в котором налогоплательщики перешли на общий режим налогообложения.

### **5.1.2. Исчисление единого налога по УСНО**

Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком, он не может меняться налогоплательщиком без перехода, хотя бы на один год, на общий режим налогообложения.

Налогоплательщик может выбрать один из двух объектов налогообложения:

- 1) доходы;
- 2) доходы, уменьшенные на величину расходов.

Объект налогообложения не может меняться налогоплательщиком в течение трех лет с начала применения упрощенной системы налогообложения.

Порядок определения доходов для этой системы налогообложения такой же, как по налогу на прибыль, то есть применяются ст. 249, 250 и 251 НК РФ. Главное различие состоит в том, что доходы исчисляются «по кассовому» методу, то есть фактически полученные, а не начисленные.

При определении объекта налогообложения по второму варианту налогоплательщик уменьшает полученные доходы на расходы, перечень которых является закрытым и включает 36 групп расходов. Назовем лишь основные виды расходов:

- 1) расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств;
- 2) расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);
- 3) арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;
- 4) материальные расходы;
- 5) расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- 6) расходы на обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- 7) суммы налога на добавленную стоимость по приобретаемым товарам (работам и услугам);
- 8) проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- 9) расходы на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством Российской Федерации;
- 10) расходы на командировки;
- 11) расходы на канцелярские товары;
- 12) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, на оплату услуг связи;
- 13) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам относятся также расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных;
- 14) расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;
- 15) суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;

16) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (уменьшенные на величину расходов, указанных в подпункте 8 настоящего пункта), а также расходы, связанные с приобретением и реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке товаров.

Расходы на приобретение основных средств принимаются в следующем порядке:

- 1) по основным средствам, приобретенным в период применения упрощенной системы налогообложения, – равными частями в течение налогового периода;
- 2) по основным средствам, приобретенным до перехода на упрощенную систему налогообложения, стоимость основных средств включается в расходы на приобретение основных средств в особом порядке, а именно:
  - по объектам со сроком полезного использования до 3 лет включительно – в течение одного года применения упрощенной системы налогообложения;
  - по объектам со сроком полезного использования от 3 до 15 лет включительно: в течение первого года применения упрощенной системы налогообложения – 50% стоимости, второго года – 30% и третьего года – 20% стоимости;
  - по объектам со сроком полезного использования свыше 15 лет – в течение 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями от стоимости основных средств. При этом в течение налогового периода расходы принимаются по отчетным периодам равными долями.

Например, организация при переходе на УСНО с января 2008 г. имела основные средства по их остаточной стоимости на сумму 6800 тыс. руб., в том числе по срокам полезного использования:

а) до 3 лет – 2400 тыс. руб.; от 3–15 лет – 3000 тыс. руб.; свыше 15 лет – 1400 тыс. руб.

В данном случае в 2008 г. организация должна учитывать в расходах следующие суммы по отчетным периодам:

- 1 квартал – 1 010 тыс. руб. ( $2400 : 4 + 3000 \times 50\% : 4 + 1400 : 10 : 4 = 1010$ );
- полугодие – 2 020 тыс. руб.;
- 9 месяцев – 3 030 тыс. руб.;
- год – 4 040 тыс. руб. ( $2400 + 1500 + 140$ ).

В 3 квартале 2008 г. организация купила объектов основных средств на сумму 1770 тыс. руб., включая НДС. Значит, за 9 месяцев дополнительно следует учесть расходы по основным средствам в сумме 885 тыс. руб. ( $1770 : 2$ ), а за год все расходы по этой группе составят 5810 тыс. руб. ( $4040 + 1770$ ).

В случае реализации или передачи основных средств, приобретенных после перехода на упрощенную систему налогообложения, до истечения трех лет с момента их приобретения либо до истечения 10 лет (по основным средствам со сроком полезного использования свыше 15 лет) налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами с момента их приобретения до даты реализации, передачи.

Вместо полной стоимости основных средств в расходах должна быть учтена амортизация, при этом следует уплатить дополнительную сумму налога и пени.

Налоговой базой является:

- денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя, если объектом выбраны доходы;
- денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов, если выбран второй вариант объекта налогообложения.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях, и пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов.

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговые ставки утверждены для каждого объекта налогообложения:

- 6%, если объект – доходы;
- 15%, если объект – доходы, уменьшенные на расходы.

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно: первого квартала, полугодия, девяти месяцев, с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

При применении в качестве объекта «доходы» сумма налога, исчисленная за отчетные и налоговый периоды, уменьшается указанными налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, исчисленных и уплаченных за отчетные и налоговый периоды, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (квартальных авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50%.

Например, за полугодие доход составил 7400 тыс. руб. Налог по ставке 6% = 444 тыс. руб. За полугодие начислено и уплачено страховых платежей в ПФ в сумме 260 тыс. руб. Следовательно, сумма единого налога к уплате в бюджет составит 222 тыс. руб. (444 – 222).

Важно помнить, что налогоплательщики, которые применяют в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, могут уплачивать минимальный налог по итогам налогового периода при условии, если сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Сумма минимального налога исчисляется в размере 1% налоговой базы, которой являются доходы.

Налогоплательщик имеет 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 будущее.

Под убытком в данном случае понимается превышение расходов над доходами, на сумму которого можно уменьшать налоговую базу, но не более чем на 30% и в течение не более чем 10 налоговых периодов.

Например, за год налоговая база составила 600 тыс. руб. (доходы = 18400 тыс. руб., расходы = 17 800 тыс. руб.). Налог за год по ставке 15% = 90 тыс. руб.

В данном случае необходимо рассчитать и уплатить минимальный налог:  $18400 \times 1\% = 184$  тыс. руб. Разница в сумме 94 тыс. руб. (184 – 90) может быть включена в расходы в следующем налоговом периоде.

Убыток, полученный налогоплательщиком при применении общего режима налогообложения, не принимается при переходе на упрощенную систему налогообложения.

Убыток, полученный налогоплательщиком при применении упрощенной системы налогообложения, не принимается при переходе на общий режим налогообложения.

Уплата налога и квартальных авансовых платежей по налогу производится по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

Квартальные авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом, а налог по итогам налогового периода – не позднее срока подачи налоговой декларации.

Организации по истечении налогового периода представляют налоговые декларации в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, а индивидуальные предприниматели – не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом в налоговые органы по месту своего жительства.

Форма налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Налогоплательщики обязаны вести налоговый учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога, на основании книги учета доходов и расходов. Форма книги учета доходов и расходов и порядок отражения в ней хозяйственных операций организациями и индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения, утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

В налоговом законодательстве определены некоторые условия отражения операций при переходе на упрощенную систему налогообложения, если ранее применялся метод начислений.

Установлены правила также при переходе на общий режим налогообложения после упрощенной системы налогообложения.

### **Контрольные вопросы**

1. Каков порядок перехода на упрощенную систему налогообложения?
2. В каких случаях нельзя применять этот режим налогообложения?
3. Какие объекты налогообложения установлены?
4. Как определяется единый налог по объекту «доходы»?
5. Как определяется налог по объекту «доходы, уменьшенные на расходы»?
6. В каких случаях исчисляется минимальный налог?
7. Каковы сроки уплаты авансовых платежей и налога?

## **Тема 5.2. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ВИДЕ ЕДИНОГО НАЛОГА НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Единый налог на вмененный доход по определенным видам деятельности впервые был введен в России в 1998 г. Прежнее законодательство допускало очень широкую дифференциацию правил применения данного специального режима налогообложения в разрезе субъектов Федерации. Представительные органы субъектов Федерации имели большие полномочия по установлению правил исчисления ЕНВД.

С 2003 г. введен новый и единый порядок исчисления и уплаты ЕНВД на территории России. С 2006 г. этот спецрежим вводится по решениям представительных органов муниципальных образований.

С января 2009 г. внесены изменения в гл. 26.3 НК РФ, которые, в частности, касаются следующего:

- определен круг налогоплательщиков, которые не могут применять ЕНВД;
- уточнен порядок постановки на учет и снятия налогоплательщиков с учета налоговыми органами;
- расширен перечень видов деятельности, переводимых на ЕНВД, за счет включения в них услуг по предоставлению во временное владение (пользование) мест для стоянки автотранспортных средств;
- изменено определение видов деятельности по распространению и размещению рекламы, по передаче во временное владение (пользование) земельных участков для размещения торговых мест и др.

### **5.2.1 Основные критерии применения ЕНВД**

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности может применяться по решению органа муниципальной власти в отношении только тех видов, которые утверждены в Налоговом кодексе. Не обязательно вводить ЕНВД по всем видам деятельности, но он является обязательным для налогоплательщиков, которые осуществляют ту деятельность, по которой введен ЕНВД в муниципальном образовании.

В Налоговом кодексе РФ предусмотрен ЕНВД для 14 групп по видам деятельности, например:

- 1) оказания бытовых услуг;
- 2) оказания ветеринарных услуг;
- 3) оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
- 4) розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 кв. м и другие объекты организации торговли, в том числе не имеющие стационарной торговой площади;
- 5) оказания услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;
- 6) оказания услуг общественного питания, осуществляемых при использовании зала площадью не более 150 кв. м;
- 7) оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, эксплуатирующими не более 20 транспортных средств;



- 8) распространения и (или) размещения наружной рекламы;
- 9) оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также для размещения объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей.

С января 2009 г. на уплату единого налога не переводятся:

- 1) организации и индивидуальные предприниматели, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 чел.;
- 2) организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%. Указанное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25%, на организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации от 19 июня 1992 г. № 3085-1 «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации», а также на хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом;
- 3) индивидуальные предприниматели, перешедшие в соответствии с гл. 26.2 настоящего Кодекса на упрощенную систему налогообложения на основе патента по видам предпринимательской деятельности, которые по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга переведены на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- 4) учреждения образования, здравоохранения и социального обеспечения в части предпринимательской деятельности по оказанию услуг общественного питания, если оказание услуг общественного питания является неотъемлемой частью процесса функционирования указанных учреждений и эти услуги оказываются непосредственно этими учреждениями;
- 5) организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности в части оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование автозаправочных и автогазозаправочных станций.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности, переведенные решениями представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на уплату единого налога, обязаны встать на учет в налоговом органе:

а) по месту осуществления предпринимательской деятельности (за исключением некоторых видов предпринимательской деятельности);

б) по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) – по видам предпринимательской деятельности, указанным в НК РФ.

Если организации и индивидуальные предприниматели осуществляют предпринимательскую деятельность на территориях нескольких городских округов или муниципальных районов, на территориях которых действует несколько налоговых органов, то постановка на учет осуществляется в налоговом органе, на подведомственной территории которого расположено место осуществления предпринимательской деятельности.

Организации или индивидуальные предприниматели, которые подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщиков единого налога, подают в налоговые органы в течение пяти дней со дня начала осуществления предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, заявление о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога.

Снятие с учета налогоплательщика единого налога при прекращении им предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, осуществляется на

основании заявления, поданного в налоговый орган в течение пяти дней со дня прекращения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом.

Форма заявления о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога и форма заявления организации или индивидуального предпринимателя о снятии с учета в качестве налогоплательщика единого налога в связи с прекращением предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, устанавливаются Минфином РФ.

Уплата организациями и индивидуальными предпринимателями единого налога предусматривает замену уплаты тех же налогов, что и при упрощенной системе налогообложения, а именно: налога на прибыль организаций; налога на имущество организаций; единого социального налога.

Исчисление и уплата иных налогов и сборов осуществляются налогоплательщиками в соответствии с общим режимом налогообложения.

Налогоплательщики единого налога уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Они обязаны соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной формах. При осуществлении нескольких видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом, учет показателей, необходимых для исчисления налога, ведется раздельно по каждому виду деятельности.

Налогоплательщики ЕНВД обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций, доходов и расходов в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, и деятельности, по которым применяется иной режим налогообложения.

Для целей исчисления ЕНВД используется ряд понятий, необходимых при исчислении единого налога на вмененный доход. Приведем основные из них:

а) *вмененный доход* – потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение этого дохода;

б) *базовая доходность* – условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности;

в) *корректирующие коэффициенты базовой доходности* – коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного фактора на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, а именно:

К1 – устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем периоде. Коэффициент-дефлятор определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

К2 – корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения, количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-ропусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и иные особенности.

г) *розничная торговля* – предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи. К данному виду предпринимательской деятельности не относится реализация ряда подакцизных товаров (автомобили, бензин, масла), продуктов питания и напитков, в том числе алкогольных, как в упаковке и расфасовке изготовителя, так и без такой упаковки и расфасовки, в барах, ресторанах, кафе и других объектах организации общественного питания, газа в баллонах, грузовых и специальных автомобилей, прицепов, полуприцепов, прицепов-ропусков, автобусов любых типов, товаров по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети (в том числе в виде почтовых отправлений (посылочная торговля), а также через телемагазины и

компьютерные сети), передача лекарственных препаратов по льготным (бесплатным) рецептам, а также продукции собственного производства (изготовления);

д) *стационарная торговая сеть* – торговая сеть, расположенная в специально оборудованных, предназначенных для ведения торговли зданиях (их частях) и строениях;

е) *стационарная торговая сеть, не имеющая торговых залов*, – торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях, строениях и сооружениях (их частях), не имеющих обособленных и специально оснащенных для этих целей помещений, а также в зданиях, строениях и сооружениях (их частях), используемых для заключения договоров розничной купли-продажи, а также для проведения торгов. К данной категории торговых объектов относятся крытые рынки (ярмарки), торговые комплексы, киоски, торговые автоматы и другие аналогичные объекты;

ж) *площадь торгового зала* (зала обслуживания посетителей) – площадь всех помещений и открытых площадок, используемых налогоплательщиком для торговли или организации общественного питания, определяемая на основе инвентаризационных и правоустанавливающих документов, за исключением подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание посетителей;

з) *магазин* – специально оборудованное стационарное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, административно-бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже;

и) *торговое место* – место, используемое для совершения сделок купли-продажи;

к) *количество работников* – среднесписочная за налоговый период численность работающих с учетом всех работников, в том числе работающих по совместительству;

л) *платные стоянки* – площади (в том числе открытые и закрытые площадки), используемые в качестве мест для оказания платных услуг по хранению транспортных средств;

В Налоговом кодексе РФ приведен ряд других понятий, которые следует применять в процессе исчисления единого налога по отдельным видам деятельности.

### 5.2.2. Исчисление ЕНВД

Налогоплательщики, обязанные исчислять ЕНВД, должны встать на учет в налоговых органах по месту осуществления деятельности в срок не позднее пяти дней с начала осуществления этой деятельности и производить уплату единого налога, введенного в муниципальном образовании.

*Объектом налогообложения* для применения единого налога признается вмененный доход налогоплательщика.

*Налоговой базой* для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности используются следующие физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность в месяц (извлечение из НК РФ):

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц, руб.
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая ИП	7500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая ИП	7500
Оказание услуг по ремонту и техобслуживанию автомобилей	Количество работников, включая ИП	12000
Розничная торговля через объекты стационарной торговой сети	Площадь торгового зала (кв. м)	1800
Розничная торговля через объекты торговой сети, не имеющих торговые залы	Торговое место	9000
Оказание услуг по хранению автотранспортных средств	Площадь стоянки (кв. м)	50
Общественное питание	Площадь зала обслуживания	1000
Оказание автотранспортных услуг	Количество транспортных средств	6000
Развозная и разносная розничная торговля	Количество работников, включая ИП	4500

В Налоговом кодексе по состоянию на 1 января 2009 г. утверждена базовая доходность по 21 виду деятельности.

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты K1, K2.

Минэкономсоцразвития утверждены следующие коэффициенты-дефлятора:

- 2004 г. – 1,133;
- 2005 г. – 1,104;
- 2006 г. – 1,132;
- 2007 г. – 1,096;
- 2008 г. – 1,081.

При определении величины базовой доходности представительные органы муниципальных районов, городских округов и др. могут корректировать базовую доходность на коэффициент K2.

Значения корректирующего коэффициента K2 определяются для всех категорий налогоплательщиков представительными органами муниципальных районов, городских округов на период не менее чем календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно.

Если в течение налогового периода у налогоплательщика произошло изменение величины физического показателя, налогоплательщик при исчислении суммы единого налога учитывает указанное изменение с начала того месяца, в котором произошло изменение величины физического показателя.

Размер вмененного дохода за квартал, в течение которого осуществлена соответствующая государственная регистрация налогоплательщика, рассчитывается исходя из полных месяцев, начиная с месяца, следующего за месяцем указанной государственной регистрации.

Налоговым периодом по единому налогу признается квартал.

Налоговая ставка установлена в размере 15% величины вмененного дохода.

Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование начисленных и уплаченных за этот же период времени и на сумму выплат по листкам временной нетрудоспособности, но не более чем на 50% от исчисленного единого налога.

Приведем пример исчисления ЕНВД по автостоянке за второй квартал года. Зарегистрировано ООО «Сигма» 18 апреля текущего года, площадь автостоянки 300 кв. м. За 2 квартал исчислены и уплачены в ПФ РФ отчисления по обязательному пенсионному страхованию в сумме 2900 руб. Выплачено по больничным листам 600 руб.

Решение: апрель месяц в расчетах не учитывается. Базовая доходность в месяц умножается на коэффициент дефлятора (1,081), далее на количество кв.м. площади. Получаем вмененный доход за месяц, его умножаем на 2 месяца = вмененный доход за налоговый период.

ЕНВД = (ВД × 15%) минус не более 50% фактических отчислений в ПФ и выплат по больничным листкам нетрудоспособности за счет работодателя.

Вмененный доход = 32 430 руб. (50 × 1,081 × 300 × 2).

ЕНВД по ставке 15% = 4864 руб. (32430 × 15%).

Фактические выплаты по больничным листам и отчисления в ПФ РФ превышают 50% от исчисленного ЕНВД (4864 × 50% = 2432), следовательно, в нашем примере ЕНВД = 2432 руб. (4864 – 2432).

Уплата ЕНВД производится не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Форма налоговой декларации и порядок ее заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

### **Контрольные вопросы**

1. По каким видам деятельности может вводиться ЕНВД?
2. Как исчисляется налоговая база по ЕНВД?
3. Каков порядок исчисления и уплаты ЕНВД?

## СЛОВАРЬ ТЕРМИНОВ

---

**Агент налоговый** – лицо, на которое в соответствии с налоговым законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию и уплате налогов и сборов. Налоговые агенты имеют те же права и обязанности, что и налогоплательщики.

**Адвалорные ставки** – процентные ставки, применяемые к налоговой базе. Такие ставки применяются по акцизам, по налогу на доходы физических лиц и др. налогам.

**Акцизы** – вид косвенных налогов, содержится в цене подакцизных товаров. Перечень подакцизных товаров утверждается законом.

**Выездная налоговая проверка** – одна из форм налогового контроля. Согласно Налоговому кодексу РФ производится за 3 полных календарных года, на основании решения руководителя налогового органа. Продолжительность проверки не может превышать 3 месяцев.

**Грузовая таможенная декларация** – заполняется при импорте товаров в соответствии с таможенным законодательством.

**Декларация** – информация налогоплательщика об исчислении конкретного налога за отчетный (налоговый) период. Формы налоговых деклараций утверждает Минфин РФ.

**Единый налог по упрощенной системе налогообложения** – вид специального налогового режима, является добровольным для налогоплательщиков.

**Единый налог на вмененный доход по определенным видам деятельности** – вид специального налогового режима, который обязателен для всех организаций и индивидуальных предпринимателей при введении ЕНВД по виду деятельности.

**Единый социальный налог** – вид федерального налога, который имеет особенности исчисления в связи с отчислениями в Пенсионный фонд по обязательному пенсионному страхованию.

**Земельный налог** – вид местного налога, вводится в муниципальных образованиях.

**Камеральная проверка** – вид налоговой проверки расчетов и налоговых деклараций без выезда налогового работника к плательщику. Налоговым кодексом установлен предельно допустимый срок проведения камеральной проверки по одной декларации – 3 месяца.

**Классификация налогов** – группировка налогов по разным критериям, исходя из задач и целей самой классификации.

**Лицензия** – официальное разрешение государственного или муниципального органа на осуществление определенных видов деятельности, наличие которых является обязательным и учитывается в системе налогообложения. Лицензии выдаются на определенный срок.

**Льгота** – частичное или полное освобождение налогоплательщика от уплаты налога при определенных условиях либо снижение налоговой базы

**Методы определения выручки от реализации** – в настоящее время налогоплательщик может выбрать один из двух методов определения выручки: по «оплате» или по методу «начислений» (отгрузки) для исчисления НДС. Метод начислений применяется по налогу на прибыль.

**Налог на добавленную стоимость** – косвенный федеральный налог, полностью зачисляется в федеральный бюджет, выполняет существенную фискальную роль.

**Налог на игорный бизнес** – региональный налог, ставки дифференцированы по видам объектов игорного бизнеса.

**Налог на имущество организаций** – региональный налог, основы исчисления определены в Налоговом кодексе РФ. Субъект Федерации может снижать ставку налога.

**Налог на имущество физических лиц** – местный налог, вводится органом местного самоуправления и исчисляется в соответствии с федеральным законом. Не является обязательным для введения, поэтому не применяется пока повсеместно. Фискальное значение налога невелико.

**Налог на прибыль** – прямой федеральный налог, поступает в федеральный и региональные бюджеты.

**Налоги реальные** – прямые имущественные налоги (земельный налог, налог на имущество и т.п.).

**Налоговая база** – совокупность объектов налогообложения и отдельных операций, с которых исчисляется конкретный налог. По каждому налогу определяется в законе конкретная налоговая база в денежном или в натуральном выражении.

**Налоговая система** – совокупность налогов, сборов, которые действуют в государстве в определенный период.

**Налоговое законодательство** – совокупность юридических норм, устанавливающих виды налогов и сборов и механизм их взимания.

**Налоговый пост** – система мер контроля за операциями по приходу нефтепродуктов, вводится по решению руководителя налогового органа у налогоплательщика акцизов по нефтепродуктам.

**Налогообложение** – законодательно установленный порядок взимания налогов. Налогообложение государство строит в соответствии с определенными принципами: справедливости, законности, экономии и др.

**Недоимка** – сумма налога или сбора, не внесенная в бюджет в установленные законом сроки и подлежащая взысканию в бюджет в беспорядном порядке.

**Объект налогообложения** – доход, прибыль, стоимость имущества и т.п., с которых налог конкретный исчисляется только один раз в конкретном налоговом периоде.

**Патент** – документ, который устанавливает право уплаты налога и его размер.

**Пеня** – вид неустойки за несвоевременную уплату налога или сбора в бюджет. Размер пени установлен Гражданским кодексом и зависит от размера учетной ставки ЦБ РФ, действующей в конкретный период.

**Период налоговый** – срок, за который окончательно определяются налоговая база и сумма налога, исчисленные в соответствии с законодательством.

**Резиденты** – налогоплательщики, имеющие и не имеющие постоянного места жительства в России, но находясь в РФ в течение года не менее 183 календарных дней в общей сложности.

**Ставка налога прогрессивная** – при увеличении налоговой базы повышается налоговая ставка.

**Ставка налога пропорциональная** – ставка установлена для объекта независимо от величины налоговой базы, например по НДС.

**Ставка налога регрессивная** – с увеличением налоговой базы ставка налога снижается, такие ставки применяются по единому социальному налогу.

**Учет налогоплательщиков** – порядок постановки на налоговый учет по уплате отдельных налогов по месту осуществления деятельности.

**Элементы налога** – важнейшие понятия, которые должны быть предусмотрены при утверждении закона о налоге.

# МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ

## Раздел 1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ

Основная цель выполнения контрольной работы заключается в том, чтобы закрепить знания по вопросам исчисления и порядка уплаты в бюджет налогов и сборов, уяснить суть и причины налоговых правонарушений и меры ответственности за их свершение.

## Раздел 2. ИНСТРУКЦИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ

### 2.1. Требования к оформлению контрольной работы

Выполнение контрольной работы необходимо начинать только после изучения порядка исчисления действующих федеральных налогов и сборов с организаций. При выполнении заданий необходимо четко представлять последовательность расчета налогов, уметь пользоваться Налоговым кодексом РФ, особенно для ответов на тесты.

Если после издания данного учебно-методического комплекса были внесены в налоговое законодательство изменения, уточнения, дополнения, студент выполняет работу только в соответствии с действующим налоговым законодательством. Поэтому условия заданий сформулированы не для конкретного, а для «текущего» года, в котором студент выполняет контрольную работу.

Расчетные задания рекомендуется представлять в табличной форме, по аналогии со структурой налоговой декларации по конкретному налогу. При необходимости можно кратко пояснять алгоритм вычислений, делать ссылки на статьи Налогового кодекса РФ.

Не допускается представлять расчеты по заданиям в текстовом варианте, без соблюдения последовательности и логики в расчетах.

Студент имеет возможность получить необходимую консультацию на кафедре финансов.

Объем текста контрольной работы не должен превышать:

- при рукописном варианте – 8 страниц формата А4, при этом таблицы и текст выполняются четким разборчивым почерком на одной стороне листа формата А4;
- при наборе текста работы на компьютере – 6 страниц, текст печатается на одной стороне листа бумаги формата А4.

### 2.2. Образец титульного листа

Федеральное агентство по образованию Новосибирский государственный университет экономики и управления (НИНХ)	
Номер группы _____	
Специальность _____	
Студент (ФИО) _____	
Номер зачетной книжки _____	
Учебная дисциплина _____	
Номер варианта работы _____	
Дата регистрации институтом «    » _____ 200__ г.	
Дата регистрации на кафедре «    » _____ 200__ г.	
Проверил: _____	
ФИО преподавателя	
Новосибирск 200__	

## 2.3. Правила выбора варианта контрольной работы

Контрольная работа состоит из десяти вариантов, в каждом варианте по 2 задания, по условиям которых требуется исчислить конкретный налог или сбор, 10 тестов, которые не повторяются в других вариантах.

Необходимо определить свой вариант в соответствии с нижеустановленными правилами. Работа выполненная, по иному варианту, не рецензируется и считается не представленной на кафедру.

### 2.3.1. Таблица выбора варианта контрольной работы

Номера вариантов контрольной работы	Последняя цифра номера зачетной книжки студента
1	1
2	2
3	3
4	4
5	5
6	6
7	7
8	8
9	9
10	10

## Раздел 3. СТРУКТУРА КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ

Структура контрольной работы следующая:

1. Титульный лист
2. Ситуационная (практическая) часть:
  - 2.1. Текст ситуационной (практической) задачи 1.
  - 2.2. Ответ на задачу 1.
  - 2.3. Текст ситуационной (практической) задачи 2.
  - 2.4. Ответ на практическую задачу 2.
3. Тестовая часть: содержание десяти тестовых заданий варианта (тексты вопросов) и ответ на каждое из заданий.
4. Список литературы, используемой для написания контрольной работы.

## Раздел 4. ЗАДАНИЯ ДЛЯ ВЫПОЛНЕНИЯ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ

### Вариант 1

#### Задание 1

ООО «Радуга» занимается производством запасных частей к сельхозтехнике. В первом квартале текущего года реализована продукция покупателям (по ценам без НДС) на сумму 4600 тыс. руб. В счете-фактуре указана продажная цена с учетом НДС. От других покупателей на расчетный счет поступила предоплата (авансы) в счет будущих поставок – 590 тыс. руб.

ООО «Радуга» получены от российских поставщиков, поставлены на учет материалы для производства деталей в сумме 2 950 тыс. руб., включая НДС, он выделен в счете-фактуре. Кроме того, получены счета-фактуры за оказанные транспортные услуги на сумму 35,4 тыс. руб., включая НДС, за коммунальные услуги на сумму 70,8 тыс. руб., с НДС.

Счета-фактуры оформлены правильно, услуги получены.

Требуется определить НДС к уплате в бюджет (к возмещению) за первый квартал.



## Задание 2

Требуется исчислить налог на имущество за второй квартал, если имеются следующие данные в ООО «Луч»:

№	Содержание операций	Сумма, руб.	Срок амортизации, мес.	Примечание
	Сальдо по счету 01 на 01.01.08	860000		
	Сальдо по счету 02 на 01.01.08	120000		
	Амортизация за декабрь 2007 г.	15000		
1	В феврале списана с учета подставка с первоначальной стоимостью	12000		
2	Амортизация по подставке начислена	12000		
3	Куплен компьютер в марте 2008 г., введен в действие	42000,0	20	
4	В июне куплен гараж	2600000	400	

*Примечание.* Ставка налога в данном субъекте Федерации утверждена 2%.

## Тесты

- Доходом признается экономическая выгода, выраженная:*
  - только в денежной форме;
  - в денежной, натуральной формах согласно НК РФ;
  - в денежной и натуральной формах согласно бухгалтерскому учету.
- Особенности порядка постановки на учет и снятия с учета иностранных организаций и иностранных граждан устанавливаются:*
  - Министерством финансов Российской Федерации;
  - Федеральной налоговой службой;
  - Налоговым кодексом РФ.
- Плательщиками НДС являются:*
  - организации, индивидуальные предприниматели и лица, ввозящие товары через таможенную границу России;
  - юридические лица, реализующие товары и услуги;
  - филиалы и обособленные подразделения организаций.
- Если налоговые вычеты по декларации превысили сумму акцизов, исчисленную по операциям с подакцизными товарами, то превышение подлежит возврату:*
  - в течение месяца по заявлению налогоплательщика;
  - по истечении трех налоговых периодов, следующих за отчетным налоговым периодом, сумма, которая не была зачтена в уплату очередных платежей;
  - не подлежит возврату, так как направляется сумма на зачет недоимки, пени и штрафов.
- Социальный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику на лечение свое, родителей, супруга, детей в сумме фактических расходов, но не более за налоговый период:*
  - 50000 руб.;
  - 100000 руб.;
  - 38000 руб.
- Налогоплательщиками по ЕСН являются:*
  - лица, производящие выплаты физическим лицам;
  - организации, индивидуальные предприниматели, адвокаты и нотариусы;
  - лица, производящие выплаты физическим лицам и получающие доход лично от своей деятельности согласно НК РФ.
- К материальным расходам при исчислении налога на прибыль относятся:*
  - приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели;
  - услуги связи;
  - расходы на приобретение права на землю.
- Налоговые ставки по водному налогу могут увеличиваться при заборе воды сверх лимита:*
  - в трехкратном размере;
  - в пятикратном размере;
  - на 50%.

9. От уплаты государственной пошлины освобождаются в арбитражных судах:

- а) субъекты малого предпринимательства;
- б) исполнительные органы государственной власти;
- в) инвалиды 1 и 2 группы.

10. Переход на ЕНВД обязателен по виду деятельности:

- а) ремонт и пошив одежды;
- б) розничная торговля в магазине с площадью 160 кв. м;
- в) реализация собственной продукции через торговые места.

## Вариант 2

### Задание 1

Участник ликвидации аварии на предприятии «Маяк», инвалид 2 группы, по месту основной работы ежемесячно получает заработную плату в размере 20000 руб., имеет двух детей до 18 лет. Предприятие выдало 20 июня заем на покупку мебели 60 тыс. руб. со сроком погашения 20 июля. Ставка рефинансирования ЦБ РФ составляет 11%.

Исчислите сумму налога с дохода за год и сумму налога с материальной выгоды.

Расчет предлагается представить в табличной форме:

№ п/п	Показатели	Сумма (руб.)
1	Годовой доход	
2	Не облагается по ст. 217 НК РФ	
3	Стандартные вычеты всего	
	В том числе:	
	а) на работника	
	б) на детей	
4	Облагаемый доход	
5	Налоговая ставка	
6	Сумма налога	
7	Материальная выгода	
8	Ставка налог	
9	Налог с материальной выгоды	

### Задание 2

Исчислите транспортный налог за налоговый период по организации ООО «Вымпел», если имеются следующие данные.

На начало года на балансе были учтены: легковой автомобиль (мощность двигателя – 120 л.с.), автобус (мощность двигателя – 180 л.с.), трактор гусеничный. В апреле организация продала автобус, в июле куплен новый легковой автомобиль (мощность двигателя – 150 л.с.).

Налоговые ставки в субъекте РФ повышены в 3 раза по сравнению с утвержденными в НК РФ.

## Тесты

1. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов может обеспечиваться:

- а) залогом имущества, поручительством, пеней, приостановлением операций по счетам в банке и наложением ареста на имущество налогоплательщика;
- б) залогом имущества, поручительством, пеней;
- в) залогом имущества, поручительством.

2. При выездной налоговой проверке может быть проверен период:

- а) не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором проводится проверка;
- б) не превышающий трех календарных лет, после проведения предыдущей проверки;
- в) не превышающий трех календарных лет.

3. Иностранские организации, состоящие на учете в налоговых органах:

- а) исчисляют и уплачивают НДС в соответствии с законодательством России;
- б) освобождаются от уплаты НДС;
- в) исчисляют и уплачивают НДС по соглашению между странами.

4. По этиловому спирту, произведенному из пищевого сырья, использованному на производство виноматериалов и алкогольной продукции налоговые вычеты определяются как:
- суммы акцизов, уплаченные поставщикам на территории России по спирту, использованному на производство виноматериалов и алкогольной продукции;
  - исходя из количества использованного спирта на производство виноматериалов и алкогольной продукции;
  - исходя из количества использованного спирта на производство с учетом норм технологических потерь.
5. Объектом налогообложения для нерезидентов является доход, полученный:
- от источников в России;
  - от источников в РФ и за ее пределами;
  - в денежной и натуральной формах по всем основаниям.
6. Налоговая база по ЕСН у организаций определяется как сумма:
- выплаченной заработной платы работникам по всем видам договоров;
  - выплат и вознаграждений, начисленная в пользу физических лиц за налоговый период;
  - выплат и вознаграждений, начисленная в пользу физических лиц за налоговый период по трудовым договорам и договорам гражданско-правового характера.
7. В состав расходов на оплату труда при исчислении налога на прибыль включаются:
- оплата дополнительных отпусков, предусмотренных трудовым договором;
  - все виды оплаты по труду и премии согласно положениям о премировании;
  - все виды выплат, начисленные работодателем в пользу работников.
8. Налоговая база по водному налогу определяется по каждому объекту налогообложения как:
- объем забранной воды, площадь акватории и количество произведенной электроэнергии;
  - выручка от реализации продукции, услуг, связанных с забором воды, сплавом леса ;
  - себестоимость забора воды, производства электроэнергии.
9. От уплаты государственной пошлины за совершение нотариальных действий освобождаются:
- финансовые и налоговые органы;
  - общественные организации инвалидов;
  - Герои СССР, России.
10. Коэффициент-дефлятора, корректирующий базовую доходность по ЕНВД, утверждается:
- на каждый календарный год;
  - на 3 года;
  - на 5 лет.

### Вариант 3

#### Задание 1

Исчислите единый социальный налог и отчисления в Пенсионный фонд за 9 месяцев текущего года по следующим лицам, которым начислен доход за этот период: Абдулов – 170000 руб., Сорокина – 240000 руб., Парыгин – 120000 руб. (инвалид).

Расчет представьте в форме таблицы:

Фамилия	ЕСН		В том числе в ПФ РФ	
	Ставка 26%	Ставка 10%	Ставка 14%	Ставка 5,5%
Итого				

#### Задание 2

Исчислите земельный налог за год, если имеются в организации следующие исходные данные. Земельный участок, на котором расположены производственные здания, находится в бессрочном пользовании, его площадь 2800 кв. м. Кроме того, организация имеет одноэтажный жилой дом на балансе, площадь земли под домом составляет по документам – 400 кв. м. Кадастровую стоимость 1 кв. м земли определите самостоятельно, используя сведения по муниципальному образованию, где Вы проживаете, либо используйте любой кадастровый номер по г. Новосибирску.

## Тесты

1. Решение о возврате суммы излишне взысканного налога принимается налоговым органом:
  - а) в течение 10 дней со дня получения письменного заявления налогоплательщика о возврате налога;
  - б) в течение 15 дней со дня получения письменного заявления налогоплательщика о возврате налога;
  - в) в течение одного календарного месяца со дня получения письменного заявления налогоплательщика о возврате налога.
2. Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня:
  - а) вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке;
  - б) вынесения решения о назначении проверки и до дня составления акта о результатах проверки;
  - в) вынесения решения о назначении проверки и до дня подписания налогоплательщиком акта о результатах проверки.
3. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС допускается при соблюдении условий:
  - а) только с начала календарного года по уведомлению налогоплательщика;
  - б) с начала квартала текущего года при соблюдении сроков подачи уведомления;
  - в) с любого месяца года при подаче уведомления до 20 числа этого месяца.
4. Авансовые платежи, поступившие в счет будущих поставок подакцизной продукции, налоговую базу:
  - а) не увеличивают;
  - б) увеличивают;
  - в) увеличивают по продукции, по которой применяются адвалорные ставки.
5. Налоговая база включает по налогу с доходов физических лиц доходы:
  - а) в денежной и натуральной формах;
  - б) в денежной, в натуральной формах, в виде материальной выгоды;
  - в) в денежной форме и в виде материальной выгоды.
6. Не включаются в налоговую базу при исчислении ЕСН суммы:
  - а) единовременной премии по итогам за год;
  - б) единовременной материальной помощи членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена его семьи;
  - в) компенсации за причинение вреда здоровью.
7. Не подлежат амортизации при исчислении налога на прибыль объекты:
  - а) приобретенные за счет заемных средств до полного погашения займа;
  - б) внесенные в качестве вклада в уставный капитал;
  - в) находящиеся на реконструкции и модернизации свыше 12 месяцев.
8. Налогоплательщиками водного налога являются лица, осуществляющие специальное водопользование:
  - а) организации и индивидуальные предприниматели;
  - б) организации и физические лица;
  - в) организации.
9. Объектом налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, по налогу на имущество организаций признается:
  - а) недвижимое имущество;
  - б) движимое и недвижимое имущество в РФ;
  - в) основные средства.
10. При переходе на упрощенную систему налогообложения объект определяет:
  - а) налогоплательщик;
  - б) субъект Федерации по видам деятельности;
  - в) налоговый орган.

## Вариант 4

### Задание 1

Требуется определить сумму налога на прибыль за полугодие текущего года на основе следующих данных бухгалтерского учета:

- реализована готовая продукция (одежда) покупателям по свободным рыночным ценам без НДС на сумму 7000000 руб.;
- проданы в феврале основные средства на сумму 106200 руб. с НДС, остаточная стоимость которых на 1 марта составила 60000 руб. Оставшийся срок амортизации – 10 месяцев;
- на расчетный счет поступили штрафы от поставщиков за несоблюдение условий договоров поставки – 40000 руб.;
- учтены следующие расходы:
  - а) материалы выданы для пошива одежды – 800000 руб.;
  - б) начислена заработная плата – 600000 руб.;
  - в) начислен ЕСН по ставке 26%;
  - г) транспортные и коммунальные услуги на сумму 350000 руб. (без НДС);
  - д) представительские расходы – 52000 руб. без учета НДС;
  - е) расходы по добровольному медицинскому страхованию – 40000 руб.

### Задание 2

Исчислите налог на имущество за первый, второй кварталы года на основе следующих данных.

Организация имеет в другом субъекте Федерации здание склада, его первоначальная стоимость на начало года отражена в учете в сумме 5800000 руб., сумма начисленной амортизации на начало года составляет 870000 руб., исходя из срока полезного использования 40 лет (480 месяцев). Ставка налога в другом субъекте РФ = 2%.

По месту нахождения самой организации движимое и недвижимое имущество на балансе отражено по остаточной стоимости в руб.:

- 01.01. – 800 000
- 01.02. – 870 300
- 01.03. – 950 000
- 01.04. – 1000 100
- 01.05. – 1240 000
- 01.06. – 1140000
- 01.07. – 1 120 000

По месту нахождения организации налоговая ставка = 2,2%.

## Тесты

1. Региональные и местные налоги, не предусмотренные Налоговым кодексом РФ:

- а) могут устанавливаться на определенный срок;
- б) не могут устанавливаться;
- в) могут устанавливаться органами местного самоуправления.

2. Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня:

- а) вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке;
- б) вынесения решения о назначении проверки и до дня составления акта о результатах проверки;
- в) вынесения решения о назначении проверки и до дня подписания налогоплательщиком акта о результатах проверки.

3. Объектом налогообложения по НДС не является:

- а) реализация товаров, работ и услуг на территории России;
- б) безвозмездная передача товаров, работ и услуг;
- в) передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемых в порядке приватизации.

4. Организации, производящие и реализующие подакцизную продукцию, на сумму полученной финансовой помощи от покупателей увеличивают налоговую базу:
- а) да;
  - б) нет;
  - в) да, если по продукции применяются адвалорные ставки.
5. Налоговая база определяется по НДС за налоговый период:
- а) в целом по всем видам доходов;
  - б) отдельно по доходам, полученным от источника в России и за ее пределами;
  - в) отдельно по доходам, для которых установлены различные налоговые ставки.
6. Льготы по единому социальному налогу, установленные для налогоплательщиков с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100000 руб. на каждое физическое лицо, предоставляются:
- а) инвалидам I, II или III группы;
  - б) инвалидам I, II группы;
  - в) инвалидам I группы.
7. Резерв по сомнительным долгам при исчислении налога на прибыль создается налогоплательщиком:
- а) в обязательном порядке;
  - б) по усмотрению налогоплательщика;
  - в) обязательно, но не более 10% от налоговой базы по налогу на прибыль.
8. Налоговая декларация представляется в налоговые органы не позднее:
- а) срока уплаты налога;
  - б) последнего числа месяца, следующего за налоговым периодом;
  - в) последнего рабочего дня месяца, следующего за налоговым периодом.
9. Объектами налогообложения по транспортному налогу являются:
- а) автомобили, автобусы, самолеты, вертолеты, теплоходы;
  - б) промысловые морские и речные суда;
  - в) тракторы, самоходные комбайны.
10. Может ли налогоплательщик единого налога по УСНО сменить объект:
- а) не может;
  - б) может, но только с нового календарного года.
  - в) может после применения объекта в течение 3 лет и более.

## Вариант 5

### Задание 1

ООО «Лотос» занимается производством посуды. В третьем квартале текущего года организацией реализована продукция оптовым покупателям по ценам без НДС на сумму 6000000 руб., в счетах-фактурах был выделен НДС.

Передана продукция своей базе отдыха по ценам без НДС на сумму 20000 руб.

От покупателей на расчетный счет поступили средства: оплата за отгруженную продукцию – 826000 руб., предоплата в счет будущих поставок – 590000 руб.

От поставщиков получены и оприходованы материалы в сумме 826000 руб. с НДС. Предъявлены поставщиками счета-фактуры за оказанные услуги связи и коммунальные услуги на сумму 59000 руб., включая НДС.

Требуется определить НДС к уплате в бюджет за налоговый период.

### Задание 2

Организация осуществляет с 1 июля текущего года розничную торговлю в магазине площадью торгового зала 80 кв. м. За 3 квартал начислены и уплачены отчисления в ПФ РФ по обязательному пенсионному страхованию – 80000 руб., оплачены больничные листы за счет средств работодателя – 10000 руб.

Справка:  $K2 = 1$ ,  $K1$  – применить к текущему году.

Исчислите единый налог на вмененный доход за 3 квартал.

## Тесты

1. К специальным налоговым режимам относятся:
  - а) освобождение от уплаты от НДС на 12 календарных месяцев;
  - б) создание оффшорных зон;
  - в) упрощенная система налогообложения.
2. Не допускается производство выемки документов и предметов:
  - а) в ночное время;
  - б) в выходные и праздничные дни;
  - в) в нерабочее время организации.
3. Налоговая база по НДС по договорам комиссии, агентским договорам определяется у комиссионеров и агентов как:
  - а) сумма по договору;
  - б) сумма дохода в виде комиссионного (агентского) вознаграждения;
  - в) сумма реализации комиссионных товаров.
4. По полученному денатурированному этиловому спирту организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, налоговая база определяется как:
  - а) стоимость произведенной продукции и реализованной покупателям;
  - б) объем полученного денатурированного этилового спирта в натуральном выражении;
  - в) стоимость оплаченной продукции покупателями.
5. Стандартный налоговый вычет по НДФЛ в размере 400 руб. предоставляется до тех пор, пока доход не превысит:
  - а) 40000 руб. в налоговом периоде;
  - б) 40 000 руб. за месяц;
  - в) 20 000 руб. в год.
6. Освобождаются от уплаты ЕСН с дохода до 100000 руб. по каждому работнику за налоговый период организации, уставный капитал которых полностью состоит:
  - а) из вкладов общественных организаций инвалидов;
  - б) из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25%;
  - в) из вкладов организаций, в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 80%.
7. Представительские расходы включаются в состав прочих расходов при исчислении налога на прибыль в размере:
  - а) 4% от суммы выручки за отчетный (налоговый) период;
  - б) 4% от суммы расходов по оплате труда за отчетный (налоговый) период;
  - в) неограниченно, если они экономически обоснованы и подтверждены документально.
8. Налог на добычу полезных ископаемых уплачивается в сроки не позднее:
  - а) 15 числа месяца, следующего за налоговым периодом;
  - б) 20 числа месяца, следующего за налоговым периодом;
  - в) 25 числа месяца, следующего за налоговым периодом.
9. Налоговая база по транспортному налогу определяется как:
  - а) мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;
  - б) стоимость транспортных средств;
  - в) количество транспортных средств по видам.
10. Исчисленный ЕНВД уменьшается за налоговый период на фактически начисленные и уплаченные суммы в ПФ РФ и оплаченные больничные листы не более чем:
  - а) 30%;
  - б) 50%;
  - в) 20%.

## Вариант 6

### Задание 1

За 9 месяцев текущего года предприятием были осуществлены и учтены следующие операции:

- а) отгружены товары покупателям по ценам без НДС на сумму 6000000 руб.;
- б) списанная кредиторская задолженность с истекшим сроком давности, без учета НДС – 18000 руб. Зачислена курсовая разница на валютный счет – 20000 руб.

В этом отчетном периоде произведены и учтены следующие расходы и операции:

- а) услуги банка по договору банковского счета – 7000 руб.;
- б) услуги связи – 12 000 руб. без НДС;
- в) проданы товары по учетной стоимости – 800 000 руб.;
- г) начислена зарплата работникам – 400 000 руб.;
- д) начислен ЕСН по ставке 26% (определить сумму);
- е) оплачены расходы по добровольному медицинскому страхованию – 18 000 руб.;
- ж) в апреле куплен легковой автомобиль по цене 720 тыс. руб. (без НДС), введен в эксплуатацию. Срок полезного использования определен налогоплательщиком 80 месяцев. Исчислить амортизацию самостоятельно нелинейным методом.

Требуется исчислить налог на прибыль за 9 месяцев.

### Задание 2

Исчислите единый налог по упрощенной системе налогообложения за 6 мес. текущего года, если имеются данные: объект – доходы минус расходы.

За отчетный период поступила оплата за реализованную продукцию 4800000 руб.;

Зачислен на расчетный счет штраф, перечисленный покупателем, – 14000 руб.

Расходы учтены:

- начислена зарплата – 800000 руб.;
- выплачена зарплата работникам – 700000 руб.;
- удержан НДФЛ – 60 000 руб., перечислен в бюджет;
- произведены отчисления в ПФ РФ по обязательному страхованию в сумме 112000 руб.

Получены материалы от поставщиков на 826000 руб. с НДС, оплачены в сумме 413000 руб., израсходованы на производство изделий – 206500 руб.

С расчетного счета оплачены такие расходы (с НДС), как: арендная плата – 70800 руб., услуги связи – 3540 руб., информационные услуги – 9440 руб., услуги по сертификации продукции – 6000 руб. (нет НДС).

## Тесты

1. *Нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не соответствующим НК РФ, если такой акт:*
  - а) не отменяет и не ограничивает права налогоплательщиков и налоговых агентов;
  - б) разрешает или допускает действия, запрещенные Налоговым кодексом;
  - в) не изменяет содержание понятий и терминов, определенных в Налоговом кодексе.
2. *Акт по камеральной налоговой проверке составляется после ее завершения в течение:*
  - а) 10 дней;
  - б) 15 дней;
  - в) месяца.
3. *Налоговая база по НДС при реализации в целом имущественного комплекса определяется:*
  - а) отдельно по каждому виду активов предприятия;
  - б) в целом по всем реализуемым активам;
  - в) отдельно только по реализации основных средств.
4. *По алкогольной продукции налоговая база определяется как:*
  - а) стоимость реализованных товаров по рыночным ценам;
  - б) объем реализованной продукции в натуральных единицах;
  - в) выручка, поступившая от покупателей за продукцию.



5. Стандартные налоговые вычеты на детей предоставляются в размере 1000 руб. за каждый месяц налогового периода на каждого ребенка и учащихся дневной формы обучения до 24 лет пока доход не превысит в налоговом периоде:
- 40 000 руб.;
  - 60 000 руб.;
  - 280 000 руб.
6. Ставки единого социального налога установлены в зависимости от суммы налоговой базы:
- единые для всех налогоплательщиков;
  - дифференцированы по группам налогоплательщиков;
  - в зависимости от вида деятельности налогоплательщика.
7. Убытки от реализации амортизируемого имущества включаются в прочие расходы:
- в полной сумме единовременно;
  - равными долями в течение оставшегося срока амортизации;
  - не учитываются для целей налогообложения.
8. Налоговые ставки по налогу на добычу полезных ископаемых установлены:
- адвалорные;
  - адвалорные и специфические;
  - в процентах к налоговой базе.
9. Налоговый период по транспортному налогу представляет:
- месяц;
  - квартал;
  - календарный год.
10. Переход на ЕНВД обязателен по виду деятельности:
- ремонт и пошив одежды;
  - розничная торговля в магазине с площадью 160 кв. м;
  - реализация собственной продукции через торговые места.

## Вариант 7

### Задание 1

Физическое лицо-работник, инвалид с детства, работает на предприятии и ежемесячно получает заработную плату в размере 12000 руб. Работнику в мае организация вручила подарок на сумму 8000 руб., в сентябре выдана материальная помощь в сумме 14 000 руб. Имеет двух детей до 18 лет.

Исчислите налог на доход за налоговый период.

Расчет предлагается представить в табличной форме:

№ п/п	Показатели	Сумма
1	Годовой доход	
2	Не облагается по ст. 217 НК РФ	
3	Стандартные вычеты всего	
	В том числе:	
	а) на работника	
	б) на детей	
4	Облагаемый доход	
5	Налоговая ставка	
6	Сумма налога	

### Задание 2

Организации ООО «Кувшинка» в акватории реки Енисей (Восточно-Сибирский экономический район) имеет 2 моторных лодки для организации отдыха горожан на площади 100 кв. км. Требуется определить сумму водного налога за второй квартал текущего года.

## Тесты

1. Участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются:
- коммерческие банки, в которых открыты счета по налогам;
  - Минфин РФ и его территориальные органы;
  - организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налоговыми агентами.

2. По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель налогового органа выносит решение:
- о привлечении к ответственности либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
  - о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
  - о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.
3. Налоговая база по НДС увеличивается на суммы:
- финансовой помощи покупателей и поставщиков;
  - финансовой помощи покупателей;
  - штрафов, полученных от поставщиков.
4. Не подлежат налогообложению акцизами операции:
- передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;
  - ввоз на таможенную территорию Российской Федерации подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства;
  - передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческих условиях.
5. Объектом налогообложения по НДС для резидентов является доход, полученный:
- от источников России;
  - от источников в РФ и за ее пределами;
  - в денежной форме по всем основаниям.
6. Регрессивные ставки единого социального налога применяются:
- налогоплательщиками – малыми предприятиями;
  - при достижении у работников дохода в течение налогового периода 280000 руб.;
  - при достижении у работников дохода в течение налогового периода более 280001 руб., а для отдельной группы налогоплательщиков более 75000 руб.
7. Убытки, полученные участниками договора простого товарищества, распределяются между участниками ежеквартально и учитываются у участников:
- в составе внереализационных расходов;
  - не учитываются для целей налогообложения;
  - в размере не более 30% от налоговой базы.
8. Налоговая база по налогу с добычи полезных ископаемых определяется налогоплательщиком самостоятельно как:
- стоимость добытого полезного ископаемого;
  - рыночная стоимость добытого и реализованного полезного ископаемого;
  - сумма выручки за налоговый период.
9. Налоговые ставки по транспортному налогу установлены:
- в процентах от стоимости транспортного средства;
  - в рублях за единицу налоговой базы;
  - в рублях с лошадиной силы мощности двигателя.
10. Исчисленный ЕНВД уменьшается за налоговый период на фактически начисленные и уплаченные суммы в ПФ РФ и оплаченные больничные листы не более чем на:
- 30%;
  - 50%;
  - 20%.

## Вариант 8

### Задание 1

Фабрика имеет численность работников 3 чел. За год начислена зарплата работникам: Перов – 200000 руб., Петухов – 460000 руб., Цветкова – 630000 руб.

Требуется исчислить ЕСН и отчисления в Пенсионный фонд по обязательному пенсионному страхованию за год.

Расчет представьте по форме:

Фамилия	ЕСН			В том числе в ПФ РФ	
	По ставке...	По ставке...	По ставке...	По ставке...	По ставке...

## Задание 2

ООО «Рид» уведомило ИФНС о переходе с января текущего года на упрощенную систему налогообложения, избран объект налогообложения – доходы.

За первый квартал получено на расчетный счет и в кассу 6000 тыс. руб. Начислено отчислений в Пенсионный фонд – 180 тыс. руб., оплачено за счет работодателя больничных листов на сумму 20 тыс. руб. Исчислите единый налог по УСНО за 1 квартал.

## Тесты

1. *Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены такие элементы, как:*
  - а) льготы;
  - б) налоговая база;
  - в) форма налоговой декларации.
2. *Физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений:*
  - а) с шестнадцатилетнего возраста;
  - б) с восемнадцатилетнего возраста;
  - в) с четырнадцатилетнего возраста.
3. *Налоговые вычеты по НДС применяются при условии:*
  - а) товары оприходованы, в счетах-фактурах НДС выделен;
  - б) товары поставлены на учет, НДС выделен в счетах-фактурах, но они реализуются при применении специальных налоговых режимов;
  - в) имеется счет-фактура, НДС выделен, нет товарной накладной.
4. *Объектом налогообложения акцизами по прямогонному бензину является:*
  - а) производство прямогонного бензина;
  - б) получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина;
  - в) передача другому цеху организации произведенного прямогонного бензина для производства продукции нефтехимии;
5. *Объектом налогообложения по НДФЛ для нерезидентов является доход, полученный:*
  - а) от источников в России;
  - б) от источников в РФ и за ее пределами;
  - в) в денежной и натуральной формах по всем основаниям.
6. *В налоговые органы по единому социальному налогу представляются за налоговый период:*
  - а) расчеты по платежам за год;
  - б) ведомость за год;
  - в) декларация за налоговый период.
7. *Организации, имеющие обособленные подразделения, уплачивают налог на прибыль в субъекте РФ по месту нахождения одного из них пропорционально:*
  - а) доли прибыли обособленных подразделений;
  - б) среднесписочной численности и остаточной стоимости амортизируемого имущества;
  - в) доли выручки обособленных подразделений.
8. *Объектом налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых являются полезные ископаемые:*
  - а) добытые из недр, извлеченные из отходов добывающих производств;
  - б) извлеченные из собственных отвалов и отходов в процессе производственной переработки;
  - в) все общераспространенные.
9. *Вмененный доход – это:*
  - а) доход за налоговый период за исключением расходов;
  - б) доход, исчисленный на основе базовой доходности с учетом утвержденных коэффициентов;
  - в) фактический объем реализации за налоговый период.
10. *Налогоплательщик имеет право применять упрощенную систему налогообложения, если средняя численность работников не превышает:*
  - а) 150 чел.;
  - б) 100 чел.;
  - в) 200 чел.

## Вариант 9

### Задание 1

Оптовая база получила в 1 квартале по импорту товары для реализации на территории Российской Федерации на 2000 евро. Ставка таможенной пошлины – 15%. Курс евро (условно) – 36 руб. Таможенные сборы оплачены в сумме 4000 руб. Полученные товары проданы в розничной сети в 1 квартале с торговой наценкой 40%.

Требуется исчислить НДС к уплате в бюджет за налоговый период.

### Задание 2

Исчислите налог на имущество организации за второй квартал текущего года по исходным данным бухгалтерского учета организации: сальдо по счету 01, 02 и 03 на начало года нет. Ставка налога максимальная. Первоначальная стоимость и амортизация отражены соответственно (в руб.):

На 1 марта – 50600, нет.

На 1 апреля – 56200 и 6200.

На 1 мая – 60400 и 8200.

На 1 июня – 65600 и 9500.

На 1 июля – 86800 и 12800.

## Тесты

- Обязанность по уплате налогов, штрафов и пеней ликвидируемой организации исполняют:*
  - собственники организации;
  - ликвидационная комиссия;
  - должностное лицо, назначенное арбитражным судом.
- Возражения налогоплательщика по акту выездной проверки могут быть направлены в срок:*
  - до момента вступления решения налогового органа;
  - в течение 10 дней с момента вручения акта;
  - в течение 30 дней с момента вручения акта.
- При ввозе товаров на таможенную территорию России налоговая база определяется как:*
  - стоимость товара по контракту;
  - таможенная стоимость товаров плюс таможенная пошлина и акциз (если подакцизный товар);
  - контрактная стоимость плюс таможенная пошлина и акциз.
- Плательщиками акцизов могут быть:*
  - организации и индивидуальные предприниматели, совершающие операции с подакцизными товарами, подлежащими налогообложению;
  - организации и индивидуальные предприниматели, производящие подакцизные товары;
  - организации и индивидуальные предприниматели, реализующие подакцизные товары в розничной сети.
- Имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при реализации имущества (кроме недвижимого), если имущество находилось в собственности более трех лет:*
  - в сумме фактических доходов;
  - в сумме фактических доходов, но не более 125 тыс. руб.;
  - в сумме фактических доходов, но не более 250 тыс. руб.
- Единый социальный налог уплачивается:*
  - полностью в федеральный бюджет;
  - в федеральный бюджет за вычетом отчислений в Пенсионный фонд;
  - в федеральный бюджет, за вычетом отчислений в ПФ РФ, в государственные социальные фонды в соответствии с процентной долей налоговой базы.
- Проценты по кредитам и займам при исчислении налога на прибыль включаются:*
  - в прочие расходы;
  - во внереализационные расходы;
  - в материальные расходы.
- Налогоплательщики по налогу на добычу полезных ископаемых обязаны встать на налоговый учет по месту:*
  - государственной регистрации;
  - нахождения участка недр (кроме недр на континентальном шельфе);
  - по усмотрению налогоплательщика.

9. Объектами обложения сбора за пользование объектами животного мира являются:
- объекты животного мира;
  - объекты животного мира по перечню, утвержденному в Налоговом кодексе, изъятие которых из среды обитания осуществляется в соответствии с лицензией;
  - объекты животного мира, изъятие которых из среды обитания осуществляется в соответствии с лицензией.
10. Объектом налогообложения по ЕНВД являются:
- физические единицы, характеризующие деятельность;
  - вмененный доход налогоплательщика;
  - базовая доходность.

## Вариант 10

### Задание 1

За 9 месяцев текущего года предприятием были осуществлены следующие операции (мебельная фабрика): отгружена продукция покупателям по ценам без НДС на сумму 3700 тыс. руб. Передано в качестве благотворительности детскому дому продукции на сумму 30 тыс. руб. без учета НДС. На расчетный счет поступили авансы от покупателей – 472 тыс. руб.

Произведены расходы за квартал:

- оплачены услуги банка по договору банковского счета – 5 тыс. руб.;
- учтены счета-фактуры за аренду имущества – 60 тыс. руб., без НДС;
- израсходовано материалов на производство продукции – 900 тыс. руб.;
- начислена зарплата работникам – 500 тыс. руб.;
- права на регрессивную ставку по ЕСН нет, налог исчислить самостоятельно;
- оплачены представительские расходы – 26 тыс. руб., без учета НДС;
- получены, но не оплачены консультационные услуги – 15 тыс. руб., без НДС.

В январе куплен микроавтобус по цене 924 тыс. руб. без НДС, введен в эксплуатацию, срок службы определен – 84 мес. Исчислите амортизацию самостоятельно линейным методом.

Требуется исчислить налог на прибыль за 9 мес.

### Задание 2

Организация осуществляет розничную торговлю одеждой в магазине с площадью торгового зала 140 кв. м, торгует из киоска (площадь 8 кв. м). За 1 квартал текущего года начислены отчисления в ПФ РФ по обязательному пенсионному страхованию – 65 тыс. руб., оплачены больничные листы за счет средств работодателя – 5 тыс. руб.

Исчислите единый налог на вмененный доход за 1 квартал текущего года.

## Тесты

- К федеральным налогам не относится:
  - водный налог;
  - государственная пошлина;
  - налог на имущество организаций.
- Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются:
  - тяжелое материальное положение физического лица;
  - впервые физическое лицо привлекается к ответственности;
  - ошибочное толкование налогоплательщиком налогового законодательства.
- Допускается ли заполнение реквизитов в счетах-фактурах «комбинированным» способом для налоговых вычетов по НДС:
  - нет;
  - да;
  - с разрешения налогового органа.
- Подакцизными товарами не являются:
  - изделия из драгоценных металлов;
  - прямогонный бензин;
  - пиво.

5. Допускается ли доначисление налога на доходы с физических лиц за счет средств налогового агента?
- а) допускается по результатам налоговой проверки;
  - б) не допускается;
  - в) допускается, если налогоплательщик уже уволился.
6. Налоговым периодом по единому социальному налогу является:
- а) месяц;
  - б) квартал;
  - в) календарный год.
7. Размер резерва по сомнительным долгам определяется при исчислении налога на прибыль в конце:
- а) каждого квартала;
  - б) налогового периода;
  - в) месяца.
8. Плательщиками налога на добычу полезных ископаемых являются:
- а) организации и индивидуальные предприниматели, имеющие лицензию на добычу полезных ископаемых;
  - б) организации, имеющие лицензию на добычу полезных ископаемых;
  - в) организации и индивидуальные предприниматели, которые являются пользователями недр в соответствии с законодательством.
9. Налоговая база по земельному налогу:
- а) площадь земельного участка;
  - б) кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения;
  - в) балансовая стоимость земельного участка.
10. Минимальный налог по упрощенной системе налогообложения исчисляется за налоговый период, если исчисленный налог по объекту «доходы минус расходы» менее:
- а) 10% доходов;
  - б) 1% доходов;
  - в) 3% доходов.

## Раздел 5. ПРАВИЛА УСТАНОВЛЕНИЯ БАЛЛЬНОЙ ОЦЕНКИ ВЫПОЛНЕНИЯ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ

Балльная шкала оценки контрольной работы учебной дисциплины цикла ОПД.

Задания	Начисляемые баллы
1	30
2	30
Тестовые	40

Задание	Балльная оценка элементов задания				Итого баллов общее возможное количество баллов по заданию
	Теоретическая обоснованность итогового ответа	Стиль ответа (логичность выводов)	Обоснованность механизма решения ситуации (задачи)	Самостоятель- ность изложе- ния позиции студента	
Количество баллов	0–10	0–5	0–5	0–10	0–30

## Распределение баллов для тестовых заданий

Номер теста	Балльная оценка	
	Неправильный ответ	Правильный ответ
1	0	4
2	0	4
3	0	4
4	0	4
5	0	4
6	0	4
7	0	4
8	0	4
9	0	4
10	0	4
Итого	0	40

Оценочная шкала «Зачтено» или «Не зачтено»	Не зачтено	Зачтено
Необходимое количество баллов по 100-балльной шкале	0–70	Свыше 70

## Раздел 6. ПРОЦЕДУРА ОЦЕНКИ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ

Настоящим стандартом устанавливается срок для проверки контрольных работ – 10 календарных дней. Начало течения срока: дата поступления контрольной работы на кафедру.

Результатом проверки контрольной работы является суммарная оценка отдельных элементов работы по установленным баллам.

В случае неудовлетворительной оценки преподавателем составляется рецензия, которая должна содержать такие элементы, как:

- общая характеристика работы;
- оценка невыполненных элементов;
- оценка самостоятельности при выполнении работы;
- указания на характер допущенных ошибок;
- пути устранения выявленных недостатков.

## СОДЕРЖАНИЕ

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ИЗУЧЕНИЮ УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ .....	3
<b>РАБОЧАЯ ПРОГРАММА</b>	
Раздел 1. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЙ.....	4
Раздел 2. СОДЕРЖАНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ.....	5
Раздел 3. УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ .....	9
<b>ТЕКСТЫ ЛЕКЦИЙ</b>	
Раздел 1. ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ .....	12
Тема 1.1. Экономическая сущность налогов, их элементы, функции, принципы налогообложения.....	12
Тема 1.2. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИИ, ОСОБЕННОСТИ ЕЕ РАЗВИТИЯ .....	14
Тема 1.3. СОСТАВ И СТРУКТУРА НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ РОССИИ.....	15
Тема 1.4. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ И НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ .....	17
Тема 1.5. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ.....	19
Тема 1.6. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА И НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ В РОССИИ И ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ .....	24
Раздел 2. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ .....	29
Тема 2.1. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ .....	29
Тема 2.2. АКЦИЗЫ .....	39
Тема 2.3. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ .....	44
Тема 2.4. Единый социальный налог .....	54
Тема 2.5. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ.....	60
Тема 2.6. Водный налог .....	84
Тема 2.7. ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА .....	85
Тема 2.8. НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ.....	90
Раздел 3. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ .....	95
Тема 3.1. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ .....	95
Тема 3.2. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ .....	98
Раздел 4. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ.....	101
Тема 4.1. ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ .....	101
Тема 4.2. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ.....	103
Раздел 5. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ.....	106
Тема 5.1. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ .....	106
Тема 5.2. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ВИДЕ ЕДИНОГО НАЛОГА НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ .....	112
СЛОВАРЬ ТЕРМИНОВ .....	117
МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ.....	119

*Дементьева Нина Михайловна*

## НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Учебно-методический комплекс  
по специальностям 080109 «Бухгалтерский учет», 080301 «Коммерция (торговое дело)»,  
080111 «Маркетинг» по направлению подготовки 080100 «Экономика»

Корректор *Г.А. Есева*  
Оператор компьютерной верстки *О.Л. Кувшинова*

Подписано в печать 13.05.2009 г. Формат 60x84/8 Гарнитура Таймс.  
Усл. печ. л. 17,0. Доп. тираж 150 экз.

Новосибирский государственный университет экономики и управления  
630099 г. Новосибирск, ул. Каменская, 56.