

Министерство образования и науки Российской Федерации

**ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ СИСТЕМ  
УПРАВЛЕНИЯ И РАДИОЭЛЕКТРОНИКИ (ТУСУР)**

**Кафедра экономики**

**А.В. Богомолова**

# **НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**

**Налогообложение предприятий  
и организаций**

**Учебное пособие**

**2010**

Корректор: Осипова Е.А.

**Богомолова А.В.**

Налоги и налогообложение. Налогообложение предприятий и организаций: Учебное пособие. — Томск: Факультет дистанционного обучения, ТУСУР, 2010. — 171 с.

Учебное пособие знакомит студентов с существующей налоговой системой России, экономическим содержанием налогов, а также дает практические навыки расчета налогов, порядка уплаты и отчетности по налогам.

© Богомолова А.В., 2010  
© Факультет дистанционного  
обучения, ТУСУР, 2010

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	4
ВИДЫ НАЛОГОВ И ИХ ХАРАКТЕРИСТИКА .....	6
Раздел I. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ (ст. 13 НК РФ).....	10
Глава 1. Налог на добавленную стоимость .....	10
Глава 2. Налог на прибыль предприятий и организаций .....	27
Глава 3. Единый социальный налог .....	54
Глава 4. Налог на доходы физических лиц .....	62
Глава 5. Налоги и сборы в отношении природопользователей ....	84
Глава 6. Акцизы .....	89
Глава 7. Государственные пошлины .....	105
Раздел II. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ .....	108
Глава 8. Налог на имущество организаций.....	108
Глава 9. Транспортный налог .....	116
Раздел III. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ .....	124
Глава 10. Земельный налог .....	124
Раздел IV. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ .....	135
Глава 11. Налогообложение малого предпринимательства в РФ .....	135
Глава 12. Упрощенная система налогообложения, учета и отчетности .....	136
Глава 13. Налог на вмененный доход .....	143
Глава 14. Некоторые особенности налогообложения некоммерческих организаций в России .....	150
Раздел V. МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ЗАДАНИЙ .....	156
ПРИМЕРЫ ВЫПОЛНЕНИЯ ТИПОВЫХ ЗАДАЧ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ .....	158
ИНДИВИДУАЛЬНЫЕ ЗАДАНИЯ ДЛЯ ВЫПОЛНЕНИЯ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ .....	163
РЕКОМЕНДУЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА .....	169
ПРИЛОЖЕНИЕ А. Пример оформления титульного листа .....	171

## ВВЕДЕНИЕ

Государство, выражая интересы общества в различных сферах жизнедеятельности, вырабатывает и осуществляет соответствующую политику — экономическую, социальную, экологическую, демографическую и др. Регулирующая функция государства в сфере экономики проявляется в форме бюджетно-финансового, денежно-кредитного, ценового механизмов, которые выступают в качестве средства взаимодействия объекта и субъекта системы государственного регулирования экономики.

Бюджетно-финансовая система включает отношения по поводу формирования и использования финансовых ресурсов государства — бюджета и внебюджетных фондов. Она призвана обеспечивать эффективное развитие экономики, реализацию социальной и других функций государства. Важной «кровеносной артерией» бюджетно-финансовой системы являются налоги.

Налоги возникли вместе с товарным производством, разделением общества на классы и появлением государства, которому требовались средства на содержание армии, судов, чиновников и другие нужды. «В налогах воплощено экономически выраженное существование государства», — справедливо подчеркивал К. Маркс. Таким образом, налоги — это порождение государства, и в этом своем качестве они существовали и могут в принципе существовать вне товарно-денежных отношений.

Изъятие государством в свою пользу определенной части валового внутреннего продукта в виде обязательного взноса и составляет сущность налога. Взносы осуществляют основные участники производства валового внутреннего продукта:

- работники, своим трудом создающие материальные и нематериальные блага и получающие определенный доход;
- хозяйствующие субъекты, владельцы капитала, действующие в сфере предпринимательства.

За счет налоговых взносов формируются финансовые ресурсы государства, аккумулируемые в его бюджете и внебюджетных фондах.

Налоговая политика государства является сегодня основой эффективности всех социально-экономических преобразований в России. С помощью налоговых рычагов — льгот, ставок, форми-

рования налогооблагаемой базы, государство осуществляет регулирование рыночной экономики и предпринимательской активности, а также ее социальную ориентацию.

*Предмет изучения дисциплины* — основы налогообложения промышленных предприятий и влияние налогов на экономику предприятия.

*Объектами изучения дисциплины* являются: принципы налогообложения, правила исчисления, особенности расчетов и методы контроля со стороны государства по объектам налогообложения.

Главная цель преподавания дисциплины состоит в изучении студентами общих правил, принципов и основ функционирования современной системы налогообложения, которые необходимы для правильного понимания сущности налогов, их неизбежности и влияния на финансы и экономику предприятий.

В системе подготовки специалистов дисциплине отводится особая роль, так как знание принципов и методов налогообложения, а также налогового законодательства позволит:

- обеспечить соблюдение норм законодательства о налогах и сборах;
- предупредить налоговые правонарушения;
- исключить или уменьшить налоговые потери предприятий;
- установить равномерность отчислений определенной части доходов предприятий в бюджеты государства, региональные и местные органы управления;
- использовать результаты расчетов при подведении итогов финансово-хозяйственной деятельности промышленных предприятий, в налоговом планировании при разработке схем по оптимизации налоговых платежей и обоснованию эффекта налоговой экономии.

При изучении дисциплины «Налогообложение предприятия» используются сведения из области экономической теории, естественных и конкретных экономических наук, нормативные и законодательные акты в области налогообложения в Российской Федерации. Определяющим источником информации является Налоговый Кодекс Российской Федерации.

## ВИДЫ НАЛОГОВ И ИХ ХАРАКТЕРИСТИКА

По методу установления налоги принято разделять на прямые и косвенные.

К **прямым** относят подоходно-поимущественные налоги, т.е. те, которые уплачиваются налогоплательщиком самостоятельно исходя из знания величины объекта налогообложения, расчета налоговой базы и применения к ней налоговой ставки. При прямом налогообложении налогоплательщик и несет бремя этого налога.

Исторически сложилось деление прямых налогов на личные и реальные.

*Личные налоги* — подоходные налоги. К числу последних относятся подоходный налог с физических лиц («индивидуальный/личный» подоходный налог) и налог на прибыль предприятий и организаций (налог на прибыль корпораций).

*Реальные налоги* — налоги на имущество. Фактически эти налоги предполагают обложение гипотетического дохода того или иного человека (или предприятия) исходя из оценки стоимости его имущества (от англ. «real (estate)» — «имущество», «недвижимость»).

Если прямое налогообложение в основном ориентируется на процесс получения дохода, то **косвенное налогообложение** более связано с процессом расходования полученных средств. Косвенные налоги фактически — налоги на потребление. Косвенные налоги взимаются в виде надбавки к цене реализации товара, работ, услуг. К косвенным, относят: налог на добавленную стоимость; акцизы; налоги с продаж; таможенные пошлины и некоторые другие налоги на товары и услуги (на потребление).

В зависимости от наличия или отсутствия целевого режима расходования средств, полученных с помощью налогов, принято различать общие и целевые налоги.

К **общим** относятся налоги, которые, в соответствии с действующим законодательством, зачисляются в бюджет для покрытия общих расходов бюджета. Налоги указанной группы не имеют целевого назначения, к ним относятся налоги: на прибыль предприятий и организаций, на добавленную стоимость, на дохо-

ды физических лиц, на имущество предприятий, таможенные пошлины и многие другие.

**Целевые налоги**, в отличие от общих, вводятся для финансирования конкретной категории расходов и зачисляются, как правило, не в бюджет (общий фонд финансовых средств государства или муниципалитета), а во внебюджетные фонды или целевые бюджетные фонды. Такой режим позволяет контролировать целевое использование указанных средств.

В Российской Федерации к целевым относятся: налоги, вводимые для финансирования дорожных фондов; отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы; единый социальный налог.

По характеру властной компетенции налоги подразделяют на государственные и местные. **Государственные налоги** вводятся законодательными актами высшего представительного органа государства. Однако не все эти налоги поступают в государственный бюджет. Часть из них может зачисляться и в доход местных бюджетов.

В Российской Федерации выделяют две составляющих государственного устройства — федеральную и субфедеральную (субъекты Федерации). В зависимости от того, какой уровень власти устанавливает важнейшие элементы налога и вводит его в действие, налоги подразделяются на государственные и местные. Исходя из федерального устройства отдельных государств, в том числе и Российской Федерации, государственные налоги подразделяются на федеральные и региональные (налоги субъектов федерации). Применительно к Российской Федерации система налогов характеризуется как совокупность федеральных, региональных и местных налогов. Частью первой НУ РФ установлено 14 федеральных, региональных и местных налогов (рис. 1).

Федеральные налоги в Российской Федерации установлены налоговым законодательством (статья 13 НК РФ) и являются обязательными к уплате на территории всей страны.

Перечень региональных налогов установлен в статье 14 Налогового Кодекса, но эти налоги вводятся в действие законами субъектов федерации и являются обязательными к уплате на территории соответствующего субъекта федерации. Вводя в действие региональные налоги, законодательные органы власти субъ-

ектов федерации определяют налоговые ставки по соответствующим видам налогов, но в пределах, установленных федеральным законодательством, налоговые льготы, порядок и сроки уплаты налогов. Все остальные элементы региональных налогов устанавливаются соответствующим федеральным законом. Таков же порядок введения местных налогов с той лишь разницей, что они вводятся в действие представительными органами местного управления.



Рис. 1 — Система налогов и сборов Российской Федерации

Особой категорией налогов являются так называемые специальные налоговые режимы. В НК РФ предусмотрена возможность установления нескольких таких режимов. К специальным налоговым режимам относятся:

- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- упрощенная система налогообложения;
- система налогообложения в виде единого налога на временный доход для отдельных видов деятельности;



– система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

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

Налоговая система представляет собой основанную на определенных принципах систему урегулированных нормами права общественных отношений, складывающихся в сфере налогообложения.

Налоговая система Российской Федерации включает:

- систему налогов и сборов РФ;
- систему налоговых правоотношений;
- систему участников налоговых правоотношений;
- нормативно-правовую базу сферы налогообложения.

Отсутствие или неполное описание хотя бы одного из приведенных элементов может привести к тому, что налог не будет уплачиваться в полном объеме. Если субъект налога четко не определен, то из-под обложения могут в этом случае «выпадать» отдельные категории налогоплательщиков. Если не определен метод учета налоговой базы, то налогоплательщик может рассчитывать налоговую базу наиболее выгодным для себя образом.

Перечень обязательных элементов, которые должны быть оговорены, чтобы налог считался установленным, приведен в Налоговом кодексе РФ. В ст. 17 части первой Налогового кодекса РФ определяется, что налог считается установленным, когда определены налогоплательщики и такие элементы обложения, как:

- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

## Раздел I. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ (ст. 13 НК РФ)

### Глава 1. Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) — по форме налогообложения является косвенным налогом, т.к. включается в цену товара и переносится на конечных потребителей; является федеральным налогом, при этом полностью зачисляется в федеральный бюджет (обеспечивает около 37 % налоговых доходов федерального бюджета).

Налог на добавленную стоимость (НДС) представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и обращения и определяемой как разница между стоимостью реализованной продукции (товаров), работ, услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. При этом на каждом из этапов продвижения товара от производителя к конечному потребителю производится зачет ранее уплаченных сумм этого налога. В результате налогообложению подвергается лишь разность между ценой реализации произведенного товара (работы, услуги) и стоимостью материальных ресурсов, использованных в производственном процессе, — добавленная стоимость (или стоимость, добавленная обработкой).

Теоретически могут существовать два подхода или метода налогообложения добавленной стоимости. Первый — прямой, при котором определяют добавленную стоимость и исчисляют сумму налога из этой величины. Например, если считать, что цена товара складывается из трех основных компонентов — материальных затрат, заработной платы персонала и прибыли, то элементами добавленной стоимости являются только заработная плата и прибыль. Соответственно, в рамках данного (прямого) подхода сумма НДС рассчитывалась бы следующим образом:

$$\sum \text{НДС} = (\text{ОТ} + \text{П}) * \eta,$$

где  $\sum \text{НДС}$  — сумма налога, подлежащего уплате; ОТ — оплата труда персонала; П — прибыль;  $\eta$  — ставка НДС.

Однако использовать данный подход для определения суммы НДС достаточно сложно, если не невозможно. Поэтому на

практике исходят из второго — косвенного метода расчета суммы налога. Согласно этому методу в самом общем виде цена товара все так же складывается из трех основных компонентов — материальных затрат (МЗ), оплаты труда (ОТ) и прибыли (П):

$$Ц = МЗ + ОТ + П.$$

Отсюда добавленная стоимость (ОТ + П) представляет собой разность между ценой реализации товара и материальными затратами на его производство:

$$ОТ + П = Ц - МЗ.$$

Домножая обе составляющих данного равенства на налоговую ставку и раскрывая скобки в правой части, получаем:

$$\sum \text{НДС} = (ОТ + П) * \eta = (Ц - МЗ) * \eta = Ц * \eta - МЗ * \eta.$$

Именно таким образом и выглядят в самом общем плане большинство современных систем обложения НДС.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет каждым продавцом товара, представляет собой разность между суммой налога, полученной им (продавцом) от покупателя товара, и суммой налога, которая была уплачена продавцом при приобретении товаров и услуг, составляющих его издержки. Этот подход к определению суммы НДС называется косвенным потому, что не предполагает для расчета суммы налога определения величины самой добавленной стоимости (на которую данный налог вводится, если судить только по его названию).

Впервые НДС был разработан и введен во Франции — 18 % в 1954 г. и оказался настолько работоспособным, что в настоящее время применяется почти в 40 странах мира, включая Австрию, Швецию, Великобританию — 15 %, Германию — 14 %, Данию — 22 % и др. Популярность НДС объясняется тем, что благодаря регулярному поступлению в бюджет и универсальности он является эффективным фискальным инструментом, так как объект налогообложения возникает в результате осуществления производственно-хозяйственной деятельности организации независимо от ее эффективности. Налог на добавленную стоимость является одним из основных бюджетообразующих налогов т.к. обеспечивает около 37 % налоговых доходов федерального бюджета.

НДС является косвенным налогом, включаемым в цену товаров (работ, услуг), то есть этот налог фактически оплачивает

конечный потребитель. **Налогоплательщиками НДС признаются** (ст. 143 НК РФ):

– организации — *юридические лица*, образованные в соответствии с законодательством РФ; *иностранные юридические лица*, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательствами иностранных государств; *международные организации*, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ;

– индивидуальные предприниматели — физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица;

– лица (организации и/или физические лица), признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с таможенным кодексом РФ.

**Не являются налогоплательщиками НДС** (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ) организации и индивидуальные предприниматели:

– уплачивающие единый сельскохозяйственный налог;

– перешедшие на упрощенную систему налогообложения;

– переведенные на уплату единого налога на вмененный доход (по прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

**Освобождение от налога** (ст. 145 НК РФ). Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности 2 млн руб.

Это право не распространяется на организации и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев и осуществляющих ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

Лица, использующие право на освобождение, должны представить письменное уведомление и документы, подтверждающие право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение:

1. Выписки из бухгалтерского баланса (для организаций) и выписки из книги продаж.

2. Выписки из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели).

3. Копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

По истечении 12 календарных месяцев не позднее 20-го числа следующего месяца организации и индивидуальные предприниматели, которые использовали это право, представляют в ИФНС документы, подтверждающие, что в течение указанного срока освобождения сумма выручки от реализации без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превысила 2 млн руб., и уведомление о продлении этого права или отказа от него. Организации не могут отказаться от этого освобождения до истечения 12 месяцев за исключением утраты этого права.

Начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место превышение указанной суммы выручки либо реализация подакцизных товаров, предприниматели утрачивают право на налоговое освобождение до окончания периода освобождения. Сумма налога за этот месяц подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке.

Существенными недостатками этого освобождения являются следующие:

1. Налогоплательщик должен постоянно отслеживать размер своей выручки и при необходимости ограничивать его.

2. Налогоплательщик реализует товары без налога, поэтому покупатель товара не может предъявить суммы НДС к вычету. Они могут быть предъявлены к вычету только в том месяце, когда это право было утрачено.

Объекты налогообложения. В основе определения объекта налогообложения лежит факт осуществления реализации чего бы

то ни было (товаров, работ, услуг). Обязанность уплатить НДС возникает, если были осуществлены некоторые действия или операции.

Так, Налоговым кодексом РФ предусмотрено, что **объектом налогообложения НДС** (ст. 146 НК РФ) являются такие группы операций, как:

1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ. Безвозмездная передача товаров, результатов работ и оказание услуг без оплаты также рассматриваются законодательством как объект налогообложения;

2) передача товаров (выполнение работ и оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при определении налога на доходы организаций;

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

4) ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

**Не признаются объектами налогообложения** такие виды операций, как безвозмездная передача жилых домов, детских садов и других объектов социально-культурного и коммунального назначения органам государственной власти и местного самоуправления. Не возникает объекта обложения НДС и в случае оказания услуг (выполнения работ) органами, входящими в систему органов государственной власти и местного самоуправления. При передаче на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, бюджетным учреждениям, муниципальным унитарным предприятиям закон также не требует уплачивать НДС.

Кроме названных, законодательством выделяется весьма значительный перечень операций, которые не подлежат обложению НДС.

К операциям, не подлежащим налогообложению НДС (ст. 149 НК РФ), относятся:

– реализация медицинского оборудования и медицинских товаров, медицинских услуг (за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических не финансируемых из бюджета) по специальному перечню;

– реализация услуг по уходу за больными;

- реализация услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях;
- реализация услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов;
- реализация продуктов питания, произведенных столовыми учебных заведений, медицинских организаций, дошкольных учреждений в случае полного или частичного финансирования этих заведений, организаций и учреждений за счет средств бюджетов или фонда обязательного медицинского страхования (ФОМС);
- реализация услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом (за исключением такси), а также морским, речным, железнодорожным, автомобильным пригородного сообщения в случае предоставления пассажирам льгот, утвержденных в установленном порядке, и других предусмотренных законом видов деятельности;
- реализация ритуальных услуг;
- реализация долей в уставном капитале организаций, паев в паевых фондах, ценных бумаг и инструментов срочных сделок;
- реализация услуг по предоставлению в пользование жилых помещений всех форм собственности;
- реализация услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг;
- реализация ремонтно-реставрационных, консервационных и восстановительных работ, выполняемых при реставрации памятников истории и культуры;
- реализация услуг, оказываемых учреждениями культуры и искусства в сфере культуры и искусства, и некоторых других, реализация предметов религиозного назначения;
- реализация товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых) общественными организациями инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %, а также организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общественных организаций и некоторых других организаций инвалидов;

- реализация научной и учебной книжной продукции;
- реализация продукции СМИ, книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, и ряд иных видов деятельности и операций;
- а так же осуществление банками банковских операций; проведение лотерей, организациями игорного бизнеса; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов РФ и Российского фонда фундаментальных исследований и некоторых других аналогичных фондов, а также выполнение указанных работ учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров.

Прозрачность и очевидность положений данного перечня в известной степени кажущаяся. Практически по каждой из изложенных позиций могут быть приведены примеры исключений, ограничений либо специально оговариваемых ситуаций.

При ввозе товаров на территорию РФ законодательство также предусматривает установление перечня товаров, которые подлежат освобождению от НДС. В число таких товаров, кроме перечисленных, включены:

- товары, ввозимые в качестве безвозмездной помощи (содействия) на территорию РФ (кроме подакцизных);
- все виды печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книжному обмену;
- технологическое оборудование, комплектующие и запасные части к нему, ввозимые в качестве вклада в уставные капиталы организаций;
- товары для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами;
- продукция морского промысла, выловленная и (или) произведенная рыбопромышленными предприятиями РФ, а также некоторые иные виды товаров.

При исчислении НДС ключевым понятием является «место реализации товаров и услуг». Таковым считается территория РФ, если товар находится на ней и не отгружается и не транспортируется или товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на этой территории. Объектом обложения НДС явля-



ется реализация товаров только на территории России (ст. 147 НК). Местом реализации работ (услуг) признается РФ если: услуги фактически оказываются на территории РФ; покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории РФ; деятельность лиц, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется на территории РФ (ст. 148 НК РФ).

**Определение налоговой базы по НДС.** Налоговая база по НДС определяется из выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг), с учетом всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и (или) натуральной форме, включая оплату ценными бумагами. Согласно данному положению при определении налоговой базы в нее будет включена не только собственно выручка от реализации продукции, но и финансовая помощь, полученная от покупателя, ценные бумаги, а также иные финансовые или натуральные поступления, которые имели место в процессе расчетов за поставленную продукцию (оказанные услуги).

Налоговая база по НДС определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из рыночных цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога. Налоговая база при исчислении и уплате НДС определяется налогоплательщиками с учетом следующих полученных ими сумм:

- авансовых или иных платежей в счет будущих поставок товаров (оказания услуг);
- финансовой помощи, полученной за реализованные товары (работы, услуги);
- в виде процентов (или дисконта) по векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанный по ставке рефинансирования ЦБ РФ.

При ввозе товаров на таможенную территорию России для дальнейшей реализации налоговая база для обложения НДС определяется суммой:

- таможенной стоимости товара;
- подлежащей уплате таможенной пошлины;
- подлежащих уплате акцизов (в случае подакцизных товаров).

Таблица 1 — Принципы определения налоговой базы по НДС

Операции	Налоговая база по НДС (ст. 154—160 НК)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• При реализации товаров (работ, услуг)</li> <li>• При реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе</li> <li>• При реализации товаров по товарообменным (бартерным) операциям</li> </ul>	Определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен реализации, определяемых по ст. 40 НК РФ с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС
При реализации имущества, в стоимость которого включен НДС	Разница между ценой реализуемого имущества, определяемого по ст. 40 НК РФ, с учетом НДС, акцизов и его остаточной стоимостью (с учетом переоценки)
При реализации сельхозпродукции и продуктов ее переработки (за исключением подакцизных товаров), приобретенных у физических лиц-неплательщиков НДС (кроме подакцизных товаров)	Разница между ценой, определяемой по ст. 40 НК РФ, с учетом НДС, и ценой приобретения указанной продукции
При реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов)	Стоимость их обработки, переработки с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее НДС
При реализации товаров (работ, услуг) по срочным сделкам, предполагающим поставку в будущем по фиксированной договорной цене	Стоимость товаров (работ, услуг), указанная в договоре, но не ниже цен, определяемых по ст. 40 НК РФ, действующих на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы, с учетом акцизов и без включения НДС
При осуществлении деятельности на основе договоров поручения, комиссии, агентских	Сумма дохода, полученная в виде вознаграждения (любых иных доходов) при исполнении любого из этих договоров
При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления	Стоимость выполненных работ, исчисленная из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение
При ввозе товаров на таможенную территорию РФ	Сумма таможенной стоимости этих товаров, а также подлежащих уплате таможенной пошлины и акцизов

Таким образом, структура цены импортируемого товара:

$$Ц = ТС + ТП + НДС,$$

где  $ТП = ТС * \gamma$ ,

$$\sum НДС = (ТС + ТП) * \eta),$$

где Ц — цена товара; ТС — таможенная стоимость; ТП — таможенная пошлина;  $\gamma$  — ставка таможенной пошлины;  $\eta$  — ставка НДС.

При определении налоговой базы выручка налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату реализации.

**Налоговые ставки.** В настоящее время законодательством установлены следующие ставки НДС:

- 0 % — для товаров, экспортируемых за пределы РФ при условии их фактического экспорта (за исключением нефти и природного газа, которые экспортируются в страны СНГ); для услуг по перевозке пассажиров и багажа за пределы территории РФ; товаров (работ и услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами и для операций некоторых иных видов (п. 1 ст. 164 НК РФ);

- 10 % — при реализации ограниченного круга продовольственных товаров (мяса и мясопродуктов, молока и молокопродуктов, масла растительного, маргарина, сахара, соли и др.) и товаров для детей (трикотажных и швейных изделий, обуви, некоторых школьно-письменных принадлежностей, игрушек и др.) (п. 2 ст. 164 НК РФ);

- 18 % — при реализации иных видов товаров, производстве работ и оказании услуг.

С 2001 г. установленный законодательством налоговый период составляет календарный месяц.

**Схема расчета по НДС.** Поскольку налог на добавленную стоимость исчисляется исходя из размера чистого дохода, созданного на каждой стадии производства и обращения, а установленная ставка налога согласно действующему законодательству применяется к облагаемому обороту, то для окончательного определения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, из НДС, полученного от покупателей и заказчиков, необходимо вычесть налог, уплаченный поставщикам и подрядчикам.

Поэтому налог на добавленную стоимость на приобретаемые сырье, материалы, топливо, комплектующие и другие изделия, основные средства и нематериальные активы, используемые для производственных целей (включая товары, ввозимые на территорию РФ), на издержки производства и обращения не относится.

При реализации товара налогоплательщик (продавец) дополнительно к цене товара (тарифу услуги) обязан предъявить покупателю и удержать соответствующую сумму НДС.

Сумма НДС, подлежащая взносу в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные им товары (работы, услуги), и суммами налога по материальным ресурсам, топливу, работам, услугам, стоимость которых фактически отнесена (списана) в отчетном периоде на издержки производства и обращения.

Предприятия, выпускающие и реализующие товары, облагаемые по ставкам НДС в размерах 10 и 18 %, должны вести раздельный учет реализации товаров и сумм налога по ним в разрезе применяемых ставок и указывать в расчетных документах суммы налога по видам товаров в зависимости от применяемых ставок.

Полностью возмещаются из государственного бюджета суммы НДС, уплаченные предприятиями и организациями поставщикам и подрядчикам за материальные ценности и услуги производственного характера, использованные при производстве следующих видов товаров (выполнении работ, оказании услуг):

- товаров, экспортируемых непосредственно предприятиями-изготовителями, экспортируемых услуг и работ, а также услуг по транспортировке, погрузке, разгрузке, перегрузке экспортируемых товаров и при транзите иностранных грузов через территорию РФ;

- товаров и услуг, предназначенных для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами, а также для личного пользования дипломатическим и административно-техническим персоналом этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними.

При определенных условиях сумма НДС, подлежащая зачету («входящего» НДС), может оказаться больше суммы налога, полученной от покупателя при реализации товара. В этом случае

отрицательная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) из бюджета в течение трех налоговых периодов, следующих за отчетным (когда указанная отрицательная разница возникла). Эта сумма может быть направлена на исполнение обязательств налогоплательщика по уплате налогов или сборов, пени, погашение недоимки, сумм санкций, подлежащих зачислению в бюджет.

**Счета-фактуры.** Необходимым условием получения права, на зачет «входящего НДС» (в цене сырья, материалов и т.п.) является наличие счета-фактуры. Именно этот документ подтверждает факт уплаты НДС при приобретении товаров и дает основание для вычета или возмещения из бюджета уплаченного ранее налога.

В счете-фактуре должны быть указаны:

- порядковый номер документа и дата его выписки;
- наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика (организации, продающей товар и соответственно выписывающей счет-фактуру);
- наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг);
- количество поставленных (отгруженных) товаров;
- цена за единицу измерения товара (или тариф) с учетом суммы НДС;
- стоимость товаров (работ, услуг) за все количество поставленных (отгруженных) товаров без НДС;
- сумма акциза (в случае подакцизных товаров);
- ставка НДС;
- сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), определяемая из указанной ставки;
- стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров, выполненных работ, оказанных услуг с учетом суммы налога;
- некоторые иные позиции.

Налоговый кодекс РФ обязывает налогоплательщиков составлять счет-фактуру и вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур. Счет-фактура является чрезвычайно важным документом, поскольку только на основании него может быть зачтен «входящий» НДС. Счета-фактуры, составленные с

нарушением установленных требований, не могут быть основанием для зачета НДС.

Например, если в счете-фактуре поставщик по ошибке не указал отдельной позицией сумму НДС, а лишь указал полную стоимость товара, включая НДС, то в этом случае предприятие-покупатель не может на основании такого документа получить право на зачет «входящего» налога. Вычленение суммы налога расчетным путем из общей величины цены товара, включающей НДС, в этом случае не допускается.

**Расчетная ставка НДС.** Отдельную проблему представляет ситуация, когда налогоплательщик вынужден определять сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, расчетным образом. Такая задача может возникнуть, когда процесс реализации товаров (продукции, работ, услуг) не позволяет непосредственно, как было показано, выставить НДС в счете. Например, когда налогоплательщиком является организация, которая получает доходы в виде комиссионного вознаграждения, или когда по итогам налогового периода вся сумма полученных доходов организации складывается за счет авансов по заключенным контрактам. То есть когда организация получила некоторую денежную сумму, которая трактуется законом как оплата реализованной продукции, но при этом в счете не может быть непосредственно выделен НДС.

В этом случае, чтобы провести все расчеты по НДС с бюджетом, организация должна (и имеет право в соответствии с действующим законодательством) выделить сумму НДС расчетным образом, т.е. определить, какая доля полученных средств фактически представляет сумму НДС. Для этого используется расчетная ставка, которая отражает долю НДС в цене реализации товара.

Расчетная ставка НДС:

$$\eta_{\text{расч}} = \sum \text{НДС} \div \text{Ц}_{\text{НДС}},$$

где  $\sum \text{НДС}$  — сумма НДС в цене товара;  $\text{Ц}_{\text{НДС}}$  — цена товара с учетом НДС, или цена, которую оплачивает покупатель.

Таким образом, для установленной законодательством ставки НДС 18 % расчетная ставка составляет  $18 = 18 \div (100 + 18) = 15,25 \%$ .

А для ставки НДС 10 % расчетная ставка составит  $10 = 10 \div (100 + 10) = 9,09 \%$ .

Рассмотрим механизм использования расчетной ставки НДС на примере.

**Пример.** Допустим, что в течение месяца организация получила следующие денежные суммы:

- аванс по заключенному договору — 100 тыс. руб.;
- оплату за научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы с финансированием из средств Российского фонда фундаментальных исследований — 80 тыс. руб.;
- проценты по предоставленному товарному кредиту — 27 тыс. руб. (исходная сумма представленного кредита составляла 83 тыс. руб.).

Сумма НДС, уплаченная при приобретении товаров и услуг и подтвержденная необходимыми документами, составила 12,2 тыс. руб.

Определим сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет по итогам месяца. В облагаемый оборот из приведенных не включается лишь сумма, полученная по договору о НИОКР (с финансированием за счет бюджетных источников), так как по данному виду операций имеет место освобождение от уплаты налога. Остальные доходы формируют налоговую базу по данному налогу. В состав облагаемого оборота включаются:

- вся сумма аванса по заключенному договору — 100 тыс. руб.;
- сумма, полученная в виде процентов по предоставленному товарному кредиту сверх установленной ЦБ РФ ставки рефинансирования ( $27 \text{ тыс. руб.} - 83 \text{ тыс. руб.} \cdot 0,1025$ ) = 18,49 тыс. руб.

Итого сумма, полученная предприятием и содержащая НДС, составляет по итогам месяца 118,49 тыс. руб.

В этом случае величина НДС, содержащаяся в этой сумме, определяется умножением облагаемого оборота на расчетную ставку НДС:

$$118,49 \text{ тыс. руб.} \cdot 0,1525 = 18,36 \text{ тыс. руб.}$$

С учетом суммы НДС, подлежащей зачету в размере 12,2 тыс. руб., в бюджет должно быть внесено:

$$18,36 \text{ тыс. руб.} - 12,2 \text{ тыс. руб.} = 6,16 \text{ тыс. руб.}$$

**Отсутствие налогообложения и нулевая ставка.** Выше уже отмечалось, что отдельные категории операций не подлежат обложению НДС, а некоторые облагаются по нулевой ставке. Рассмотрим эти две ситуации.

Кажется, что эти два случая похожи — ни та, ни другая организации не должны платить НДС. Однако на самом деле между этими видами операций весьма существенное отличие.

Так, если операция освобождается (не подлежит) обложению НДС, как, например, медицинские услуги, определенные в

основном перечне услуг, предоставляемых по медицинскому страхованию, то «входящий» НДС относится на издержки (подлежит вычету при определении суммы налога на прибыль организации). Если же продукция (обороты) организации облагается по нулевой налоговой ставке (как, например, экспортируемые товары), то «входящий» НДС подлежит возврату или зачету и не относится на издержки (не принимается к вычету при определении суммы налога на прибыль этой организации).

Чтобы организация получила реальное право на получение возмещения «входящего» НДС при налогообложении по нулевой ставке, необходимо соблюдение ряда требований, указанных в ст. 165 второй части Налогового кодекса РФ. К числу основных требований этого списка относятся, в частности:

- наличие контракта на поставку товара за пределы таможенной территории РФ;
- выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица на счет предприятия-экспортера;
- грузовая таможенная декларация с отметкой таможенного органа о прохождении товарами границы;
- копии транспортных, товаросопроводительных документов и некоторые другие документы и материалы.

**Пример.** Сопоставим два предприятия, одно из которых (А) не является плательщиком НДС (например, оказывающее медицинские услуги населению), а второе (Б) — облагается НДС по нулевой ставке (осуществляет экспорт услуг, например транспортных):

№		А	Б
1	Стоимость элементов материальных затрат без НДС	Не учитывается	55
2	НДС, уплаченный при приобретении материальных затрат	Не учитывается	9,9
3	Полная стоимость элементов материальных затрат	66	66
4	Сумма затрат, принимаемая к вычету при определении дохода (прибыли), подлежащего обложению налогом на прибыль	66	55
5	Цена реализации продукции без НДС	80	80
6	НДС, выставяемый в зачет покупателю (0 %)	нет	0



№		А	Б
7	Сумма, полученная в результате реализации товара (цена +НДС)	80	94,4
8	Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет (п. 6—п. 2)	нет	–9,9

Отметим несколько основных отличий в расчетах по налогу на добавленную стоимость между двумя рассматриваемыми типами организаций, которые просматриваются из приведенного выше примера.

Во-первых, отдельный учет собственно стоимости элементов материальных затрат и НДС в их цене важен только для организации, обороты которой облагаются по нулевой ставке, и не важен для организации, обороты которой не облагаются этим налогом (п. 1—3).

Во-вторых, при налогообложении прибыли (доходов) этих двух организаций учитываются разные суммы материальных затрат. Для первого (медицинские услуги) эта сумма включает уплаченный при приобретении элементов материальных затрат НДС, а для второго (транспортные услуги на экспорт) в затратах учитывается стоимость элементов без НДС.

И наконец, в-третьих, у первого предприятия (А) нет никаких расчетов по НДС с бюджетом, а у второго (Б) эти расчеты сводятся к компенсации ему того НДС, который был им уплачен при приобретении элементов материальных затрат.

**Экономический смысл обложения объемов экспорта НДС по нулевой ставке.** НДС облагается импортируемая продукция (товары), причем данное положение имеет место практически во всех странах, использующих этот налог. Таким образом, при ввозе товаров на таможенную территорию страны они облагаются НДС. Если при этом цена товаров будет содержать еще и НДС страны-экспортера, то такая продукция будет неконкурентоспособна. Именно поэтому каждая страна в целях поддержки конкурентоспособности своей продукции на внешних рынках облагает экспортируемые товары по нулевой ставке. Рассмотрим это на примере.

**Пример.** Предположим, что предприятие экспортирует партию товаров в одну из западноевропейских стран. Стоимость этой партии товара по закупочной цене 3000 тыс. руб., в том числе НДС составляет 540 тыс. руб. Если НДС будет возвращен экспортеру (т.е. для него при реализации на экспорт ставка НДС составит 0 %), то это предприятие сможет заявить таможенную стоимость экспортируемого товара, равную

3000 тыс. руб. – 540 тыс. руб. = 2460 тыс. руб. (или 83,3 тыс. долл.).

Тогда при ввозе данной партии товара на территорию страны-импортера после получения груза с таможи цена составит 95,8 тыс. долл. (допустим, что ставка НДС в этой стране составляет 15 %). Если бы возврата НДС не было предусмотрено, то стоимость этой партии товара после прохождения таможи в стране-импортере составила бы 117 тыс. долл., так как рассчитывалась бы по полной закупочной стоимости (3000 тыс. руб., или 101,7 тыс. долл.).

Необходимость использования нулевой ставки НДС при экспорте отпадает, если страны (или группа стран) заключают соглашение, по которому товары, перемещающиеся между ними в пределах этой группы стран, не облагаются НДС при импорте, если они содержат НДС страны-экспортера. Фактически именно это положение действует во взаимоотношениях между странами СНГ.

Если российские товары экспортируются в эти страны, то НДС взимается по действующим в России ставкам, но отсутствует НДС при пересечении товарами границы в пределах группы стран-участниц таможенного союза.

**Порядок уплаты.** Уплата налога производится по итогам каждого календарного месяца исходя из фактической реализации за истекший период не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим. Для налогоплательщиков, у которых налоговым периодом признается квартал, — не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Если сумма произведенных вычетов окажется больше суммы НДС с реализованных товаров, то сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет в данном налоговом периоде, принимается равной нулю. Оставшаяся сумма превышения вычетов направляется на погашение задолженности по НДС в последующие три налоговых периода, а также на уплату начисленных штрафов, пени, сумм недоимок. Если в течение трех налоговых периодов сумма не была зачтена, она возвращается плательщику по его заявлению в течение двух недель с даты подачи заявления (при нарушении указанного срока начисляются штрафные проценты — 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ на каждый просроченный день).

По товарам и услугам, облагаемым НДС по ставке 0 %, возмещение из бюджета производится по отдельной налоговой декларации в течение трех месяцев с даты ее подачи.

## Глава 2. Налог на прибыль предприятий и организаций

Налог на прибыль предприятий и организаций — один из основных федеральных налогов. На его поступления приходится вторая (после НДС) по величине сумма доходов консолидированного бюджета России.

Спецификой налога на прибыль предприятий является фактически совместная юрисдикция Российской Федерации и ее субъектов в части установления налоговых ставок и налоговых льгот по данному налогу. Так, федеральное законодательство устанавливает перечень налогоплательщиков, определяет объект налогообложения и порядок формирования налоговой базы, устанавливает ставку налога на прибыль, в соответствии с которой суммы этого налога зачисляются в доход федерального бюджета. Федеральное законодательство (закон о федеральном бюджете на соответствующий год) устанавливает и предельную величину налоговой ставки, которая может быть установлена субъектами Федерации.

В свою очередь, субъекты Федерации, во-первых, имеют право устанавливать ставку налога на прибыль, в соответствии с которой этот налог зачисляется в доход бюджета субъекта Федерации. Во-вторых, им предоставлено право устанавливать дополнительные налоговые льготы, которые применяются при расчете налога на прибыль, поступающего в доход бюджета субъекта Федерации.

**Налогоплательщиками** налога на прибыль (доходы) предприятий являются:

– во-первых, предприятия и организации — юридические лица в соответствии с законодательством РФ, т.е. налоговые резиденты в соответствии с тестом инкорпорации (те предприятия и организации, которые зарегистрированы в стране). В эту категорию попадают все предприятия (в том числе с иностранным участием и полностью иностранные, зарегистрированные по законодательству России);

– во-вторых, коммерческие банки и другие кредитные организации, получившие лицензию ЦБ РФ. В эту же категорию налогоплательщиков входят и филиалы иностранных банков-

нерезидентов, получившие лицензию ЦБ РФ на проведение банковских операций в России. Банк внешней торговли также является плательщиком налога на прибыль предприятий. Даже ЦБ РФ и его учреждения являются налогоплательщиками в части прибыли от деятельности, не связанной с регулированием денежного обращения;

– в-третьих, страховые организации, т.е. те юридические лица, которые обладают лицензией на осуществление страховой деятельности на территории РФ.

Одна из существенных модификаций, внесенных первой частью Налогового кодекса РФ в порядок расчетов по большинству российских налогов, в частности по налогу на прибыль, — исключение из числа налогоплательщиков филиалов юридических лиц. Исключение сделано только для филиалов иностранных коммерческих банков, головные организации которых не являются налогоплательщиками по российскому законодательству.

Таким образом, в соответствии с Налоговым кодексом РФ налогоплательщиком является сама организация, а филиалы могут выполнять отдельные функции этой организации и являться ее представителями по взаимодействию, в частности, с региональным и местным бюджетами. В соответствии с данным положением налог на прибыль исчисляет организация и информирует свои филиалы о его сумме, которую необходимо уплатить в региональный и местный бюджеты.

Не являются плательщиками налога на прибыль:

– предприятия любых организационно-правовых форм — по прибыли, полученной от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также произведенной и переработанной на данных предприятиях сельскохозяйственной продукции, за исключением сельскохозяйственных предприятий индустриального типа. Перечень таких предприятий устанавливается законодательными органами субъектов РФ;

– ЦБ РФ и его учреждения — по прибыли, полученной от деятельности, связанной с регулированием денежного обращения;

– организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности;

– организации — по прибыли, полученной от предпринимательской деятельности в области игорного бизнеса. Эта кате-

гория организаций является плательщиком налога на игорный бизнес;

– предприятия, переведенные в соответствии с законодательными актами субъектов РФ на уплату единого налога на вмененный доход.

**Объект налогообложения** — прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибыль — это:

– для российских организаций — полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов;

– для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, — полученные через представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных представительскими расходами;

– для иных иностранных организаций — доходы, полученные от источников в РФ.

Позиции, на которые в соответствии с законодательством необходимо откорректировать величину валовой прибыли для целей налогообложения, рассмотрим более подробно.

**Налоговой базой** признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению. Прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала года.

Если в отчетном (налоговом) периоде получен убыток, в данном периоде налоговая база признается равной нулю. Убытки принимаются в целях налогообложения в особом порядке.

Особенности определения налоговой базы:

– по доходам, полученным от долевого участия в других организациях;

– налогоплательщиками, осуществляющими деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств;

– по доходам участников договора доверительного управления имуществом;

– по доходам, получаемым при передаче имущества в уставный (складочный) капитал (фонд, имущество фонда);

– по доходам, полученным участниками договора простого товарищества;

– при уступке (переуступке) права требования;

– по операциям с ценными бумагами.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу на основе данных налогового учета. **Налоговый учет** — система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым Кодексом РФ.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, порядок ведения налогового учета устанавливается в учетной политике для целей налогообложения.

Подтверждением данных налогового учета являются:

- первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- аналитические регистры налогового учета;
- расчет налоговой базы.

**Налоговым периодом** признается календарный год. Отчетные периоды: первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Отчетные периоды для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи: месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

## **2.1 Основные этапы расчета налога на прибыль предприятий и организаций**

Для удобства изложения выделим несколько этапов в расчете налога на прибыль и рассмотрим основные положения, установленные законодательством, которые регулируют процесс формирования прибыли, подлежащей налогообложению на каждом из этих этапов.

Этап 1. Определение валовой прибыли.

Этап 2. Уплата налогов за счет финансового результата (или валовой прибыли).

Этап 3. Определение налогооблагаемой прибыли. Учет налоговых изъятий.

Этап 4. Определение прибыли, подлежащей налогообложению по федеральной налоговой ставке. Уплата федеральной части налога на прибыль предприятий.

Этап 5. Определение прибыли, подлежащей налогообложению по ставке налога, установленной субъектом РФ, и уплата на-

лога на прибыль, зачисляемого в доход бюджета субъекта Федерации.

Этап 6. Уплата прочих налогов за счет прибыли, остающейся у предприятия после уплаты налога на прибыль.

Этап 8. Распределение прибыли, остающейся после уплаты налога на прибыль, между собственниками и налогообложение в процессе распределения чистой прибыли.

### ***Этап 1. Определение валовой прибыли***

Валовая прибыль складывается из трех основных компонентов:

- прибыли от реализации продукции (товаров, работ, услуг);
- доходов от реализации имущества и прочих активов;
- внереализационных доходов.

Прибыль от реализации продукции (товаров, работ, услуг) определяется исходя из выручки от реализации. Выручка от реализации товаров (продукции, работ, услуг — того, что является предметом основной деятельности предприятий) для расчета валовой прибыли берется без НДС, акцизов, таможенных пошлин, налога с продаж. Эти косвенные налоги не участвуют в формировании прибыли предприятия или организации.

**Прибылью** признается **доход, уменьшенный на** величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с требованиями, изложенными в НК РФ. На рисунке 2 приведена упрощенная схема расчета доходов, участвующих в расчете прибыли.

Таким образом, за исходный пункт для определения реализации и суммы прибыли от нее следует брать цену, указанную в договоре купли-продажи, т.е. ту, по которой фактически была продана продукция, исключив из нее всю совокупность указанных косвенных налогов.

Налоговые органы имеют право, согласно ст. 40 Налогового кодекса РФ, контролировать цены, по которым реализовывалась продукция, всего в четырех случаях: если сделка осуществляется между взаимозависимыми лицами; если продукция или услуги оплачивали по бартеру, т.е. посредством товарообмена; при совершении внешнеторговых сделок; если цена сделки отклоняется более чем на 20 % от уровня цен, который применялся налогоплательщиком по этим товарам (идентичным и однородным).

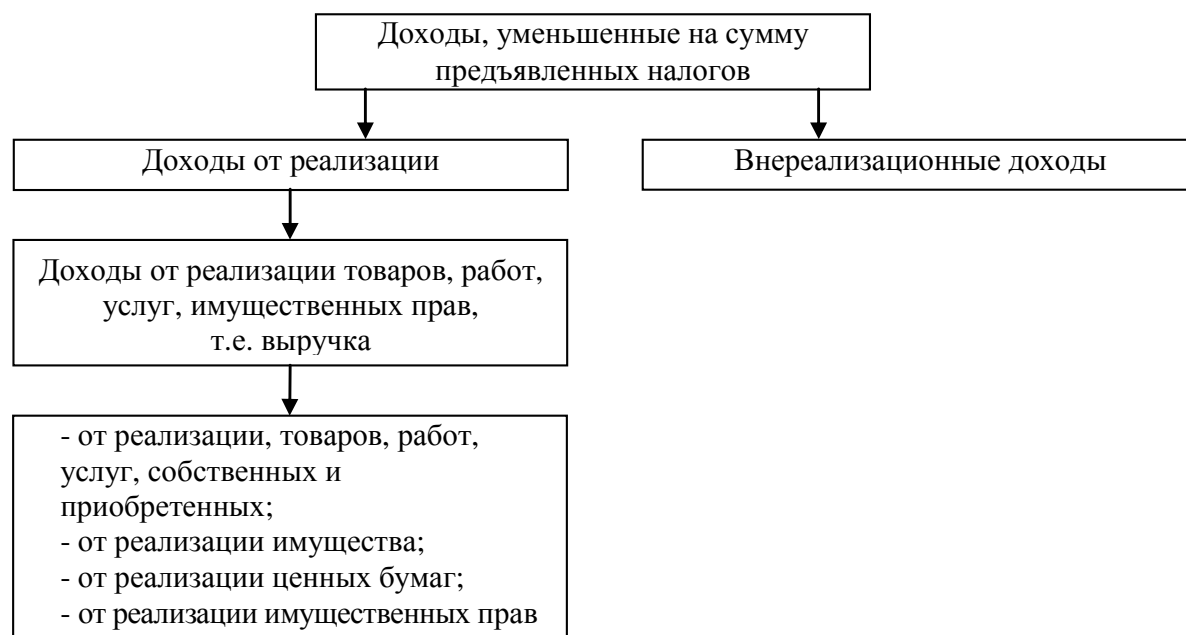


Рис. 2 — Определение доходов организации

Чтобы получить прибыль от реализации, необходимо выручку от реализации уменьшить на сумму затрат, включаемых в себестоимость продукции (или относимых на издержки). После принятия и введения в действие главы второй части Налогового кодекса РФ, регулирующей обложение налогом на прибыль прибыли (доходов) организаций, следует ожидать изменения редакции — речь будет вестись о затратах, не относимых на издержки, а подлежащих вычету при исчислении налога на прибыль. Однако вычеты от изменения их названия изменятся несущественно.

Налогооблагаемым признается доход, уменьшенный на величину расходов. Согласно НК РФ *расходами* признаются *обоснованные* и *документально подтвержденные* затраты (убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под *обоснованными* понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под *документально подтвержденными* понимаются затраты, подтвержденные документами, которые оформлены в соответствии с законодательством, либо в соответствии с обычаями делового оборота иностранного государства, на территории которого произведены расходы, или документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы.



*Расходами* признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Классификация расходов для целей налогообложения приведена в таблице 2.

Таблица 2. Классификация расходов для определения налогооблагаемой прибыли

<b>РАСХОДЫ</b>	
<b>связанные с производством и реализацией (ст. 253 НК РФ)</b>	<b>внереализационные (ст. 265 НК РФ)</b>
1. материальные расходы; 2. расходы на оплату труда; 3. суммы начисленной амортизации; 4. прочие расходы	<ul style="list-style-type: none"> <li>- на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества;</li> <li>- в виде процентов по долговым обязательствам любого вида;</li> <li>- на организацию выпуска собственных ценных бумаг;</li> <li>- связанные с обслуживанием приобретенных ценных бумаг;</li> <li>- в виде отрицательной курсовой разницы;</li> <li>- в виде суммовой разницы;</li> <li>- на формирование резервов по сомнительным долгам;</li> <li>- на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств;</li> <li>- связанные с консервацией и расконсервацией;</li> <li>- судебные расходы и арбитражные сборы;</li> <li>- в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций;</li> <li>- на услуги банков;</li> <li>- на проведение собраний акционеров;</li> <li>- по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок;</li> <li>- в виде премии (скидки), предоставленной продавцом покупателю;</li> <li>- в виде целевых отчислений от лотерей;</li> <li>- другие обоснованные расходы.</li> </ul> <p>К внереализационным расходам приравниваются полученные убытки</p>

Окончание табл. 2

**Расходы, не учитываемые для целей налогообложения (ст. 270 НК РФ)**

- в виде сумм начисленных дивидендов;
- в виде пени, штрафов и иных санкций;
- в виде взноса в уставный (складочный) капитал, в простое товарищество;
- в виде расходов по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества;
- в виде взносов на добровольное страхование и на негосударственное пенсионное обеспечение, кроме учитываемых в составе расходов на оплату труда;
- в виде имущества, переданного комиссионером, агентом, иным поверенным;
- в виде сумм отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги;
- в виде средств, которые переданы по договорам кредита или займа;
- в виде сумм добровольных членских взносов в общественные организации;
- в виде стоимости безвозмездно переданного имущества;
- в виде стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования;
- в виде отрицательной разницы;
- в виде средств, перечисляемых профсоюзным организациям;
- в виде сумм материальной помощи работникам;
- в виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий;
- в виде имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога;
- в виде сумм целевых отчислений;
- в виде представительских расходов в части, превышающей предусмотренные размеры;
- на виды рекламы, сверх установленных предельных норм;
- расходы осуществляющей функции по предоставлению финансовой поддержки на проведение капитального ремонта многоквартирных домов и переселение граждан из аварийного жилищного фонда некоммерческой организации, понесенные в связи с размещением временно свободных денежных средств (пункт введен ФЗ от 01.12.2008 № 225-ФЗ);
- иные расходы, не соответствующие критериям признания расходов.

Если некоторые затраты могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой группе он отнесет такие затраты.

Основные элементы, составляющие издержки организаций и подлежащие вычету при исчислении налога на прибыль: материальные затраты, расходы на оплату труда, амортизация, проценты за пользование кредитными ресурсами, единый социальный налог и ряд налоговых платежей, а также некоторые категории фактических расходов предприятий.

Практически каждый элемент расходов, относимых на издержки, имеет определенную специфику расчета. Основными налогами, относимыми на издержки и подлежащими вычету при формировании налогооблагаемой прибыли, наряду с единым социальным налогом являются также земельный налог, платежи — за пользование природными ресурсами, экологические в пределах установленных нормативов, налоги — на пользователей автотрасс, с владельцев транспортных средств и некоторые другие.

Проценты за кредит включаются в состав издержек только по кредитам, предоставленным коммерческими банками, т.е. организациями, которые имеют соответствующую лицензию ЦБ РФ. Процент за кредит, который может быть вычтен в составе расходов, рассчитывается как ставка рефинансирования ЦБ РФ плюс три процентных пункта.

При этом не подлежат вычету проценты за те кредиты, которые берутся на закупку элементов основных средств, т.е. кредиты на капитальные вложения. Это связано с тем, что, когда основные средства, купленные за счет кредитных ресурсов, принимаются на баланс, они учитываются по полной стоимости, включая уплаченные проценты по кредитам. То есть сумма процентов, которая выплачивается предприятием по кредиту, предоставленному на приобретение элементов основных средств, в конечном итоге будет относиться на издержки в процессе начисления амортизации.

Вторая категория доходов, которая также формирует валовую прибыль, — *доходы от реализации имущества и прочих активов*. В эту группу доходов входят доходы от реализации основных фондов, имущества и иных активов предприятий, в том числе ценных бумаг, которые находятся на балансе организации. Здесь для целей налогообложения учитывается разница между выручкой от реализации активов и их балансовой стоимостью.

По действующему положению организация имеет право при определении прибыли от реализации активов, которая будет учитываться для целей налогообложения, учесть обесценение этих активов в связи с инфляцией корректировкой балансовой стоимости активов (например, стоимости основных фондов) на индекс инфляции. То есть из суммы выручки от реализации активов вычитается балансовая стоимость, умноженная на индекс инфляции. Это положение предоставляет возможность компенсировать инфляционное обесценение балансовой стоимости материальных объектов. Поясним это положение примером.

При определении доходов от реализации ценных бумаг для налогообложения учитываются фактические расходы, т.е. оплата услуг по приобретению этих ценных бумаг и их реализации. В некоторых случаях законодательство позволяет в пределах данной категории (доходов от реализации ценных бумаг) учесть убытки от реализации ценных бумаг. Так, если организация понесла убытки от реализации какой-то категории ценных бумаг и при этом реализовала бумаги, обращающиеся на организованном рынке, в пределах допустимых границ колебания цены и имела положительные доходы от операций с другими ценными бумагами, то на сумму полученного убытка может быть уменьшена сумма доходов.

Третьим источником формирования валовой прибыли являются *внереализационные* доходы. Это большая группа доходов разных видов, которые, с учетом различий в режиме их налогообложения, можно подразделить на две основные группы или категории.

Первая включает дивиденды, т.е. доходы по тем ценным бумагам, которые дают право собственнику на участие в распределении прибыли предприятия. В эту группу попадают как собственно дивиденды по акциям, так и доходы от долевого участия, аналогичные дивидендам от предприятий не с акционерной формой собственности, а, например, долевых или паевых.

Вторая группа внереализационных доходов существенно более многочисленна. Сюда входят:

- проценты по иным ценным бумагам (например, облигациям);
- доходы от сдачи имущества в аренду;
- штрафы, пени и неустойки, полученные предприятием от контрагентов за нарушение условий договоров;

- доходы от совместной деятельности без образования юридического лица;
- прибыль, полученная инвестором при исполнении соглашения о разделе продукции;
- другие доходы от операций, непосредственно не связанных с производством.

В эту же группу доходов включаются также суммы средств, полученные безвозмездно от других предприятий при отсутствии совместной деятельности без образования юридического лица, за исключением следующих случаев:

- если эти средства поступили в уставный фонд предприятия;
- если средства получены в качестве безвозмездной помощи и подтверждены официальным документом;
- если средства распределяются между основным и дочерними предприятиями при условии, что доля основного предприятия составляет в капитале дочерних предприятий более 50 %;
- если средства передаются на развитие производственной и непроизводственной деятельности в пределах одного юридического лица;
- в некоторых иных случаях.

Необходимо обратить внимание на такую составляющую внереализационных доходов, как доходы от совместной деятельности без образования юридического лица. Совместная деятельность без образования юридического лица представляет собой объединение финансовых/материальных и иных средств двух и более юридических (а также, возможно, физических) лиц для какой-либо производственной или коммерческой цели.

Прибыль, полученная в результате совместной деятельности без образования юридического лица, распределяется до налогообложения между участниками совместной деятельности в соответствии с тем, как это оговорено в договоре о совместной деятельности. Поскольку в случае совместной деятельности без образования юридического лица нового юридического лица не образуется, то это новое образование не может являться плательщиком налога на прибыль в соответствии с действующим законодательством. Напомним, что определение налогоплательщика налога на прибыль предприятия связано с фактом регистрации юридического лица.

Именно поэтому прибыль от совместной деятельности распределяется между участниками и подлежит налогообложению в составе валовой прибыли у участников совместной деятельности. Если эти предприятия хотят продолжить совместную деятельность, то они могут вернуть после налогообложения какую-то сумму доходов опять в совместную деятельность. По итогам каждого налогового периода каждый участник совместной деятельности уплачивает налог со всех доходов, включая доходы от совместной деятельности.

В состав средств, полученных предприятием от других предприятий при отсутствии совместной деятельности и учитываемых для целей налогообложения, включаются также финансовая помощь и прямые перечисления средств в спецфонды предприятия. Эти и другие аналогичные доходы увеличивают валовую прибыль предприятия.

Основным исключением из этого правила (налогообложения средств полученной финансовой помощи) для большинства предприятий является случай, когда финансовая помощь оказывается головным предприятием дочернему предприятию. При этом доля собственности головного предприятия в дочернем должна быть не менее 50 %. Только в данном случае суммы полученной от вышестоящей организации финансовой помощи не подпадают под налогообложение.

Таким образом, из трех основных компонентов — прибыли от реализации, доходов от реализации имущества и прочих активов и внереализационных доходов — и формируется валовая прибыль.

### ***Этап 2. Уплата налогов за счет валовой прибыли***

Валовая прибыль предприятия является источником уплаты некоторых налогов. К их числу относятся, в частности, налоги на имущество предприятий; транспортный налог и др.

### ***Этап 3. Определение налогооблагаемой прибыли. Учет налоговых изъятий***

До формирования налогооблагаемой прибыли предприятие (налогоплательщик) имеет право вычесть некоторые категории полученных доходов, которые подлежали включению в состав валовой прибыли, но не подпадают под обложение налогом на

прибыль. Эти вычеты относятся к той категории налоговых льгот, которая называется налоговыми изъятиями.

В первую очередь исключению из валовой прибыли при определении налогооблагаемой прибыли подлежат дивиденды, иные аналогичные доходы, включенные в состав первой категории внереализационных доходов. Исключение этой категории доходов из состава облагаемых доходов связано с тем, что эти доходы облагаются налогом у источника в процессе распределения прибыли того предприятия, которое выплачивает эти дивиденды. Таким образом, дивиденды (и иные аналогичные доходы) поступают предприятию уже за вычетом сумм налога у источника.

Подлежат исключению при формировании налогооблагаемой прибыли и такие категории доходов налогоплательщика, как:

- доходы, полученные налогоплательщиком, в отношении которых предусмотрен иной порядок или иная ставка налогообложения. К числу этих доходов относятся, в частности, доходы от игровой деятельности;

- прибыль от производства и первичной переработки сельскохозяйственной продукции собственного производства, а также от реализации произведенной и переработанной на данном предприятии сельскохозяйственной продукции собственного производства. Это положение не распространяется на прибыль сельскохозяйственных предприятий индустриального типа;

- прибыль, полученная инвестором при исполнении соглашений о разделе продукции;

- доходы в виде имущества, полученного в порядке предварительной оплаты;

- взносы в капитал (фонд) организации;

- доходы в виде имущества по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору;

- кредиты, займы или погашение заимствований;

- имущество, полученное в рамках целевого финансирования;

- суммы списанной и (или) уменьшенной кредиторской задолженности;

- положительная разница, полученная при переоценке ценных бумаг в виде капитальных вложений в форме неотделимых

улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем (в ред. ФЗ от 26.11.2008 № 224-ФЗ) и др.

Для коммерческих банков вычитается также сумма средств, направленных на формирование резервов под обесценение ценных бумаг и на возможные потери по ссудам в порядке, установленном Центральным банком РФ по согласованию с Министерством финансов России.

Если налогоплательщик ведет несколько видов деятельности, которые облагаются по разным ставкам налога на прибыль, то он обязан вести отдельный учет доходов от этих видов деятельности и рассчитывать налогооблагаемую прибыль для каждого вида деятельности, для которого установлена самостоятельная ставка.

Таким образом, в результате уплаты первоочередных налогов и применения налоговых изъятий формируется налогооблагаемая прибыль.

#### ***Этап 4. Определение прибыли, подлежащей налогообложению по федеральной налоговой ставке***

Чтобы определить сумму прибыли, с которой надлежит заплатить налог на прибыль, налогоплательщику предоставлено право осуществить ряд вычетов, которые относятся к такой разновидности налоговых льгот, как налоговые скидки.

В соответствии с действующим законодательством налогоплательщик имеет право уменьшить сумму налогооблагаемой прибыли на величину фактических расходов в течение налогового периода. Рассмотрим некоторые из основных видов возможных вычетов.

*1. Вычет расходов на капитальные вложения.* Следует различать расходы на капитальные вложения производственного назначения и на финансирование жилищного строительства. Вычет расходов на капитальные вложения производственного назначения возможен только для предприятий, функционирующих в сфере материального производства. Расходы на финансирование



жилищного строительства могут быть вычтены всеми без исключения налогоплательщиками.

Здесь действуют следующие ограничения. Вычет расходов на финансирование капитальных вложений проводится при условии полного использования амортизации, начисленной на последнюю отчетную дату. Это означает, что из суммы фактически осуществленных капитальных вложений необходимо вычесть сумму начисленной амортизации и только разность может быть исключена из налогооблагаемой прибыли.

Наличие этого положения в модели предоставления налоговых льгот связано с тем, что амортизация рассматривается как один из двух основных собственных источников финансирования капитальных вложений. Предполагается, что налогоплательщик вначале должен использовать амортизацию и только потом профинансировать недостающую сумму из прибыли. Таким образом, прибыль и амортизация рассматриваются как два взаимосвязанных источника финансирования капитальных вложений. Это положение ведет к тому, что, чем больше у предприятия сумма начисленной амортизации, тем, при прочих равных условиях, на меньшую сумму ему может быть предоставлена льгота по налогу на прибыль (сумма вычета будет меньше).

*2. Вычет расходов на содержание объектов социально-культурной сферы.* Налогоплательщик имеет право вычесть фактически осуществленные расходы на содержание жилого фонда и объектов социально-культурной сферы, которые находятся на его балансе. Положение требует, чтобы эти расходы укладывались в нормативы, установленные местными органами государственной власти. Если эти нормативы не утверждены, то необходимо использовать порядок, действующий для финансирования этих расходов в части жилого фонда и объектов социально-культурной сферы по тем объектам, которые находятся на балансе местных органов власти.

*3. Вычет благотворительных расходов.* Налогоплательщик имеет право вычесть из налогооблагаемой прибыли фактически произведенные расходы на благотворительные цели. Благотворительные расходы включают средства, направленные в экологические и оздоровительные фонды, на восстановление объектов культурного и природного наследия, общественным организаци-

ям инвалидов, учреждениям образования, здравоохранения, социального обеспечения и спорта и другим аналогичным организациям. Общая сумма расходов, которая может быть вычтена при определении прибыли, подлежащей налогообложению, не должна превышать 5 % налогооблагаемой прибыли. Заметим, что величина налогооблагаемой прибыли является результатом расчетов по 3-му этапу схемы.

Благотворительные организации, которые получают средства от предприятий по окончании отчетного года, представляют в налоговый орган по месту своего нахождения отчет о поступивших суммах и их расходовании. В случае использования средств не по назначению в доход федерального бюджета взыскивается сумма в размере полученных и использованных не по назначению средств.

4. *Вычет фактически произведенных расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР).* Налогоплательщики имеют право вычесть при формировании прибыли, подлежащей налогообложению, сумму средств, которая была направлена на проведение НИОКР или перечислена в российские фонды фундаментальных исследований или технологического развития. Здесь также действует определенное ограничение — сумма вычитаемых расходов не должна превышать 10 % налогооблагаемой прибыли.

5. *Вычет, предоставляемый только страховым организациям.* Им предоставлено право вычитать из налогооблагаемой прибыли средства, направленные на пополнение страховых резервов по страхованию жизни в пределах процента, предусмотренного в структуре тарифной ставки, согласованной с Федеральной службой России по надзору за страховой деятельностью.

6. *Вычет — погашение убытков прошлых лет.* Если предприятие по итогам года имеет убыток, то его можно распределить на пять последующих лет равными долями и погасить из прибыли до налогообложения. Предприятие имеет право ежегодно в течение пяти последующих лет вычитать из налогооблагаемой прибыли  $1/5$  суммы убытка. Необходимо обратить внимание на требование равномерного распределения погашения убытков по годам.

Это далеко не полный перечень вычетов, которые могут быть предоставлены налогоплательщику.

Законодательство выделяет категории организаций, прибыль которых не подлежит налогообложению. В число этих организаций входят, в частности, следующие:

– религиозные объединения и предприятия, находящиеся в их собственности;

– общественные организации инвалидов и предприятия, находящиеся в их собственности;

– предприятия, учреждения и организации, в которых инвалиды составляют не менее 50 % общего числа работников, при условии использования не менее половины полученной прибыли на социальные нужды инвалидов;

– предприятия, находящиеся (передислоцированные) в регионах, пострадавших от радиационного загрязнения вследствие чернобыльской и других радиационных катастроф, по полученной от выполнения работ, связанных с ликвидацией последствий радиационных аварий, прибыли. Эта льгота предоставляется по всей прибыли предприятия, если объем работ, связанных с ликвидацией последствий аварии, составляет не менее 50 % всего объема работ предприятия. Если доля этих работ не столь значительна, то льгота предоставляется только на ту часть прибыли, которая получена от работ, связанных с ликвидацией последствий аварии.

Общая сумма налоговых скидок, которая может быть предоставлена налогоплательщику, ограничивается 50 % налогооблагаемой прибыли. Это означает, что прибыль, подлежащая налогообложению, должна быть больше или равна половине налогооблагаемой прибыли.

Таким образом, в результате вычетов с учетом всех установленных законодательством ограничений формируется та величина прибыли, исходя из которой рассчитывается сумма налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет.

В настоящее время установлены следующие ставки налога на прибыль:

1) 9 процентов — по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями;

2) 15 процентов — по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций. При этом

учитываются особенности, предусмотренные статьей 275 Налогового кодекса РФ. Малые предприятия, выплачивая дивиденды своим учредителям, выступают в качестве налоговых агентов, т.е. они обязаны удержать налог на прибыль по приведенным выше ставкам и перечислить его в бюджет;

3) 15 процентов — по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам (кроме ценных бумаг, указанных ниже), условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов;

4) 9 процентов — по доходам в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 года, а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года, и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 года;

5) 0 процентов — по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 года, эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии Ш, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР и внутреннего и внешнего валютного долга Российской Федерации;

6) 20 процентов — все остальные виды доходов. При этом организация уплачивает налог по ставке 20 процентов в два бюджета, и для каждого бюджета установлена своя ставка: 2 процента зачисляется в федеральный бюджет; 18 процентов зачисляется в бюджеты субъектов РФ. Налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, законами субъектов может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков, но не ниже 13,5 %.

Еще раз подчеркнем, что фактические ставки налога на прибыль устанавливаются законодательством субъектов РФ, а федеральное законодательство устанавливает только верхние пределы ставок.

Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

По итогам отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, рассчитанной нарастающим итогом.

В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа:

- в 1 квартале года = авансовый платеж, подлежащий уплате в последнем квартале предыдущего года;
- во 2 квартале года =  $1/3 \times$  авансовый платеж за первый квартал;
- в 3 квартале года =  $1/3 \times$  (авансовый платеж по итогам полугодия – авансовый платеж по итогам первого квартала);
- в 4 квартале года =  $1/3 \times$  (авансовый платеж по итогам девяти месяцев – авансовый платеж по итогам полугодия).

Налогоплательщики имеют право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей, исходя из фактически полученной прибыли, уведомив об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего году перехода.

В этом случае авансовые платежи исчисляются исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

Только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачивают:

- организации, у которых за предыдущие 4 квартала доходы от реализации не превышали в среднем 3 000 000 рублей за каждый квартал;
- бюджетные учреждения;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство;
- некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации;
- участники простых товариществ;
- инвесторы соглашений о разделе продукции;
- выгодоприобретатели по договорам доверительного управления.

Налог по итогам года уплачивается не позднее **28 марта** следующего года.

Авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее 28 дней со дня окончания отчетного периода.

Ежемесячные авансовые платежи уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца.

Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, уплачивают их не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого начисляется налог.

Суммы уплаченных ежемесячных авансовых платежей зачисляются при уплате авансовых платежей по итогам отчетного периода. Авансовые платежи по итогам отчетного периода зачисляются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

***Этап 5. Определение прибыли, подлежащей налогообложению по ставке налога, установленной субъектом РФ, и уплата налога на прибыль, зачисляемого в доход бюджета субъекта Федерации***

Как указывалось, субъекты РФ имеют право устанавливать дополнительные льготы по налогу на прибыль в части, зачисляемой в бюджет субъекта Федерации. Если дополнительные льготы не установлены, то для целей определения налога на прибыль, который зачисляется в доход бюджета субъекта РФ, используется та же самая величина, что и при расчете федеральной части этого налога. Масштабы предоставления льгот субъектам Федерации могут быть сопоставимы с льготами, предоставляемыми федеральным законодательством. Таким образом, ставка налога на прибыль предприятия, установленная законодательством субъекта Федерации, применяется к сумме прибыли, которая определяется с учетом установленных региональным законодательством дополнительных льгот.

***Этап 6. Уплата прочих налогов за счет прибыли, остающейся у предприятия после уплаты налога на прибыль***

Законодательство устанавливает, что часть налогов и платежей уплачивается организациями и предприятиями за счет

прибыли, которая остается после уплаты налога на прибыль. К числу таких налогов и платежей, в частности, относятся:

- некоторые местные налоги;
- налог на операции с ценными бумагами (для организаций, которые не являются инвестиционными фондами);
- экологические платежи, связанные с превышением установленных нормативов выбросов и сбросов;
- штрафные санкции по налогам и сборам и некоторые другие виды платежей.

***Этап 8. Распределение прибыли, остающейся после уплаты налога на прибыль, между собственниками и налогообложение в процессе распределения чистой прибыли***

Распределение прибыли предприятия между собственниками также опосредуется налоговыми платежами. Согласно действующему законодательству доходы в виде дивидендов и от долевого участия в других предприятиях облагаются у источника доходов по ставке 15 % (иногда эту ставку называют ставкой налога у источника доходов). Поступления данного налога в полном объеме зачисляются в доход федерального бюджета. Рассмотрим два примера.

В ходе исчисления налога у источника доходов при выплате дивидендов (или доходов по паям) возможны следующие варианты налогообложения в зависимости от того, кто является получателем дохода:

- если получателем дивидендов является юридическое лицо, зарегистрированное по законодательству РФ, то ставка налога у источника составит 15 %;
- если получателем дивидендов является физическое лицо, то налог будет удерживаться в соответствии с положениями гл. 23 Налогового кодекса РФ, которая определяет налог на доходы физических лиц.

Доходы, полученные предприятием в виде дивидендов, не включаются в облагаемую прибыль, а доходы в виде процентов по ценным бумагам (облигациям) включаются. Таким образом, для налогообложения принципиально важен статус ценной бумаги. Если ценная бумага удостоверяет право на участие в распре-

делении прибыли, т.е. налогоплательщик является собственником другого предприятия, то с этих доходов удерживается налог у источника по ставке 15 %. Если же ценная бумага фактически удостоверяет договор займа (облигация, например), налогоплательщик является не собственником, а кредитором. В этом случае ставка налога может составить 35 % (максимальная ставка налога на прибыль с учетом всех трех составляющих). Дифференциация налоговых ставок фактически демонстрирует различие в степени риска инвестора — по инвестициям в акции риск всегда выше, чем при инвестировании в облигации.

## **2.2 Специфика обложения налогом на прибыль малых предприятий**

Законодательство выдвигает две группы требований, предъявляемых к предприятиям, чтобы их можно было отнести к разряду малых предприятий или субъектов малого предпринимательства.

*Первая группа* требований связана с участием государства, общественных и благотворительных организаций и организаций, которые не являются малыми предприятиями, в капитале этих предприятий.

Под субъектами малого предпринимательства понимаются коммерческие организации, в уставном капитале которых доля участия Российской Федерации, субъектов РФ, общественных и религиозных организаций, благотворительных и иных фондов не превышает 25 %. Одновременно доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, также не должна превышать 25 %. Последнее требование направлено на то, чтобы крупные предприятия были не заинтересованы выводить из своего состава структурные подразделения и делать их самостоятельными предприятиями только для того, чтобы использовать налоговые льготы, которые предоставлены субъектам малого предпринимательства.

*Вторая группа требований* связана с численностью занятых на этих предприятиях. Предельная численность работников на малых предприятиях не должна превышать:



- 100 человек в промышленности, строительстве и на транспорте;
- 60 человек в сельском хозяйстве и в научно-технической сфере;
- 50 человек в оптовой торговле;
- 30 человек в розничной торговле и бытовом обслуживании населения;
- 50 человек в остальных отраслях и видах деятельности.

Средняя численность работников предприятия за отчетный период определяется с учетом всех работников предприятия, в том числе работающих по договорам гражданско-правового характера и по совместительству с учетом реально отработанного времени, а также с учетом численности работников филиалов и других обособленных подразделений.

Для субъектов малого предпринимательства установлены дополнительные льготы по уплате налога на прибыль в виде понижения налоговой ставки при исчислении налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет.

Так, в первые два года работы не уплачивают налог на прибыль малые предприятия, осуществляющие:

- производство и одновременно переработку сельскохозяйственной продукции;
- производство продовольственных товаров, товаров народного потребления, строительных материалов, медицинской техники, лекарственных средств и изделий медицинского назначения;
- строительство объектов жилищных, производственных, социальных.

Эта льгота предоставляется при условии, что выручка от реализации этих видов деятельности превышает 70 % общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг). В 3-й и 4-й годы работы малые предприятия уплачивают налог на прибыль в размере соответственно 25 и 50 % от установленной налоговой ставки, если выручка от реализации от указанных выше видов деятельности составляет свыше 90 % от общей суммы выручки от реализации для малого предприятия.

Эти льготы не могут быть предоставлены малым предприятиям, формирующимся на базе ликвидируемых (реорганизуемых) предприятий и их филиалов и структурных подразделений.

### **2.3 Порядок уплаты налога на прибыль филиалами предприятий**

Филиалы предприятий и организаций (даже имеющие отдельный баланс и текущий или расчетный счет) не являются налогоплательщиками. Вся сумма налога определяется головной организацией исходя из суммы прибыли по сводному балансу с учетом всех ее филиалов. Именно головная организация рассчитывает сумму налога на прибыль, которая подлежит зачислению в бюджет того субъекта Федерации, на территории которого находится филиал, для чего всю сумму облагаемой прибыли в целом по организации распределяют между филиалами пропорционально стоимости фондов и численности занятых в этих филиалах. Сумму налога, зачисляемую в бюджет субъекта Федерации, рассчитывают по ставке налога, установленной субъектом Федерации.

Но при этом не применяются те льготы, которые субъект Федерации устанавливает дополнительно на своей территории. Организация для расчета прибыли по всем своим филиалам использует льготы, установленные федеральным законодательством и законодательством того субъекта Федерации, в котором зарегистрирована головная организация.

### **2.4 Зачет налога на прибыль, уплаченного за рубежом**

При уплате налога на прибыль предприятий, как и при уплате подоходного налога с физических лиц, засчитывается налог, уплаченный организацией (или гражданином) за рубежом. Это принципиально важно для предприятий-резидентов, которые несут в соответствии с российским налоговым законодательством полную налоговую обязанность — уплачивать налог со всей суммы своих доходов независимо от того, в какой именно стране эти доходы были получены.

Суть зачета в том, что налогоплательщик имеет право вычесть из суммы налогового платежа, рассчитанного из всего полученного дохода от всех (в том числе и зарубежных) источников, сумму налогов, уплаченных им при получении доходов за рубежом. Величина, принимаемая к зачету, не должна превышать сумму налога, исчисленную из полученного дохода и льгот и скидок, предоставляемых налогоплательщику по российскому законодательству. Эта операция проводится в несколько этапов.

*Первый этап* представляет собой суммирование всех доходов предприятия из всех источников и расчет суммы налога на прибыль, которая подлежит уплате в бюджет в соответствии с российским законодательством. Здесь применяются соответствующие налоговые льготы и ставки, предусмотренные по закону.

*Второй этап* — пересчет суммы доходов, полученных за рубежом, с которых там был уплачен налог на прибыль, в соответствии с российским законодательством. Для этого из суммы полученных за рубежом доходов вычитают скидки и иные льготы, предусмотренные отечественным законодательством, и к полученному результату применяют российскую налоговую ставку. Таким образом, определяют сумму налога, которая подлежала бы уплате в бюджет, если бы этот доход был получен в России.

*Третий этап* — сравнение сумм налогов на прибыль (доходы), уплаченных за рубежом, с расчетной суммой налога по российскому законодательству. Зачет (т.е. вычет суммы уплаченного ранее налога из начисленного по всем доходам) проводится в размере меньшей из двух величин — фактически уплаченного налога и расчетного налога по российскому законодательству. Это сопоставление не позволяет налогоплательщикам вычитать большие суммы налога чем если бы эти доходы были получены в России.

Если сумма налога, уплаченная за рубежом, меньше суммы налога, причитающейся к уплате в России с этих доходов, то к зачету принимается фактически уплаченная за рубежом сумма. Если же складывается обратная ситуация и налог, уплаченный за рубежом, оказывается больше того, который должен быть уплачен по российским законам, то к зачету принимается только расчетная, а не фактическая величина.

## 2.5 Некоторые особенности налогообложения доходов по государственным ценным бумагам

В настоящее время можно выделить несколько видов доходов предприятия (юридического лица) в связи с приобретением и продажей государственных ценных бумаг.

*Первый вид* таких доходов — официально предусмотренный эмитентом (государством) купонный доход при выпуске облигаций федерального займа с постоянным, с переменным купонным доходом, а также государственного сберегательного займа, с которыми могут работать не только физические, но и юридические лица, и ценных бумаг некоторых других видов.

*Второй вид* доходов по государственным ценным бумагам — доход в виде дисконта, который также фактически предусматривается эмитентом ценных бумаг — государством, возникающий, например, при операциях с ГКО. В этом случае государство размещает такие ценные бумаги с определенным дисконтом, а погашение осуществляется по номиналу. Соответственно официально предусмотренная сумма доходов представляет собой фактически реализованную курсовую разницу (разницу между суммами, полученной в погашение такой ценной бумаги и уплаченной при ее приобретении).

*Третий вид* доходов от операций с ценными бумагами — разность между продажной и покупной ценами ценной бумаги, которая не связана с тем доходом, который выплачивает государство. Этот доход возникает у предприятия в результате его удачных операций на финансовых рынках с конкретным инструментом.

Первый и второй типы доходов из выделенных нами объединяет то, что они представляют собой (прямо или косвенно) доход, выплачиваемый государством. В отношении этих категорий дохода действует налоговая ставка в размере 15 %, т.е. предусмотренная по законодательству о налоге на прибыль предприятий для налогообложения доходов, получаемых собственником-юридическим лицом в результате распределения прибыли предприятия.

Вторую и третью группу доходов объединяет то, что по своему экономическому содержанию они обе представляют собой реализованную курсовую разницу между ценой, по которой ценная бумага была продана (погашена), и ценой, по которой она была приобретена. Тем не менее с учетом налогообложения это

доходы двух принципиально различающихся видов, облагаемые налогом разными способами. Дисконт по той ценной бумаге, которая выпускалась как дисконтная (т.е. государство при выпуске предусматривало доход в виде дисконта), — по ставке 15 %, а реализованный дисконт по той ценной бумаге, по которой государство предусмотрело процентный (купонный) доход, облагается в составе общей суммы валовой прибыли предприятия по максимальной ставке 35 %.

Положения о налогообложении государственных ценных бумаг распространяются не только на ценные бумаги, эмитированные от лица Правительства РФ, но и на ценные бумаги субъектов РФ и органов местного самоуправления. По всем этим ценным бумагам, выпущенным в обращение до 21.01.97, налог на доходы не предусматривается ввиду того, что до указанной даты доходы по государственным ценным бумагам вообще не подлежали налогообложению. Соответственно доход по тем ценным бумагам всех указанных эмитентов, которые были выпущены ранее, не учитывает необходимость уплаты этого налога, поэтому для них сохранено ранее действовавшее положение.

Кроме того, ценные бумаги, выпускаемые органами государственной власти субъектов Федерации и местного самоуправления, подлежат обязательной государственной регистрации в порядке, предусмотренном Минфином. Только в этом случае на доходы по этим ценным бумагам будет распространяться режим налогообложения по государственным ценным бумагам. Если же такая регистрация не была проведена, то налогообложение доходов по ценным бумагам будет осуществляться так же, как и по корпоративным (частным) ценным бумагам.

В соответствии с действующим законодательством не включаются в налогооблагаемую базу по этому налогу проценты, полученные в связи с выкупом (погашением), в том числе новацией, облигаций федеральных займов с постоянным и переменным купонным доходом (ОФЗ). То же положение распространяется на часть дохода в виде разницы между ценой погашения и ценой приобретения государственных краткосрочных облигаций (ГКО). И по ОФЗ, и по ГКО речь идет о ценных бумагах со сроком погашения до 31.12.99, выпущенных в обращение до 17.08.98, при условии реинвестирования полученных средств от их погашения (новации) во вновь выпускаемые государственные ценные бумаги.

### Глава 3. Единый социальный налог

**Единый социальный налог (ЕСН)** предназначен для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение (страхование) и медицинскую помощь. Единый социальный налог (взнос) введен с 2001 г. в Российской Федерации взамен системы страховых взносов в государственные внебюджетные фонды. В число отменяемых взносов входят страховые платежи в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования, Фонды обязательного медицинского страхования (федеральный и территориальные), Фонд занятости населения.

Введение единого социального налога вместо действующей системы страховых платежей в государственные внебюджетные фонды преследует цель сокращения суммарной налоговой нагрузки на предприятия, а также сокращение административных издержек исчисления и уплаты этой категории платежей. Снижение прямых административных издержек возможно вследствие передачи функций по сбору этого налога в систему Министерства по налогам и сборам. Сокращение косвенных издержек будет связано с сокращением объема документов и числа контролирующих и собирающих отчетные документы организаций для каждого налогоплательщика.

Введение в действие единого социального налога (взноса), порядок его исчисления и процедуры уплаты регулируются гл. 24 Налогового кодекса РФ.

*Налогоплательщиками* единого социального налога являются:

- все работодатели, производящие выплаты наемным работникам;
- индивидуальные предприниматели, родовые и семейные общины народов Севера, крестьянские и фермерские хозяйства, адвокаты.

Не считаются налогоплательщиками единого социального налога организации и индивидуальные предприниматели, переведенные в соответствии с действующим законодательством на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, в части доходов от этой деятельности.

Объектом налогообложения для работодателей считаются все выплаты, вознаграждения и иные доходы, начисляемые работникам по всем основаниям. Эти доходы, в частности, включают:

- вознаграждения по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ или оказание услуг;
- выплаты по авторским и лицензионным договорам;
- некоторые иные виды выплат.

Для налогоплательщиков, не являющихся работодателями (индивидуальных предпринимателей, адвокатов и др.), объектом налогообложения являются доходы от предпринимательской деятельности или иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с извлечением этих доходов.

В составе доходов, выплачиваемых работникам и формирующих налогооблагаемую базу, также учитываются:

- доходы, полученные ими в натуральной форме;
- дополнительная выгода от оплаты работодателем приобретаемых для работника и членов его семьи товаров и услуг, в том числе и коммунальных;
- материальная выгода в виде экономии на процентах при получении работником от работодателя заемных средств на льготных условиях;
- материальная выгода, получаемая работником в виде сумм страховых взносов по договорам добровольного страхования, когда страховые взносы вносятся работодателем, и некоторые другие виды материальной выгоды.

Не включаются в состав доходов, подлежащих налогообложению единым социальным налогом:

- государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, субъектов РФ, решениями органов местного самоуправления, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, по уходу за больным ребенком, по безработице, беременности и родам;
- все виды установленных законодательством РФ, субъектов РФ, решениями органов местного самоуправления компенсационных выплат в пределах норм (возмещение вреда, причинен-

ного увечьем, оплата стоимости и выдача натурального довольствия, командировочные расходы и другие виды компенсационных выплат);

- суммы единовременной материальной помощи, оказываемой работодателями работникам в связи со стихийными бедствиями, смертью члена семьи, и некоторые другие виды помощи;

- суммы, уплаченные работодателями из средств, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на доходы организации, за лечение и медицинское обслуживание работников, их супругов, родителей или детей;

- суммы страховых платежей (пенсионных взносов), выплачиваемых организациями по договорам добровольного страхования своих работников, заключенным со страховщиками и негосударственными пенсионными фондами;

- стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемой работникам в соответствии с законодательством РФ бесплатно;

- некоторые другие виды выплат.

Законодательство предоставляет возможность не включать в базу обложения единым социальным налогом доходы, не превышающие 2 тыс. руб. по каждому из следующих оснований:

- суммы материальной помощи, оказываемой своим работникам и работникам, уволившимся из организации в связи с выходом на пенсию по возрасту или по инвалидности;

- суммы возмещения (оплаты) работодателями своим бывшим работникам и членам их семей стоимости медикаментов, назначенных им лечащим врачом.

*Сумма налога* исчисляется и уплачивается отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд. Сумма налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается на сумму начисленных за тот же период страховых взносов (авансовых платежей) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет), сумма которого не может превышать сумму налога (авансового платежа), подлежащую уплате в федеральный бюджет.

По итогам каждого календарного месяца производится расчет ежемесячных авансовых платежей. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащая уплате за отчетный период, оп-



ределяется с учетом ранее уплаченных сумм. Налогоплательщики обязаны вести учет налоговой базы по каждому работнику нарастающим итогом с начала года. При этом не учитываются доходы, которые работник данного предприятия получил от другого работодателя, например доходы от работы по совместительству. Если суммарная величина доходов, полученных работником из нескольких источников, превысит сумму, облагаемую по основной ставке, право на возврат переплаченных сумм не возникает.

От уплаты единого социального налога освобождаются следующие категории:

– организации любых организационно-правовых форм с сумм доходов, не превышающих 100 тыс. руб. в течение налогового периода, начисленных работникам, являющимся инвалидами I, II и III групп;

– следующие категории работодателей с сумм доходов, не превышающих 100 тыс. руб. в налоговом периоде на каждого из работников:

а) общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды составляют не менее 80 %;

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

в) учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, научных и некоторых других целей, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов;

г) некоторые другие.

Индивидуальные налогоплательщики (предприниматели) освобождаются от уплаты единого социального налога с сумм, не превышающих 100 тыс. руб., если они являются инвалидами I, II и III групп.

Налоговый период по единому социальному налогу составляет один год.

Налоговый кодекс РФ устанавливает модель регрессивного налогообложения: по мере роста облагаемой базы ставка соци-

ального налога снижается. В современной российской налоговой системе это единственный в явном виде регрессивный (если не считать отдельных шкал государственной пошлины) налог.

Кодексом установлены отдельные ставки (шкалы) единого налога:

– для налогоплательщиков-работодателей, кроме работодателей-организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых и семейных общин малочисленных народов Севера и крестьянских (фермерских) хозяйств;

– работодателей-организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых и семейных общин малочисленных народов Севера и крестьянских (фермерских) хозяйств;

– налогоплательщиков-индивидуальных предпринимателей;

– адвокатов (до вступления в силу федерального закона, устанавливающего порядок оплаты их труда — за счет средств бюджета), если адвокатами оказываются бесплатные услуги физическим лицам.

Ставки единого социального налога, установленные Кодексом, приведены в таблице 3.

Таблица 3 — Ставки единого социального налога

Для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам					
Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования (ФСС) Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного мед. страхования	
До 280 000 рублей	20 %	3,2 %	0,8 %	2 %	26,0 %
От 280 001 рубля до 600 000 рублей	56 000 рублей + 7,9 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	8960 рублей + 1,1 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	2240 рублей + 0,5 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	5600 рублей + 0,5 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	72 800 рублей + 10,0 % с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 рублей	81 280 рублей + 2,0 % с суммы, превышающей 600 000 руб.	12 480 рублей	3840 рублей	7200 рублей	104 800 рублей + 2,0 % с суммы, превышающей 600 000 руб.

Окончание табл. 3

Для индивидуальных предпринимателей (по доходам от предпринимательской деятельности)					
До 280 000 рублей	7,3 %	–	0,8 %	1,9 %	10,0 %
От 280 001 рубля до 600 000 рублей	20 440 рублей + 2,7 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	–	2240 рублей + 0,5 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	5320 рублей + 0,4 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	28 000 рублей + 3,6 % с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 рублей	29 080 рублей + 2,0 % с суммы, превышающей 600 000 руб.	–	3840 рублей	6600 рублей	39 520 рублей + 2,0 % с суммы, превышающей 600 000 руб.

Применение регрессивной шкалы ставок ЕСН преследует цель выведения из «тени» части заработной платы налогоплательщиков, так как с увеличением начислений в пользу работников снижается размер отчислений ЕСН, а установление определенных условий ее применения направлено на то, чтобы высокая зарплата в организации выплачивалась всем работникам, а не определенной группе лиц либо только руководящему составу.

Регрессивные ставки применяются работодателями при условии, что в предыдущем налоговом периоде величина налоговой базы в среднем на одного наемного работника превышала 50 000 руб.

Если налогоплательщик осуществляет деятельность в течение менее одного налогового периода, но не менее трех месяцев, то для расчета величины налоговой базы в среднем на одного работника накопленная за последний квартал величина такой налоговой базы умножается на четыре.

При расчете величины налоговой базы, позволяющей принимать регрессивные ставки налогообложения, в среднем на одного работника в 50 000 рублей, в организациях не учитываются:

- 10 % работников, имеющих наибольшие по размеру доходы, если численность работников свыше 30 человек;
- 30 % работников, имеющих наибольшие по размеру доходы, если численность работников до 30 человек (включительно).

Если налогоплательщики не соответствуют данному критерию, то они уплачивают ЕСН по максимальным ставкам, незави-

симо от фактической величины налоговой базы на каждого конкретного работника.

Вновь созданные организации-налогоплательщики в течение первого налогового периода уплачивают единый социальный налог по максимальным ставкам.

Если на момент уплаты налога за истекший месяц накопленная с начала года величина налоговой базы в среднем на одного работника становится менее суммы, равной 4200 рублям, умноженной на количество месяцев, истекших в текущем налоговом периоде, то налогоплательщик уплачивает ЕСН по максимальным ставкам, независимо от фактической величины налоговой базы на каждого отдельного работника.

Для организаций, имеющих обособленные подразделения, исполняющие обязанности организаций по уплате налога и представлению отчетности по налогу по месту своего нахождения, и работников, которые в течение отчетного периода переходили из одного такого обособленного подразделения организации в другое, необходимо учитывать следующие основные элементы расчета единого социального налога:

- учет налогооблагаемой базы по каждому работнику в отдельности нарастающим итогом с начала года;
- исчисление единого налога с суммы облагаемого дохода по регрессивной ставке также нарастающим итогом;
- уплата в бюджет суммы налога, определяемой как разность между начисленным с начала года налогом и суммой налога, уплаченной в предшествующие месяцы года.

Налоговым периодом по ЕСН является календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Налоговая база плательщиков ЕСН определяется в соответствии со ст. 237 НК РФ.

Налоговая база работодателей, осуществляющих прием на работу по трудовому договору или выплачивающих вознаграждения по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), а также по авторским и лицензионным договорам, определяется как:

$$H_6 = S_d + BB - B_0,$$

где  $S_d$  — сумма доходов, начисленная по всем основаниям в пользу работников за налоговый период;

БВ — материальная помощь и иные безвозмездные выплаты в пользу лиц, с которыми плательщик не связан трудовым и приравненным к нему договором;

$V_0$  — выплаты, освобождаемые от налога на основании ст. 238 НК РФ.

Налоговым периодом согласно ст. 240 НК РФ признается календарный год.

Индивидуальные предприниматели, не являющиеся работодателями, уплачивают авансовые платежи по ЕСН на основании налоговых уведомлений в следующие сроки:

за январь-июнь — до 15 июля —  $\frac{1}{2}$  годовой суммы авансовых платежей;

– за июль-сентябрь — до 15 октября —  $\frac{1}{4}$  годовой суммы авансовых платежей;

– за октябрь-декабрь — до 15 января следующего года —  $\frac{1}{4}$  годовой суммы авансовых платежей.

Иные вопросы, связанные с ЕСН, следует изучать непосредственно по тексту Налогового Кодекса и соответствующих законодательных актов.

## Глава 4. Налог на доходы физических лиц

Сегодня подоходный налог с физических лиц — один из основных налогов, формирующих российскую налоговую систему: доля подоходного налога в доходах консолидированного бюджета составляет около 9 %, более значительными источниками поступлений были только НДС и налог на прибыль предприятий и организаций.

*Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц являются:*

- физические лица, признаваемые налоговыми резидентами РФ;
- физические лица, которые не являются налоговыми резидентами РФ, но получают доходы из источников, расположенных в России.

Физическими лицами, согласно Налоговому кодексу РФ, считают граждан как Российской Федерации, так и других государств и лиц без гражданства. Налоговыми резидентами РФ признаются физические лица, которые находились на территории страны не менее 183 дней в календарном году. Это означает, что если гражданин Российской Федерации в течение календарного года провел шесть с лишним месяцев за рубежом (выехал на работу, учебу, лечение, например), то он не рассматривается в течение этого года как налоговый резидент России. Если же, напротив, гражданин другой страны провел на территории России более шести месяцев (более 183 дней), то он может рассматриваться как налоговый резидент РФ (исключение составляют, например, сотрудники иностранных дипломатических миссий и представительств).

Выделение этих двух категорий налогоплательщиков важно, поскольку они имеют разные пределы налоговой обязанности в Российской Федерации. Как отмечалось, налоговые резиденты РФ несут полную налоговую обязанность, т.е. должны платить налог на доходы со всех полученных ими доходов как с территории России, так и из-за рубежа. Налогоплательщики, которые не являются налоговыми резидентами России, несут ограниченную налоговую обязанность и должны уплачивать налог только с доходов, полученных на территории России.

Налоговый кодекс РФ также выделяет категории физических лиц, которые не являются налогоплательщиками. Это дипломатический и обслуживающий персонал дипломатических представительств иностранных государств, члены семей дипломатического и административно-технического персонала представительств, если эти лица не являются гражданами России. Данное положение действует только в отношении сотрудников представительств тех государств, законодательство которых предполагает аналогичную льготу в отношении сотрудников российских представительств, либо если такое положение закреплено в двустороннем договоре. Не облагаются также налогом на доходы физических лиц сотрудники международных организаций в соответствии с уставами этих организаций.

Для удобства представления и описания всей модели подоходного налогообложения можно с определенной долей условности выделить два относительно независимых блока налогообложения доходов физических лиц:

*первый* включает все элементы, связанные с налогообложением доходов по основной налоговой ставке 13 %;

*второй* — элементы, которые связаны с налогообложением доходов по иным ставкам (30 и 35 %).

Разница между этими двумя блоками заключается не только в той налоговой ставке, которая применяется к тем или иным доходам, но и в возможности использовать предоставленные законом вычеты. Такая возможность существует только в рамках первого блока, при исчислении налога с доходов, которые облагаются по ставке 13 %. При исчислении налога с доходов, которые облагаются по иным налоговым ставкам, вычеты не применяются.

Начнем с рассмотрения первого блока вопросов. Здесь для удобства изложения могут быть выделены следующие этапы в процессе определения суммы налога на доходы физических лиц, подлежащей уплате в бюджет.

*Этап первый:* определение статуса налогоплательщика: является ли он резидентом или нерезидентом.

*Этап второй:* определение видов доходов физического лица, включаемых в его годовой облагаемый доход. На этом этапе необходимо рассмотреть все виды доходов, которые были полу-

чены в течение налогового периода, и выделить из них те, которые должны быть включены в годовой облагаемый доход.

*Этап третий:* из суммы полученных доходов, которые подлежат включению в годовой облагаемый доход, делаются установленные законодательством вычеты (стандартные, социальные, имущественные и профессиональные).

*Этап четвертый:* к полученному результату — годовому облагаемому доходу применяется действующая основная ставка налогообложения.

Рассмотрим некоторые основные положения налога на доходы физических лиц в соответствии с выделенными нами этапами согласно гл. 23 Налогового кодекса РФ.

Определение видов доходов, включаемых в облагаемый доход.

Для целей налогообложения принципиально важно, получены ли доходы от источников за пределами России или же в Российской Федерации.

К доходам от источников в Российской Федерации относятся такие виды доходов, как:

- дивиденды и проценты, выплачиваемые российской организацией или иностранной организацией в связи с ее деятельностью в России;
- страховые выплаты при наступлении страхового случая, выплачиваемые российской организацией или иностранной организацией в связи с ее деятельностью в России;
- доходы от реализации недвижимого имущества, акций, и иных ценных бумаг и некоторых других видов имущества, находящегося на территории России;
- вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, работы, оказанные услуги;
- пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты;
- иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности на территории РФ.

Аналогично предшествующему перечню к доходам от источников за пределами России относятся дивиденды, проценты, страховые выплаты, доходы от продажи разных видов собственности, вознаграждения за выполнение трудовых обязанностей, пенсии, пособия, стипендии и некоторые другие виды доходов, выплачиваемые иностранными организациями, не связанными с



деятельностью в Российской Федерации, и в связи с законодательством иностранных государств.

Специфическую ситуацию формируют вознаграждения директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органов управления компаний. Если компания является налоговым резидентом РФ, то вознаграждения ее директоров рассматриваются как доходы из источников в России независимо от того, выплачиваются ли они фактически в России и где именно осуществляется деятельность данного человека — в России или за рубежом. Соответственно, если эта категория доходов выплачивается директору иностранной компании, то они рассматриваются как доходы из источников вне Российской Федерации независимо от того, где фактически осуществлялись управленческие обязанности.

Разграничение двух указанных категорий доходов (от источников в России и от источников вне ее) определяет варианты объектов налогообложения для двух указанных категорий налогоплательщиков.

Объектом налогообложения признается доход, полученный от источников как в России, так и вне ее, для физических лиц — налоговых резидентов России.

Объектом налогообложения признается только доход, полученный от источников в России, для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ.

**База налога на доходы** физических лиц определяется как сумма всех доходов налогоплательщика, полученных им как в денежной, так и в натуральной форме в виде материальной выгоды, а также доходов, право на распоряжение которыми возникло у налогоплательщика в рамках налогового периода. Налоговая база определяется отдельно по каждой категории доходов, для которой установлена самостоятельная налоговая ставка.

Налоговая база при получении доходов в натуральной форме (например, натуральная оплата труда, получение имущественных прав в качестве платы за какую-то работу и т.д.) определяется исходя из рыночных цен с включением в них соответствующих косвенных налогов (НДС, акцизов, налога с продаж и др.).

Основные виды доходов, которые могут быть получены гражданином в натуральной форме: питание на предприятиях,

оплата коммунальных услуг за счет предприятия, оплата юридическими лицами разного рода абонементов, подписок, книг и т.д.

Доходом в виде материальной выгоды считается экономия, которую налогоплательщик получает, если берет ссуду (кредит) под относительно пониженную процентную ставку, приобретает товары (работы, услуги) у взаимозависимых лиц по пониженным ценам, а также выгода, которую он получает от приобретения ценных бумаг.

При определении облагаемой базы учитывается сумма материальной выгоды, которую получил человек от пользования заемными средствами по пониженной процентной ставке. Эта сумма определяется как разность между величиной процента, рассчитанной из 3/4 действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ, и ставкой процента из условий договора. Если кредит был оформлен в иностранной валюте, то в качестве критерия используются 9 % годовых.

Выгода, полученная налогоплательщиком в процессе приобретения ценных бумаг, определяется как разность между рыночной стоимостью ценных бумаг и теми расходами, которые понес налогоплательщик при приобретении этих бумаг.

По налогу на доходы физических лиц налоговым периодом является год. Соответственно все месячные платежи подоходного налога рассматриваются как авансовые.

Налоговый кодекс РФ (гл. 23), как и действовавший ранее Закон РФ «О подоходном налоге с физических лиц», содержит перечень тех видов доходов, которые не включаются в годовой облагаемый доход. Этот список является исчерпывающим, и когда возникает вопрос о порядке обложения какого-либо дохода, а отмеченной разновидности дохода нет в приведенном в Законе перечне, это означает, что данный вид дохода включается в облагаемый доход для физических лиц.

Основные виды доходов, не подлежащие налогообложению.

1. *Государственные пособия*, включая пособия по безработице, по беременности и родам. Исключение составляют пособия по временной нетрудоспособности, включая пособие по уходу за больным ребенком, которые включаются в годовой облагаемый доход наравне с заработной платой.

2. *Государственные пенсии*, получаемые гражданами в соответствии с российским пенсионным законодательством, а также пенсии из частных (негосударственных) пенсионных фондов в том случае, если пенсии из этих пенсионных фондов укладываются в рамки действующего пенсионного законодательства. Критерием здесь является возраст человека, получающего пенсию из негосударственного пенсионного фонда, т.е. наступление пенсионных оснований по действующему пенсионному законодательству. Фактически это означает, что если в соответствии с договором пенсионного страхования пенсию из негосударственного пенсионного фонда получает мужчина в возрасте 59 лет, то эта пенсия подлежит обложению налогом. Если же возраст получателя-мужчины 60 лет, то его пенсия из фонда налогом на доходы физических лиц не облагается.

3. *Компенсационные выплаты*, предоставляемые гражданам в рамках действующего российского законодательства, на основании решений органов власти субъектов РФ и органов местного самоуправления в пределах установленных нормативов. К таким компенсационным выплатам относятся, в частности, возмещение вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, командировочные расходы и многие другие. При компенсации понесенных расходов в связи с командировкой суммы, выплачиваемые в пределах установленных норм, не включаются в облагаемый доход.

4. *Алименты*, получаемые гражданами. Фактически эти суммы облагаются подоходным налогом в составе заработной платы или иных доходов у человека, который эти алименты выплачивает.

5. *Суммы, полученные налогоплательщиком в виде грантов* (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки, образования, культуры и искусства в Российской Федерации международными или иностранными организациями, указанными в специально утверждаемом Правительством РФ перечне.

6. *Суммы единовременной материальной помощи*, предоставляемой в связи с разного рода стихийными бедствиями или другими чрезвычайными обстоятельствами на основании решений органов законодательной и (или) исполнительной власти, а

также представительных органов местного самоуправления или иностранными государствами и специальными фондами.

Не облагается подоходным налогом *материальная помощь*, оказываемая работодателем членам семьи или сотруднику в связи со смертью какого-либо члена семьи. Материальная помощь, которая оказывается налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов, не облагается подоходным налогом независимо от источника ее выплаты.

Все эти виды материальной помощи не включаются в базу обложения независимо от суммы, в которой это будет осуществлено.

7. *Суммы, уплачиваемые работодателем за счет прибыли (дохода) после уплаты налога на прибыль (доход) за лечение и медицинское обслуживание его работников и членов их семей при условии наличия у медицинских учреждений соответствующих лицензий.*

8. *Стипендии учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, адъюнктов или докторантов учреждений высшего профессионального образования, научно-исследовательских учреждений и др., выплачиваемые этими учреждениями, благотворительными фондами, а также стипендии, утверждаемые Президентом РФ, органами законодательной или исполнительной власти субъектов РФ.*

Если же стипендия выплачивается студенту за счет средств какого-то юридического лица, направившего его на обучение, то в этом случае стипендия будет включаться в его облагаемый доход и подлежит налогообложению.

9. *Доходы налогоплательщиков от продажи выращенных в личном подсобном хозяйстве на территории РФ скота, кроликов, диких животных и птиц, продукции животноводства, растениеводства и пчеловодства как в натуральном, так и в переработанном виде.*

10. *Доходы членов крестьянских (фермерских) хозяйств, полученные в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции в течение пяти лет с года регистрации хозяйства.*

11. *Доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования и дарения, не включаются в облагаемый доход. Эта категория доходов формирует*

базу обложения другим налогом — с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения.

12. *Призы в денежной и натуральной формах*, полученные спортсменами за призовые места на спортивных соревнованиях (Олимпийских играх, чемпионатах и кубках мира и Европы, чемпионатах, первенствах и кубках РФ) от официальных организаторов этих соревнований.

13. *Проценты, получаемые налогоплательщиком по вкладам в банках*, расположенных на территории РФ. При этом те суммы процентов по вкладам в рублях, которые не превышают сумму, рассчитанную исходя из 3/4 ставки рефинансирования ЦБ РФ, не подлежат налогообложению вообще.

Аналогичное положение действует и в отношении вкладов в валюте. Здесь процентная ставка, в пределах которой суммы процентов не подлежат налогообложению, составляет 9 %.

Если же фактические суммы процентов, полученные налогоплательщиком, превышают величину, рассчитанную с учетом определенных выше ограничений, то суммы превышения облагаются по более высокой ставке, чем базовая (35 %).

14. *Доходы налогоплательщика, не превышающие 2 тыс. руб.* по каждому из списка оснований. Приведем лишь некоторые позиции из этого списка:

- стоимость подарков, полученных налогоплательщиком от организаций и предпринимателей и не подлежащих обложению налогом на наследование и дарение;
- суммы материальной помощи, оказываемой работодателем своим работникам;
- возмещение (оплата) работодателями своим работникам и своим бывшим работникам стоимости приобретенных медикаментов, назначенных им лечащим врачом.

15. *Доходы солдат, матросов, сержантов и старшин срочной воинской службы* в виде денежного довольствия, суточных и иных сумм, получаемых по месту службы.

16. *Суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями*, а также из средств избирательных фондов кандидатов на должность Президента РФ, в депутаты Государственной Думы, в депутаты законодательного (представительного) органа субъекта РФ и в органы местного самоуправления.

Существуют и иные виды доходов, которые не включаются в годовой облагаемый доход налогоплательщиков.

Специфический порядок действует в отношении различных видов доходов, полученных налогоплательщиками в виде страховых выплат по разным договорам страхования.

Не подлежат обложению налогом суммы страховых выплат, если эти выплаты были получены в связи с наступлением страхового случая по договорам:

- обязательного страхования в соответствии с действующим законодательством;
- добровольного долгосрочного страхования жизни и в возмещение вреда жизни, здоровью и медицинских расходов страхователей или застрахованных;
- добровольного пенсионного страхования, если выплаты осуществляются при наступлении пенсионных оснований по действующему пенсионному законодательству.

Если договоры добровольного страхования жизни были заключены на срок менее пяти лет, то полученные суммы страховых выплат не учитываются в составе доходов, если суммы страховых выплат не превышают внесенных физическими лицами, увеличенными страховщиками на сумму, рассчитанную по действующей ставке рефинансирования ЦБ РФ. Если фактические выплаты превышают расчетную величину, то разница не включается в облагаемый доход, а подлежит обложению по более высокой ставке (35 %) у источника доходов.

В случае досрочного расторжения договора добровольного долгосрочного страхования жизни до истечения пятилетнего срока его действия и возврата физическим лицам денежной суммы превышение этой суммы над суммами, внесенными физическим лицом, учитывается для налогообложения у источника доходов.

#### ***Установленные законодательством вычеты***

В настоящее время законодательство допускает следующие налоговые вычеты:

- стандартные;
- социальные;
- имущественные;
- профессиональные.

Введение этих вычетов не является чем-то абсолютно новым для российской налоговой системы. Большинство из них в той или иной форме использовались и в предшествующей модели подоходного налога с физических лиц. Новшество составляют введение социальных вычетов (большинство из которых в старой модели отсутствовало) и новая редакция и терминология, позволяющая более точно и корректно определить суть данных положений.

Стандартные налоговые вычеты представляют собой категорию вычетов, применяемую ко всем без исключения налогоплательщикам независимо от их социального и профессионального статуса или осуществленных ими расходов. В рамках действовавшего ранее Закона о подоходном налоге с физических лиц аналогичная норма называлась «вычет не облагаемого налогом минимума доходов». Термин «стандартные вычеты» более широко применяется в мировой налоговой практике. Вероятно, поэтому отечественный законодатель перешел к его использованию в Налоговом кодексе.

В Налоговом кодексе РФ (аналогично действовавшему ранее Закону о подоходном налоге с физических лиц) выделяется четыре категории стандартных вычетов в зависимости от статуса налогоплательщика.

*Первая категория* — стандартный вычет 3 тыс. руб. за каждый месяц налогового периода. Этот вычет распространяется на следующие категории налогоплательщиков:

- лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий этой катастрофы;

- лиц, получивших инвалидность вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, принимавших участие в ликвидации последствий катастрофы в пределах зоны отчуждения;

- бывших военнослужащих и военнообязанных, призванных на специальные сборы и привлеченных для выполнения работ по ликвидации последствий Чернобыльской катастрофы;

- бывших военнослужащих и военнообязанных, призванных на военные сборы и принимавших участие в 1988—1990 гг. в работах по объекту «Укрытие»;

- ставших инвалидами, получившими или перенесшими лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Течу;

- лиц, непосредственно участвовавших в испытаниях ядерного оружия в атмосфере и боевых радиоактивных веществ, учениях с применением такого оружия до 31 января 1961 г.;

- инвалидов Великой Отечественной войны;

- 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;

- граждан, относящихся к другим категориям, пострадавших от ядерных катастроф и аварий.

*Вторая категория* — стандартный вычет в размере 500 руб. за каждый месяц налогового периода — распространяется на следующие категории налогоплательщиков:

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

- лиц вольнонаемного состава Советской Армии и Военно-Морского Флота и других родов войск, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны;

- лиц, находившихся в Ленинграде в период блокады;

- бывших узников (в том числе несовершеннолетних) концлагерей;

- инвалидов с детства, а также I и II групп;

- группы лиц, перенесших заболевания, связанные с радиационной нагрузкой;

- ряд других категорий.

*Третья категория стандартных вычетов* — вычет в размере 400 руб. за каждый месяц налогового периода — распространяется на все иные категории налогоплательщиков (кроме названных выше). Этот вычет действует в течение года до того месяца, с которого сумма дохода налогоплательщика, исчисленная нарастающим итогом, не будет превышать 40 000 руб. Начиная со следующего месяца налоговый вычет не применяется.

*Четвертая категория стандартных вычетов* — вычет на детей, предоставляемый в сумме 1000 руб. (с 01.01.2009 г.) за каж-



дый месяц налогового периода на каждого ребенка тем налогоплательщикам, на обеспечении которых находится ребенок: родителям или супругам родителей, опекунам или попечителям. Вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысил *280 000 руб.* (в ред. ФЗ от 22.07.2008 № 121-ФЗ).

Вычет производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет и 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. Вдовам (вдовцам) и одиноким родителям этот вычет предоставляется в двойном размере.

Установление предельных величин доходов, начиная с которых не применяются стандартные вычеты 4-го и 5-го типов, связано с тем, что для высокодоходных категорий населения (к которым налоговое законодательство относит налогоплательщиков с доходами, превышающими 20 тыс. руб.) указанные вычеты крайне незначительны и не сказываются существенно на объеме располагаемого дохода.

Первые два из приведенных выше категорий стандартных вычетов являются альтернативными. Это означает, что если налогоплательщик имеет право на стандартный вычет по нескольким из этих позиций, то применяется из них лишь один — наибольший.

Третий из приведенных категорий стандартных вычетов предоставляется всем категориям налогоплательщиков (вплоть до получения ими суммарных доходов свыше 40 000 руб.). Это означает, что все налогоплательщики, получившие стандартные вычеты по первой и второй категории, получают и стандартный вычет по третьей категории до того месяца, с которого их доход начинает превышать 40 000 руб.

Все стандартные вычеты могут предоставляться налогоплательщику любым из его работодателей, выплачивающих ему доход, на основании его письменного заявления.

Социальные налоговые вычеты позволяют вычитать при формировании облагаемого дохода фактически произведенные расходы социального назначения.

Законодательство предусматривает вычеты социальных расходов всего трех типов:

- благотворительных расходов;
- на образование;
- на медицинское обслуживание.

Вычет на благотворительные расходы, в соответствии с гл. 23 Налогового кодекса РФ, может быть предоставлен на сумму фактически перечисленных сумм на благотворительные цели в виде денежной помощи. Получателями этих сумм могут быть:

- во-первых, организации науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемые за счет средств бюджета;
- во-вторых, физкультурно-спортивные организации, а также образовательные и дошкольные учреждения, получающие средства на нужды физического воспитания и содержание спортивных команд.

При этом общая сумма благотворительных расходов, которая может быть вычтена в виде данной льготы, не должна превышать 25 % суммы дохода налогоплательщика, полученного в налоговом периоде.

*Вычет расходов на образование* предоставляется тем категориям налогоплательщиков, которые в течение налогового периода оплачивали свое обучение или обучение своих детей в образовательных учреждениях. В этом случае из суммы подлежащего налогообложению дохода налогоплательщик имеет право вычесть суммы, фактически им уплаченные, но не более 50 000 руб. (пп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ):

- за свое обучение в образовательных учреждениях;
- за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях, на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей.

Этот вычет может быть предоставлен только в том случае, если образовательное учреждение обладает соответствующей лицензией, которая подтверждает его статус и право вести соответствующую образовательную деятельность. При этом необходимо представить документы, подтверждающие фактически произведенные расходы налогоплательщика.

Третья категория социальных вычетов представляет собой вычет *расходов налогоплательщика на лечение* его и членов его семьи. Этот вычет предоставляется на сумму (пп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ):

- фактически уплаченных медицинскому учреждению средств за предоставленные налогоплательщику медицинские услуги;
- средств, уплаченных налогоплательщиком за медицинские услуги, предоставленные его супруге (супругу), родителям и детям (в возрасте до 18 лет);
- стоимости медикаментов, назначенных лечащим врачом, приобретаемых налогоплательщиком за счет собственных средств.

Предельные размеры социального вычета по расходам на лечение	
120 000 руб.	с 2009 г.
100 000 руб.	с 2007 г. до 2009 г.
50 000 руб.	с 2007 г. до 2008 г.
38 000 руб.	с 2003 г. до 2007 г.
25 000 руб.	с 2001 г. до 2003 г.

В отношении использования данной льготы выдвигается требование, чтобы медицинские услуги оказывались медицинскими учреждениями, обладающими соответствующей лицензией, и имелись документы, подтверждающие фактически произведенные расходы.

В тех случаях, когда оплата лечения производится за счет средств работодателя налогоплательщика, налогоплательщик сам не может претендовать на получение этой льготы.

*Вычет на основе пенсионных взносов.* Сумма, уплаченная налогоплательщиком в налоговом периоде дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии в соответствии с ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений» — в размере фактически произведенных расходов с учетом ограничения — общая сумма вычета не превышает 120 000 руб.

*Имущественные налоговые вычеты* представляют собой вычет сумм доходов или понесенных расходов, связанных с продажей или приобретением отдельных объектов имущества (п. 1 ст. 220 НК РФ).

Законодательство предусматривает имущественные вычеты суммы:

- продажи имущества;
- приобретения (либо нового строительства) жилья.

Размер вычета различается в зависимости от срока, в течение которого имущество находилось в собственности налогоплательщика. К имуществу жилого назначения и земельным участкам, при продаже которых предоставляется вычет до 1 000 000 руб., относятся жилые дома, квартиры, комнаты, включая приватизированные жилые помещения, дачи, садовые домики или земельные участки, а также доли в указанном имуществе. Иное имущество, предельный размер вычета по которому составляет 125 000 руб., — это любое имущество, которое не относится к категории жилой недвижимости.

Если налогоплательщик в течение года продал несколько объектов имущества, Налоговый кодекс РФ (как и действовавший ранее Закон о подоходном налоге с физических лиц) предоставляет ему право выбора имущественного вычета или фактически произведенных расходов на приобретение имущества (квартиры, дома и т.д. или иных видов имущества). Налогоплательщик определяет, что для него более предпочтительно: установленные ограничения или фактически произведенные расходы. Все имущественные вычеты предоставляются налогоплательщикам на основании их письменного заявления при подаче налоговой декларации.

Имущественным вычетом не вправе воспользоваться индивидуальные предприниматели, если они осуществляют продажу имущества в рамках своей предпринимательской деятельности (абз. 4 пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ).

Четвертая категория налоговых вычетов — *это профессиональные вычеты*, предоставляемые налогоплательщикам в связи с их расходами по извлечению доходов в рамках профессиональной деятельности.

Законодательство выделяет всего три группы налогоплательщиков, имеющих право на профессиональные вычеты:

– физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица;

– налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера;

– налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства.

В данном случае могут быть приняты к вычету фактически документально подтвержденные расходы, непосредственно связанные с извлечением доходов.

Если налогоплательщик-индивидуальный предприниматель не может документально подтвердить фактически осуществленные расходы, то их к вычету принимаются 20 % общей суммы доходов, полученных им от предпринимательской деятельности. Это касается только тех индивидуальных предпринимателей, которые зарегистрированы в соответствии с действующим законодательством.

Аналогичное положение действует и в отношении авторских вознаграждений. Если расходы налогоплательщика не могут быть подтверждены документально, то их принимают к вычету в определенной процентной доле. Так, при создании литературных произведений и научных трудов норматив затрат составляет 20 % от суммы полученных доходов, а при создании музыкальных произведений — 40 %. Норматив затрат в размере 40 % применяется и в отношении создания произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи и некоторых других видов искусства.

В отношении налогоплательщиков, получающих доходы от выполнения работ по договорам гражданско-правового характера, такого норматива не установлено. Единственным способом осуществить вычет расходов (использовать право на профессиональный вычет) является наличие документального подтверждения фактически произведенным расходам, непосредственно связанным с извлечением этой категории доходов.

*Расчет налога по основной ставке.*

Сумма налога на доходы физических лиц, подлежащая уплате в бюджет, определяется как процентная доля, соответствующая налоговой ставке, — умножением применяемой ставки налога  $\eta$  (13 %) на определенную налоговую базу, исчисленную в соответствии с действующим законодательством.

Налог на доходы физических лиц исчисляется и удерживается у источника выплаты налоговыми агентами. Под налоговыми агентами законодательство понимает юридических и физических лиц, выплачивающих разные доходы физическим лицам.

Налог исчисляется ежемесячно нарастающим итогом с начала года по тем видам доходов, которые облагаются по ставке 13 %. Налоговый агент удерживает исчисленный налог непосредственно при выплате доходов (заработной платы, например) и перечисляет его в бюджет.

Расчет суммы налога нарастающим итогом с начала года позволяет исключить дополнительные перерасчеты в конце года. Фактически итоговый расчет по доходам, полученным этим налогоплательщиком в декабре, будет одновременно и итоговым за весь налоговый период (календарный год).

*Обложение доходов не по основной налоговой ставке.*

Кроме основной ставки налога на доходы физических лиц 13 %, Налоговый кодекс РФ вводит еще две ставки: 30 и 35 % для отдельных категорий доходов.

К облагаемым по ставке 30 % относятся доходы всего двух категорий: дивиденды и доходы, получаемые физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации.

Согласно Налоговому кодексу РФ:

*Дивиденды — это любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров в уставном (складочном) капитале этой организации.*

Таким образом, под дивидендами фактически понимается любой доход, возникающий в результате распределения прибыли

после налогообложения и причитающийся собственнику пропорционально его доле в капитале предприятия.

Группа доходов, облагаемых по ставке 35 %, существенно шире и включает такие их виды, как:

- выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов);

- стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг (в части, превышающей 2 тыс. руб.);

- страховые выплаты по договорам добровольного страхования в части превышения размеров, рассчитанных исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ;

- процентные доходы по вкладам в части превышения суммы, рассчитанной исходя из 3/4 ставки рефинансирования ЦБ РФ по рублевым счетам и 9 % по валютным счетам;

- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиком заемных средств в части превышения размеров исходя из 3/4 ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Обложение доходов физических лиц по ставке 35 % осуществляется у источника доходов в момент их выплаты. Так, при выплате выигрыша в лотерею ее организаторы обязаны удержать 35 % выплачиваемой суммы в качестве налога на доходы физического лица.

Доходы, подлежащие налогообложению по ставкам 30 и 35 %, не включаются в общий доход налогоплательщика, и к ним не могут быть применены предусмотренные законодательством вычеты. То есть, если указанные категории доходов формируют всю величину дохода налогоплательщика, он не может воспользоваться не только стандартными, но и имущественным и социальными вычетами.

Налоговый кодекс РФ определяет и некоторые специфические элементы, которыми характеризуется уплата налога на доходы налогоплательщиками-физическими лицами:

- занимающимися предпринимательской деятельностью без образования юридического лица;

- частными нотариусами и другими лицами, занимающимися частной практикой в установленном законодательством порядке;

- налоговыми резидентами РФ, имеющими доходы от источников за пределами РФ;

- получающими доходы, при выплате которых у источника не был удержан подоходный налог:

- некоторыми другими категориями.

Именно на налогоплательщиков этих категорий возлагается обязанность представлять налоговую декларацию по месту жительства не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным.

Все остальные категории налогоплательщиков делать этого не обязаны, но могут.

Налоговые агенты перечисляют суммы налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода или дня перечисления дохода на счет налогоплательщика в банке.

Отдельные категории физических лиц уплачивают налог по месту учета налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом. При этом авансовые платежи уплачиваются такими налогоплательщиками на основании налоговых уведомлений:

- **за январь-июнь** — не позднее **15 июля** текущего года в размере 1/2 годовой суммы авансовых платежей;

- **за июль-сентябрь** — не позднее **15 октября** текущего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей;

- **за октябрь-декабрь** — не позднее **15 января** следующего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей.

Налогоплательщики, получившие доходы, при выплате которых налоговыми агентами не была удержана сумма налога, уплачивают налог равными долями в два платежа: первый — не позднее 30 календарных дней с даты вручения налоговым органом налогового уведомления об уплате налога, второй — не позднее 30 календарных дней после первого срока уплаты.

Налоговую декларацию в срок не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом представляют:

- отдельные категории физических лиц:



а) физические лица, зарегистрированные и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица;

б) нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты и другие лица, занимающиеся частной практикой;

– физические лица в отношении отдельных видов доходов:

в) физические лица — исходя из сумм вознаграждений, полученных от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества;

г) физические лица — исходя из сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности и имущественных прав (в ред. ФЗ от 26.11.2008 № 224-ФЗ);

д) физические лица — налоговые резиденты РФ, получающие доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, — исходя из сумм таких доходов;

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

ж) физические лица, получающие выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр, — исходя из сумм таких выигрышей;

з) физические лица, получающие доходы в виде вознаграждения, выплачиваемого им как наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также авторов изобретений, полезных моделей и промышленных образцов (пункт введен ФЗ от 24.07.2007 № 216-ФЗ);

и) физические лица, получающие от физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, доходы в денежной и натуральной формах в порядке дарения, за исключением случаев, когда такие доходы не подлежат налогообложению (в ред. ФЗ от 26.11.2008 № 224-ФЗ).

Общая сумма налога, подлежащая уплате, исчисляется с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода. При этом убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не уменьшают налоговую базу.

Налогоплательщики самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате.

Все остальные категории налогоплательщиков делать этого не обязаны, но могут. Последнее обстоятельство связано с тем, что только на основе налоговой декларации налогоплательщику могут быть предоставлены такие налоговые вычеты, как социальные (расходы на образование и здравоохранение), имущественные (расходы на покупку жилья) и профессиональные. Фактически в данном случае налогоплательщик имеет право выбора обратиться в налоговую инспекцию с декларацией и получить какую-то установленную законом скидку (если для этого есть установленные законом основания) или же не подавать декларацию и не пользоваться льготой. Рассмотрим еще два примера.

**Пример.** Предположим, что гражданин Иванов имел доходы из двух источников. По основному месту работы его доходы составили 54 тыс. руб. и был удержан налог в сумме 6630 руб. Допустим, что уже в апреле сумма его доходов превысила 20 тыс. руб. (у него есть двое детей в возрасте до 18 лет). По второму источнику (работа по совместительству) доходы составили 25 тыс. руб. и был удержан налог в сумме 3250 руб.

В течение данного налогового периода гр. Иванов заплатил за обучение одного из своих детей в вузе, имеющем необходимую лицензию, 18 тыс. руб.

Чтобы получить налоговую скидку на расходы на обучение гр. Иванову необходимо подать налоговую декларацию в налоговую инспекцию по месту жительства. В этой декларации должны быть указаны все доходы, полученные им из разных источников, и суммы удержанных налогов.

Общая сумма доходов, полученных налогоплательщиком из двух источников, составит

$$54 \text{ тыс. руб.} + 25 \text{ тыс. руб.} = 79 \text{ тыс. руб.}$$

Установленные законом налоговые вычеты составляют:

- стандартный и на детей — всего 6 тыс. руб. за три месяца;
- социальный — по расходам на образование — всего 18 тыс. руб.

Облагаемая база с учетом этих двух категорий вычетов 55 тыс. руб. Налог, который должен быть уплачен с полученных доходов при предоставленных вычетах, равен 7150 руб.

Фактически удержанная у источников выплаты сумма налога составила  $6630 + 3250 = 9880$  руб. Сумма переплаченного налога на доходы физических лиц:  $9880 - 7150 = 2730$  руб.

Таким образом, на основании представленной декларации 2740 руб. подлежат возврату налогоплательщику.

**Пример.** Исходные условия предыдущего примера, изменим лишь вид вычета, на который может претендовать налогоплательщик. Допустим, что в течение налогового периода он частично оплачивал лечение одного из своих родителей. Документально подтвержденные расходы при этом составили 1200 руб.

В этом случае при суммарных доходах из двух источников в размере  $54$  тыс. руб. +  $25$  тыс. руб. =  $79$  тыс. руб. установленные законом налоговые вычеты составляют:

- стандартный и на детей — всего  $6$  тыс. руб. за три месяца;
- социальный — по расходам на здравоохранение  $1,2$  тыс. руб.

Облагаемая база с учетом этих двух категорий вычетов  $71,8$  тыс. руб. Сумма налога, которая должна быть уплачена с полученных доходов при предоставленных вычетах  $9334$  руб.

Фактически удержанная у источников выплаты сумма налога равна  $6630 + 3250 = 9880$  руб.

Определим сумму переплаченного налога на доходы физических лиц, которая подлежит возврату налогоплательщику:  $9880 - 9334 = 546$  руб.

Возможно, что в данном случае налогоплательщик предпочтет не подавать налоговую декларацию и откажется от использования своего права на некоторые виды социальных вычетов, поскольку сумма возврата относительно незначительна. Законодательство оставляет решение этого вопроса за налогоплательщиком, жестко не обязывая его подавать налоговую декларацию (за исключением оговоренных выше случаев).

Хотя налог на доходы физических лиц является федеральным, субъектам РФ предоставлено право устанавливать иные размеры социальных и имущественных налоговых вычетов в соответствии с условиями и спецификой регионов. Они могут быть уточнены лишь в пределах размеров, установленных федеральным законодательством.

## Глава 5. Налоги и сборы в отношении природопользователей

### *Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов*

Порядок исчисления и уплаты сборов определен гл. 25.1 НК РФ. Лимиты использования этих объектов (квоты) устанавливаются органами исполнительной власти субъектов РФ.

*Плательщиками сборов* являются организации и физические лица, получающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира на территории РФ и объектами водных биологических ресурсов как во внутренних водах, так и в территориальном море: Азовском, Каспийском, Баренцевом и других морях.

*Объектами обложения* признаются: объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании лицензии (разрешения).

*Ставки сбора* устанавливаются в рублях за каждый объект животного мира и за каждый объект водных биологических ресурсов. Например, ставка за одного лося составляет 6 тыс. руб., а ставка за вылов 1 тонны краба камчатского — 100 тыс. руб.

*Льготы.* Существуют нулевые и пониженные ставки сборов. Например, устанавливается нулевая ставка в случаях, если пользование объектами водных биологических ресурсов осуществляется в целях охраны здоровья населения или устранения угрозы для жизни человека.

*Порядок исчисления сборов.* Сумма сбора за пользование объектами животного мира определяется как произведение соответствующего количества объектов и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта животного мира. Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов определяется в отношении каждого объекта водных биологических ресурсов аналогичным образом.

*Порядок и сроки уплаты сборов.* Сумму сбора за пользование объектами животного мира плательщики уплачивают при получении лицензии (разрешения) на пользование этими объектами. Сумму сбора за пользование объектами водных биологиче-

ских ресурсов плательщики уплачивают в виде разового и регулярных взносов.

Уплата сборов производится физическими лицами по месту нахождения органа, выдавшего лицензию (разрешение), а организациями и индивидуальными предпринимателями — по месту своего учета.

Органы, выдающие в установленном порядке лицензию, должны не позднее 5-го числа каждого месяца предоставлять в налоговые органы по месту своего учета сведения о выданных лицензиях; размере суммы сбора, подлежащей уплате по каждой лицензии; сроках уплаты сбора. Тем самым создаются условия для осуществления контроля за надлежащим соблюдением законодательства.

### ***Водный налог***

Порядок исчисления и уплаты налога определен гл. 25.2 НК РФ в отношении специального водопользования. В водном кодексе под специальным водопользованием понимается использование гражданами и юридическими лицами водных объектов с применением сооружений, технических средств или устройств. Указанная деятельность должна осуществляться только при наличии лицензии на водопользование.

*Налогоплательщиками* признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование по законодательству РФ.

Объекты налогообложения — различные виды пользования водными объектами, а именно:

- забор воды из водных объектов;
- использование акватории водных объектов;
- использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- использование водных объектов для целей лесосплава в плотах и кошелях. (НК не связывает возникновение обязанности по уплате водного налога непосредственно с наличием лицензии на водопользование или с осуществлением деятельности (пользование водными объектами), подлежащей лицензированию. Условием возникновения такой обязанности будет факт осуществле-

ния специального и (или) особого водопользования в соответствии с законодательством РФ.)

Установлен закрытый перечень 15 видов, которые не признаются объектом налогообложения (например, забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности).

*Налоговая база* определяется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого водного объекта. Если в отношении каждого объекта установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется применительно к каждой ставке. Например, налоговая база при заборе воды определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период, а при использовании акватории водных объектов — как площадь предоставленного водного пространства.

*Налоговым периодом* является квартал.

*Налоговые ставки* устанавливаются в рублях за единицу налоговой базы в зависимости от вида водопользования и различаются по экономическим районам, бассейнам рек, озерам и морям (например, при заборе невской воды в Санкт-Петербурге размер ставки составляет 258 руб. за 1 тыс. м<sup>3</sup>, а при использовании этой воды без ее забора для целей гидроэнергетики — 8,76 руб. за 1 тыс. кВт/ч электроэнергии). При заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения ставки составляют 70 руб. за 1000 м<sup>3</sup> воды для всех налогоплательщиков на территории страны.

*Порядок исчисления.* Налогоплательщик исчисляет сумму налога самостоятельно в отношении всех видов водопользования. Сумма налога по итогам налогового периода исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки.

*Порядок и сроки уплаты налога.* Общая сумма налога уплачивается по местонахождению объекта налогообложения. Срок уплаты не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговая декларация представляется в налоговый орган в срок, установленный для уплаты налога.

### ***Налог на добычу полезных ископаемых***

Порядок исчисления и уплаты налога определен гл. 26 НК РФ. Налог носит производственный характер.

*Налогоплательщики* — организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся пользователями недр. В зависи-

мости от категории субъекта налога налогоплательщик подлежит постановке на учет по месту нахождения участка недр, по месту нахождения организации либо по месту жительства физического лица (ст. 335 НК).

*Объект налогообложения* — полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ или за ее пределами на территориях, находящихся по юрисдикцией РФ, а также полезные ископаемые, извлеченные из отходов добывающего производства.

Установлены виды полезных ископаемых, добыча которых подлежит налогообложению. К ним относятся: каменный уголь, торф, нефть, природный газ, руды черных, цветных и редких металлов, минеральные воды и др.

Не признаются объектом налогообложения полезные ископаемые:

– не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления;

– добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение и др.

*Налоговая база* — стоимость добытых полезных ископаемых, исчисленная налогоплательщиком самостоятельно исходя из сложившихся у налогоплательщика цен реализации (без учета государственных субвенций) или расчетной стоимости.

Оценка стоимости добытых полезных ископаемых определяется тремя способами:

1) исходя из сложившейся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета государственных субвенций;

2) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;

3) исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

*Налоговая база* определяется отдельно по каждому добытому полезному ископаемому. В отношении добытых полезных ископаемых, для которых установлены различные налоговые ставки

либо налоговая ставка рассчитывается с учетом коэффициента, облагаемая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

*Налоговый период* — календарный месяц.

*Ставки налога* зависят от вида полезных ископаемых запасов и составляют от 0 до 17,5 %. Специальная ставка 0 % применяется при добыче некоторых полезных ископаемых:

- 1) полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых;
- 2) газа горючего природного из нефтяных месторождений;
- 3) минеральных вод, используемых исключительно в лечебных целях без непосредственной реализации, и т.д.

Пользователи недр, осуществляющие за счет собственных средств поиск и разведку месторождения, уплачивают налог в отношении полезных ископаемых с коэффициентом 0,7.

*Порядок исчисления и уплаты.* Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Она определяется по итогам налогового периода по каждому добытому полезному ископаемому. Налог подлежит уплате по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование. При этом сумма налога, подлежащая уплате, рассчитывается исходя из доли полезного ископаемого, добытого на каждом участке недр, в совокупном количестве добытого полезного ископаемого соответствующего вида.

*Сумма налога,* исчисленная по полезным ископаемым, добытым за пределами территории РФ, подлежит уплате по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

*Сроки уплаты.* Налогоплательщик обязан представлять налоговую декларацию, начиная с того налогового периода, в котором начата фактическая добыча полезных ископаемых. Эта декларация передается в налоговые органы по месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сумма налога, подлежащая уплате по итогу налогового периода, перечисляется в бюджет не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.



## Глава 6. Акцизы

Акцизы представляют собой вид косвенного налога, весьма широко используемый в мировой налоговой практике. В большинстве экономически развитых стран использовался и используется данный вид налогообложения.

Сам термин «акцизы» в зарубежной экономической литературе можно встретить в двух значениях. Акцизами могут называться налоги, которые вводятся на действие, занятие, производство, продажу или потребление. Ввиду столь широкого определения к акцизам фактически могут быть отнесены любые налоги, кроме подоходных и поимущественных, т.е. косвенные. Когда термин «акциз» используется в столь широком значении, к нему зачастую добавляется «общий». А НДС часто определяется как разновидность «общего акциза».

Акцизы являются наиболее ранними из числа прочих косвенных налогов. Соответственно и законодательство, их регулирующее, более раннее. Кроме того, в ряде стран законодательство об акцизах с учетом последующих изменений и дополнений может сегодня регулировать порядок не только взимания акцизов, но также порядок исчисления и уплаты НДС и налога с продаж.

В соответствии с международными стандартами учета в системе государственных и общественных финансов акцизы имеют несколько более узкое определение. Так, к акцизным сборам международные стандарты относят налоги на особые виды или ограниченный ассортимент товаров, не относимые к общим налогам (подоходные, на прибыль, социальное страхование, имущество и др.) либо к импортным или экспортным налогам и таможенным пошлинам. В соответствии с этими стандартами акцизы могут взиматься на любой стадии производства или распределения товаров, а их размер может зависеть от веса, прочности, количества продукта или его стоимости. Таким образом, положения международной классификации гласят, что к акцизам относятся специальные налоги на сахар, свеклу, спички и шоколад; налоги, взимаемые в большинстве стран с таких товаров, как табак, напитки, горюче-смазочные материалы. Иногда к числу акцизов относят налоги на отдельные виды услуг, электричество, газ и энергоносители и некоторые другие.

Эта категория налогов далеко не во всех странах называется акцизами. Достаточно часто встречаются и другие названия:

– в США — так называемые федеральные пошлины (duties), которые установлены на пиво, спиртные напитки, сигареты, бензин и некоторые другие товары, а также специальный (акцизный) налог с продаж в некоторых штатах;

– в Китае — налог на потребление, которым облагаются табачные изделия, алкогольная продукция, пиво, косметические товары, некоторые виды транспортных средств и топлива;

– в Германии — налог на табак и на спирто-водочные изделия;

– в Канаде — акцизные налоги, акцизные сборы.

В более узком и традиционном для России смысле под термином «акцизы» обычно понимается лишь определенный, существенно более узкий круг косвенных налогов, связанных с товарами, представляющими предметы роскоши, или с группами товаров, повышение цен на которые не может существенно ограничить их потребление (табак, алкоголь и некоторые другие). Этой категории товаров, как правило, присуща относительно пониженная эластичность спроса по цене.

Как известно, к товарам с относительно невысокой эластичностью спроса по цене относятся как товары первой необходимости, так и предметы роскоши, а также алкоголь и табак. Именно этим было обусловлено первоначальное введение акцизов на товары первой необходимости — соль, спички, сахар. В некоторых странах эти товары до сих пор являются подакцизными, хотя поступление налогов с них уже не существенно для формирования доходов. Так, например, в Германии сохраняется относимый к федеральным налог на сахар.

Российское законодательство сегодня трактует акцизы несколько шире. Кроме традиционных, отечественное законодательство включает в состав подакцизных еще и некоторые виды минеральных ресурсов: нефть, включая газовый конденсат, и природный газ. Акцизы в России — фактически способ изъятия части рентных доходов в нефтегазовой отрасли.

Акцизы существуют в новой российской налоговой системе с 01.01.92, до 2001 г. они регулировались Законом РФ «Об акци-

зах» и некоторыми другими нормативными актами. Начиная с 01.01.01 акцизы регулируются гл. 22 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с российским законодательством налогоплательщиками акцизов признаются организации, индивидуальные предприниматели, совершающие операции с этими товарами, а также лица, которые перемещают подакцизные товары через таможенную границу РФ.

Можно выделить две основные категории объектов, подпадающих под акцизное обложение. *Первая группа* включает, в частности, следующие подакцизные товары (ст. 181 НК РФ):

- спирт этиловый из всех видов сырья (за исключением коньячного);
- спиртосодержащую продукцию, с объемной долей спирта более 9 %;
- алкогольную продукцию (спирт питьевой, ликеро-водочные изделия,
  - вино и др. с объемной долей спирта более 1,5 %);
  - пиво;
  - табачную продукцию;
  - ювелирные изделия;
  - легковые автомобили и мотоциклы;
  - дизельное топливо;
  - моторные масла для дизельных и карбюраторных двигателей.

Не подакцизны такие спиртосодержащие товары, как лекарственные средства, препараты ветеринарного назначения, парфюмерно-косметическая продукция, товары бытовой химии в аэрозольной упаковке и некоторые другие.

Ювелирными изделиями, облагаемыми акцизами, законодательство считает изделия, произведенные с использованием драгоценных металлов и их сплавов и (или) драгоценных камней и (или) культивированного жемчуга. Не являются ювелирными изделиями государственные награды, медали и монеты, имеющие статус законного платежного средства. Такое определение ювелирных изделий порождает определенные вопросы. Так, потребовалось решение суда, чтобы определить отсутствие обязанности уплачивать акцизы при выпуске изделий из кости с вкраплениями драгоценных и полудрагоценных камней и самоцветов.

Налоговая инспекция рассматривала выпускавшиеся предприятием изделия из кости как ювелирные изделия и требовала уплаты акциза. Однако поскольку кость не является драгоценным, полудрагоценным металлом и их сплавом, то эта категория товаров не может считаться ювелирным изделием для целей налогообложения.

Не считаются ювелирными изделиями также предметы культа и религиозного назначения (за исключением обручальных колец), предназначенные для использования в храмах при священнодействии или богослужении, а также ювелирная галантерея.

*Вторая группа* подакцизных объектов включает два вида подакцизного минерального сырья. Это, во-первых, нефть и стабильный газовый конденсат и, во-вторых, природный газ.

С известной долей условности можно выделить *третью* разновидность, или подгруппу, акцизного обложения — акцизы, уплачиваемые при импорте товаров на территорию РФ. Предметы налогообложения в рамках данной подгруппы совпадают с первой из приведенных выше, однако, поскольку существует известная специфика при определении объекта обложения, эту подгруппу можно выделить в качестве относительно самостоятельной.

## **6.1 Акцизы на товары**

*Объект налогообложения* для подакцизных товаров формируется, если налогоплательщики (организации и индивидуальные предприниматели) осуществляют с этими товарами определенные операции:

– реализацию произведенных в России подакцизных товаров (понятие реализации здесь трактуется достаточно широко и включает, наряду с собственно реализацией товаров, все основные разновидности передачи прав собственности на эти товары: обращение предметов залога, передачу товаров по соглашению о представлении отступного, передачу на безвозмездной основе, передачу за натуральную оплату, выплату заработной платы в натуральной форме и др.);

– реализацию организациями с акцизных (налоговых) складов алкогольной продукции, приобретенной у производителей или с других акцизных складов;

- передачу на территории РФ произведенных из давальческого сырья подакцизных товаров собственнику этого сырья;
- передачу в структуре одной организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров;
- передачу произведенных подакцизных товаров в уставный капитал организаций;
- другие виды операций с подакцизной продукцией.

Под производством алкогольной продукции в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ понимается и розлив, а также любые формы смешения подакцизных товаров, в результате чего получается подакцизный товар.

Не подлежат обложению акцизами:

- передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации другому для производства также подакцизных товаров;
- реализация денатурированного этилового спирта из всех видов сырья организациям по специальным разрешениям в пределах установленных квот;
- реализация подакцизных товаров, помещаемых под таможенный режим экспорта за пределы территории РФ;
- некоторые другие операции.

Последняя из указанных льгот может быть использована только в случае, если экспортируются товары непосредственно предприятием — производителем подакцизной продукции. При этом налогоплательщик обязан предоставить поручительство банка об обязанности банка уплатить соответствующие акциз и пеню, если предприятие-налогоплательщик не представит в срок документы, подтверждающие факт экспорта, и не уплатит соответствующий акциз. Если такое поручительство не может быть предоставлено, то предприятие-налогоплательщик обязано уплатить соответствующую сумму акциза, а позднее, при предоставлении документов, подтверждающих факт экспорта, эта сумма налога будет ему возвращена.

Налоговая база по подакцизным товарам определяется отдельно по каждому из видов этих товаров в зависимости от установленных ставок. Можно выделить три способа определения

налоговой базы в зависимости от способа установления ставок акцизов.

*Первый* — оценка объема реализованной продукции в натуральных измерителях применяется в отношении тех видов подакцизных товаров, для которых установлены специфические налоговые ставки. В число таких товаров входят алкоголь, ликеро-водочные изделия, табачные изделия, бензин и некоторые другие виды подакцизных товаров.

*Второй способ* определения налоговой базы — оценка стоимости реализованных товаров без учета НДС и налога с продаж исходя из фактических цен реализации применяется в отношении тех подакцизных товаров, для которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки. В настоящее время к таким товарам относятся ювелирные изделия, а также природный газ из числа подакцизных видов минерального сырья.

*Третий способ* определения налоговой базы аналогичен второму и используется при реализации на безвозмездной основе — совершении товарообменных и иных аналогичных операций. В данном случае за основу берутся средние цены реализации этой продукции (также без НДС и налога с продаж), действовавшие в предшествующем налоговом периоде. Для ювелирных изделий, произведенных по индивидуальным заказам населения из бывших в употреблении ювелирных изделий, налоговая база оценивается как стоимость их переработки.

*Налоговый период* при обложении акцизами подакцизных товаров — календарный месяц. Таким образом, законодательство предполагает, что именно в течение календарного месяца формируется налоговая база при акцизном обложении товаров.

Налоговые ставки для обложения акцизами подакцизных товаров установлены в настоящее время Налоговым кодексом РФ. На протяжении довольно продолжительного периода существования акцизов в российской налоговой системе ставки акцизов устанавливались правительством и лишь в 1998 г. впервые определение ставок акцизов было перенесено в пределы законодательного поля, а их величины стали устанавливаться Законом об акцизах, а не правительственными постановлениями.

Некоторые из ставок акцизов, установленных Налоговым кодексом РФ в отношении подакцизных товаров, приведены в таблице 4.

Таблица 4 — Ставки акцизов для некоторых подакцизных товаров

Виды подакцизных товаров	Налоговые ставки с 1.01.09 по 31.12.2009
Спирт этиловый из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец безводного спирта этилового из всех видов сырья)	27 руб. 70 коп. за 1 литр
Спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной безводного этилового спирта упаковке	0 руб. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9 % (кроме вин натуральных, в т.ч. шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с объемной долей этилового спирта не более 6 % объема готовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта) и спиртосодержащая продукция (кроме спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке)	191 руб. за 1 литр безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9 % включительно (кроме вин натуральных, в т.ч. шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с объемной долей этилового спирта не более 6 % объема готовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта)	121 руб. за 1 литр безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах
Вина натуральные (кроме шампанских, игристых, газированных, шипучих), на-	2 руб. 60 коп. за 1 литр

Продолжение табл. 4

Виды подакцизных товаров	Налоговые ставки с 1.01.09 по 31.12.2009
туральные напитки с содержанием этилового спирта не более 6 % объема готовой продукции, изготовленные из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта	
Вина шампанские, игристые, газированные, шипучие	10 руб. 50 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным содержанием объемной доли спирта этилового до 0,5 % включительно	0 руб. 00 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным содержанием объемной доли спирта этилового свыше 0,5 и до 8,6 % включительно	3 руб. 00 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным содержанием объемной доли спирта этилового свыше 8,6 %	9 руб. 80 коп. за 1 литр
Табак трубочный, курительный, жевательный, сосательный, нюхательный, кальянный, за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции	300 руб. 00 коп. за 1 кг
Сигары	17 руб. 75 коп. за 1 штуку
Сигариллы	255 руб. 00 коп. за 1000 штук
Сигареты с фильтром	150 руб. 00 коп. за 1000 штук + 6 % расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 177 руб. 00 коп. за 1000 штук
Сигареты без фильтра, папиросы	72 руб. 00 коп. за 1000 штук + 6 % расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 93 руб. 00 коп. за 1000 штук
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.) включительно	0 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.) включительно	21 руб. 70 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)



Окончание табл. 4

Виды подакцизных товаров	Налоговые ставки с 1.01.09 по 31.12.2009
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.), мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.)	214 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобильный бензин с октановым числом до «80» включительно	2657 руб. 00 коп. за 1 тонну
Автомобильный бензин с иными октановыми числами	3629 руб. 00 коп. за 1 тонну
Дизельное топливо	1080 руб. 00 коп. за 1 тонну
Моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	2951 руб. 00 коп. за 1 тонну
Прямогонный бензин	3900 руб. 00 коп. за 1 тонну

Как видно из таблицы, подавляющее большинство ставок акцизов носят специфический характер и установлены в рублях и копейках за единицу физического измерения предмета налогообложения.

*Порядок определения суммы акциза в цене подакцизных товаров.* Этот порядок различается для подакцизных товаров из группы алкогольной продукции всех видов (от спирта до вин и пива) и в отношении иных видов подакцизных товаров.

По группе алкогольной продукции Налоговый кодекс РФ выделяет два возможных варианта исчисления сумм акцизов. Первый относится к реализации подакцизной продукции, кроме поставок ее на акцизные склады. Второй — к поставкам подакцизной продукции на акцизные (налоговые) склады.

При реализации алкогольной продукции по первому варианту, т.е. минуя акцизные склады, налогоплательщик обязан уплатить акциз, исходя из установленных законом ставок, в полном объеме. Если же реализация осуществляется на акцизный склад, то налогоплательщик уплачивает лишь 50 % от установленной законом акцизной ставки. Вторая половина установленной ставки будет уплачена в бюджет в момент реализации алкогольной продукции с акцизного склада покупателю (в розничную торговлю), но только в том случае, если покупатель не является акцизным складом. Передача (поставки) алкогольной продукции между оп-

товыми торговыми организациями (акцизными складами) не предполагает уплаты второй половины ставки акцизов. Для остальных категорий подакцизных товаров (кроме алкогольных) такого различия не проводится.

Рассмотрим, что же представляет собой акцизный (налоговый) склад. С точки зрения законодательства под таким складом понимается комплекс мер и мероприятий налогового контроля, осуществляемых налоговыми органами в отношении алкогольной продукции с момента окончания ее производства и (или) поступления на склад и до момента ее отгрузки покупателям. Акцизный (или налоговый) склад представляет собой территорию, на которой расположены производственные помещения, используемые налогоплательщиком для производства алкогольной продукции, а также находящиеся вне этой территории специально учреждаемые акцизные склады для ее хранения. Хранение подакцизной алкогольной продукции до ее отгрузки покупателям в иных, кроме акцизных складов, местах запрещается. Подакцизная продукция на акцизном складе находится под контролем сотрудников налоговых органов.

Пока акцизная продукция находится на таком складе, могут проводиться лишь операции по обеспечению ее сохранности и подготовке к продаже и транспортировке. Законодательство определяет и другие требования к режиму хранения подакцизной алкогольной продукции на акцизных складах.

Моментом завершения действия режима налогового склада считается момент отгрузки (передачи) алкогольной продукции с акцизного склада покупателя либо своему структурному подразделению, осуществляющему ее оптовую или розничную реализацию.

В случае если подакцизная продукция не направляется на реализацию конечному потребителю — в розничную торговлю и далее населению, а используется при производстве другой продукции, возможны два принципиально различающихся варианта.

**Первый вариант** — подакцизная продукция используется при производстве другой также подакцизной продукции. Например, первое предприятие производит спирт из пищевого сырья, а второе — производит из этого спирта подакцизную продукцию (например, водку или крепкие настойки).

**Второй вариант** — подакцизная продукция используется для производства продукции, не подлежащей обложению акцизами. Например, спирт (подакцизная продукция) используется при производстве лекарственных средств и парфюмерно-косметических препаратов.

В первом случае сумма акцизов, уплаченных при приобретении сырья (подакцизной продукции), не учитывается в составе затрат предприятия и подлежит вычету или возврату при окончательных расчетах с бюджетом по акцизам, которые должны быть уплачены при реализации произведенной продукции. Таким образом, здесь имеет место зачет «входящего» акциза по аналогии с тем, как осуществляется зачет «входящего» НДС.

При этом необходимо отметить, что покупатель этой партии товара приобретает ее по цене, включающей всю сумму начисленного акциза и НДС.

Если по итогам налогового периода сумма, подлежащая зачету, превышает общую сумму налога, исчисленного по результатам деятельности и реализации продукции, то полученная разница подлежит возмещению налогоплательщику, возможному в течение следующих трех налоговых периодов в виде направления этих сумм на исполнение иных налоговых обязанностей, включая таможенные пошлины. Если же по истечении трех месяцев бюджет все еще будет должен некоторую сумму, то тогда эти средства возвращаются налогоплательщику.

Ситуация во втором варианте проще. Если подакцизный товар используется при производстве товаров, не облагаемых акцизами, то вся сумма акциза относится на издержки производства этого товара и принимается к вычету со всеми остальными расходами при определении дохода (прибыли), подлежащей налогообложению.

## **6.2 Акцизы на отдельные виды минерального сырья**

К операциям с подакцизными видами минерального сырья, формирующим *объект налогообложения*, можно отнести:

– реализацию добытых налогоплательщиком нефти и газового конденсата, а также природного газа;

- передачу в структуре организации добытых нефти и природного газа на переработку;
- передачу добытых нефти и природного газа на промышленную переработку на давальческой основе;
- передачу нефти и природного газа в качестве вкладов в уставный капитал;
- некоторые другие операции.

Эти операции образуют объект налогообложения только в том случае, если нефть и природный газ были добыты на территории РФ, ее континентальном шельфе или в пределах исключительной экономической зоны.

Так же как и в случае с подакцизными товарами, законодательством выделяется группа операций, которые освобождаются от акцизного обложения. Назовем лишь некоторые из них:

- закачка природного газа в пласт для поддержания пластового давления;
- закачка природного газа в подземные хранилища;
- использование природного газа на собственные технологические нужды газодобывающих и газотранспортных организаций;
- реализация природного газа для личного потребления физическими лицами, а также для потребления жилищно-строительными кооперативами, кондоминиумами и иными подобными потребителями;
- реализация нефти, добываемой из вводимых в эксплуатацию бездействующих, контрольных и находящихся в консервации (по состоянию на 1 января 1999 г.) скважин по установленному Правительством РФ перечню.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного минерального сырья. Для нефти и стабильного газового конденсата — как объем реализованной продукции в натуральном выражении. Для природного газа — как стоимость реализованной продукции, исчисленной из применяемых цен, но не ниже государственных регулируемых цен (без налога на добавленную стоимость и транспортных надбавок). При реализации природного газа на экспорт налоговая база определяется как стоимость реализованной продукции за вычетом НДС (при реализации газа в государства-члены СНГ), таможенных пошлин и расходов на транспортировку газа за пределами РФ.

При исчислении акциза на природный газ налоговая база определяется с включением в нее таких элементов, как средства, полученные в виде финансовой помощи на пополнение фондов специального назначения в виде процентов по товарным кредитам или как-то иначе связанные с оплатой за реализованную продукцию.

Как и в случае обложения подакцизных товаров, налоговый период при уплате акцизов на отдельные виды минерального сырья составляет один календарный месяц.

***Ставки акцизов на минеральное сырье:***

Нефть и стабильный газовый конденсат, руб./т	66
Природный газ, реализуемый на территории РФ, %	15
Природный газ, реализуемый в государства-члены СНГ, %	15
Природный газ, реализуемый за пределы территории РФ (за исключением государств-членов СНГ), %	30

Как видно из приведенных данных, при акцизном обложении нефти и стабильного газового конденсата применяется специфическая налоговая ставка, тогда как при обложении природного газа используется адвалорная (процентная) ставка.

В Налоговом кодексе РФ, в отличие от действовавшего ранее закона, установлена ставка акциза на нефть не средняя, а единая для всех предприятий. Ранее фактические ставки акцизов на нефть рассчитывались для нефтедобывающих предприятий из установленной законом средней ставки и ряда корректирующих коэффициентов, учитывающих разные факторы. Укажем их основные группы.

*Первая группа* — горно-геологические факторы (обводненность запасов, коэффициент извлечения нефти и накопленный объем добычи; последний, в частности, зависит от того, сколько лет эксплуатируется та или иная скважина и сколько из нее добыто).

*Вторая группа* — экономико-географические факторы (районный коэффициент к заработной плате, средняя ставка транспортного тарифа). Исходя из этих групп факторов строилась система коэффициентов, которая использовалась в формуле при расчете индивидуальной ставки акцизов для каждого предприятия.

Использование дифференцированной ставки акцизов продемонстрировало весьма невысокую результативность данной модели. На практике акциз дифференцировался с учетом факторов, не столько объективных, сколько финансовых, — наличия необходимых для его уплаты средств. В 2001 г. Налоговый кодекс РФ продекларировал использование единой для всех предприятий ставки акциза на нефть и стабильный газовый конденсат.

Ставки акциза на природный газ в отечественном законодательстве установлены в процентах к фактической отпускной цене на природный газ. Однако действует положение о том, что если фактическая цена оказывается ниже так называемой регулируемой (устанавливаемой государством) цены, то сумма акциза исчисляется не из фактической, а из регулируемой цены. Установленная кодексом ставка акциза на природный газ 15 % для газа, реализуемого на территории России, сохраняется неизменной уже достаточно долго.

### **6.3 Акцизы на импортируемые товары**

Акцизами облагаются в рамках выделенной нами относительно самостоятельной группы импортируемых те же товары (предметы налогообложения), которые облагаются акцизами при производстве и реализации на территории РФ, т.е. подакцизные.

Различие же между первой (акцизы на подакцизные товары) и второй (акцизы при импорте) группами заключается, прежде всего, в принципиально различных объектах налогообложения. Напомним, что под предметом налогообложения понимается физический факт или предмет, в отношении которого совершаются действия, влекущие обязанность уплаты налога. А под объектом налогообложения — те юридические факты, действия, обстоятельства, события, которые обуславливают возникновение обязанности заплатить налог. Таким образом, при одном и том же предмете налогообложения (например, алкогольная продукция) объекты налогообложения в этих двух группах будут разными. В первой группе объектами налогообложения являются производство и реализация, а во второй — ввоз подакцизных товаров на российскую территорию.

Налоговый кодекс РФ следующим образом определяет объект налогообложения для данной группы акцизов:

- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ;
- первичная реализация подакцизных товаров, происходящих и ввезенных на территорию РФ с территории государств-участников Таможенного союза без таможенного оформления (при наличии соглашений о едином таможенном пространстве).

Обложение акцизами подакцизных товаров при их ввозе на таможенную территорию РФ в значительной мере зависит от того таможенного режима, в котором они ввозятся (выпуск для свободной продажи, реимпорт, транзит, режим переработки на таможенной территории и т.д.). Рассмотрим лишь один, наиболее часто встречающийся в отношении подакцизных товаров режим выпуска для свободного обращения, т.е. традиционный импорт товаров.

В отношении товаров, для которых установлены специфические ставки акцизов, налоговая база определяется как объем ввозимых товаров в натуральном выражении (например, при импорте табачных изделий — в тыс. штук, а при импорте автомобилей — исходя из мощности двигателя).

В отношении товаров, для которых установлены адвалорные ставки акцизов, налоговая база определяется как сумма их таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины. К числу таких товаров сегодня относятся только ювелирные изделия.

Налоговая база определяется по каждой ввозимой партии подакцизных товаров отдельно, и по каждой партии подается отдельная таможенная декларация.

При ввозе подакцизной продукции на таможенную территорию РФ применяются те же ставки акцизов, что и в отношении аналогичных товаров, произведенных на территории России. Согласование «внутренних» и «импортных» ставок акцизов является одним из требований, выдвигаемых перед Россией для вступления во Всемирную Торговую Организацию (ВТО). Такое согласование рассматривается международными организациями как если не устранение, то понижение торговых барьеров и применение к отечественным и импортируемым товарам относительно единых условий.

Введение акцизов на импортную продукцию — компенсирующая мера, призванная выровнять условия реализации на внутреннем рынке импортных и отечественных товаров (иначе импортные товары обладали бы некоторым дополнительным конкурентным преимуществом). Такая практика установления акцизов исходя из действующих в стране акцизных ставок на импортную продукцию характерна для подавляющего большинства стран.

В то же время применение акцизов в отношении импортируемых товаров создает дополнительный барьер для поступления импортных товаров на внутренний рынок. Однако если в отношении импортируемой продукции применяются ставки акцизов, действующие и в отношении национального производства (как в России), то говорить об использовании этого инструмента в протекционистских целях нельзя. Все это в полной мере относится и к НДС.

Акцизы уплачиваются в бюджет в следующие сроки:

– не позднее 30-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, — по подакцизным товарам (за исключением природного газа), реализованным с 1-го по 15-е число включительно отчетного месяца;

– не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем, — по подакцизным товарам (за исключением природного газа), реализованным с 16-го по последнее число отчетного месяца.

Акцизы по природному газу уплачиваются исходя из фактической реализации не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным.

Для последующего контроля налогоплательщики предоставляют налоговым органам по месту своего нахождения расчеты по акцизам по форме и в сроки, установленные действующим законодательством.

Ответственность за правильность исчисления и своевременность уплаты акцизов в бюджет возлагается на плательщиков. Перечень подакцизных товаров и ставки акцизов устанавливаются Правительством РФ.



## Глава 7. Государственные пошлины

С 1 января 2005 г. размер и порядок уплаты обязательных платежей при обращении в суды, нотариат, государственные органы за получением разрешений (лицензий) или регистраций установлены гл. 25.3 НК РФ.

Эта глава объединила как платежи, которые ранее уплачивались в соответствии с ФЗ «О государственной пошлине» от 9 декабря 1991 г. № 2005-1, так и большинство действующих сборов (например, лицензионные сборы). Кроме этого, расширен перечень видов действий и документов, за совершение или выдачу которых взимается пошлина.

*Государственная пошлина* — это сбор, взимаемый с организаций и физических лиц, за совершение в их интересах юридически значимых действий и выдачу им документов (копий, дубликатов) уполномоченными органами и должностными лицами.

*Субъекты налогообложения* (налогоплательщики) — организации и физические лица в случае, если они:

- обращаются за совершением юридически значимых действий;
- выступают ответчиками в судах, когда решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины.

*Объекты взимания пошлины* — это иски и иные заявления и жалобы, подаваемые в суд; совершение нотариальных действий нотариусами государственных контор; государственная регистрация (в том числе актов гражданского состояния) и другие юридически значимые действия, рассмотрение и выдача документов, связанных с приобретением гражданства РФ; въездом (выездом) в РФ; регистрация программ для ЭВМ; осуществление федерального пробирного надзора.

*Ставки.* Законом установлена твердая сумма государственной пошлины. Размеры пошлины определены на каждый вид совершаемых юридически значимых действий и выдачу документов.

Например, по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, требуется заплатить 100 руб. (для физических лиц) и 2 тыс. руб. (для юридических лиц) при подаче искового заявления имущественного характера, не подлежащего оценке, а также

искового заявления неимущественного характера. За государственную регистрацию заключения брака уплачивается — 200 руб., за выдачу паспорта, удостоверяющего личность гражданина РФ за рубежом, — 400 руб., за регистрацию физического лица в качестве индивидуального предпринимателя — 400 руб. При регистрации изменений, вносимых в учредительные документы организации, берется 20 % размера государственной пошлины, уплаченной за государственную регистрацию. Право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях юридических лиц оценивается в 10 тыс. руб.

*Льготы.* Полное освобождение от уплаты пошлины распространяется на отдельные категории физических лиц (Герои СССР и РФ, участники и инвалиды войны и др.) и организации (бюджетные учреждения, суды, государственные органы и др.). Установлены дополнительные основания неуплаты пошлины, например регистрация арестов имущества, ипотеки, соглашения об изменении содержания закладной.

При обращении в суды общей юрисдикции не уплачивают пошлину:

- истцы — по некоторым видам исков (взыскание заработной платы, алиментов, возмещение вреда);
- стороны — при подаче апелляционных, кассационных жалоб по искам о расторжении брака;
- организации и физические лица — при подаче в суд некоторых видов заявлений и жалоб и т.д.

При обращении за совершением нотариальных действий также установлены льготы. В этом случае от уплаты могут быть освобождены общественные организации инвалидов (по всем видам нотариальных действий); школы-интернаты и специальные учебно-воспитательные учреждения; воинские части и др.

При государственной регистрации актов гражданского состояния освобождение от пошлины получают физические лица (например, за внесение изменений в записи актов гражданского состояния), а также органы управления образованием, опеки и попечительства — за выдачу повторных свидетельств о рождении для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей.

*Срок и порядок уплаты пошлины.* Плательщики уплачивают пошлину в следующие сроки:

- при обращении в суды — до подачи запроса, ходатайства, заявления;
- при выступлении ответчиками в судах, когда решение суда принято не в их пользу, — в десятидневный срок со дня вступления в законную силу решения суда;
- при обращении за совершением нотариальных действий — до совершения нотариальных действий;
- при обращении за выдачей документов — до выдачи документов;
- при обращении за проставлением апостиля — до его проставления;
- при обращении за совершением иных юридически значимых действий — до подачи заявлений и иных документов на совершение таких действий.

Государственная пошлина уплачивается по месту совершения юридически значимого действия наличными деньгами в рублях через банки (их филиалы), а также путем безналичных перечислений сумм пошлины со счета плательщика через банки (их филиалы). Прием банками (их филиалами) государственной пошлины осуществляется с выдачей квитанции установленной формы или копии платежного поручения с отметкой банка (при безналичных расчетах).

## Раздел II. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

### Глава 8. Налог на имущество организаций

Этот налог введен в 1992 г. Он относится к числу налогов субъектов РФ и распределяется между бюджетами субъектов РФ и муниципальными. Роль налога на имущество предприятий в общей сумме доходов консолидированного бюджета России относительно невелика и составляет около 4,2 %. В доходах бюджетов субъектов Федерации роль этого налога несколько выше — 7,8 %.

Налоговый кодекс РФ сохраняет статус налога на имущество предприятий (организаций) как регионального, т.е. налога субъектов Федерации (ст. 14 Налогового кодекса РФ). При этом его название «Налог на имущество предприятий» изменяется на «Налог на имущество организаций», более точно отражающее суть данного налога, взимаемого со стоимости не только имущества предприятий, но и имущества банков, страховых организаций, фирм и даже бюджетных организаций, если они ведут коммерческую деятельность.

Одновременно Налоговый кодекс РФ допускает возможность введения налога на недвижимость, который объединит земельный налог и два имущественных налога — на имущество организаций и физических лиц. В этом случае налог на имущество организаций как самостоятельный должен быть отменен. Поскольку в настоящее время та глава Налогового кодекса РФ, которая должна регулировать налог на имущество организаций, пока не введена в действие, порядок исчисления и уплаты налога на имущество предприятий регулируется Законом РФ от 13.12.91 «О налоге на имущество предприятий» с учетом последующих изменений и дополнений.

**Плательщиками налога** на имущество предприятий в соответствии с действующим законодательством являются зарегистрированные юридические лица, в том числе с иностранным участием, а также банки, страховые организации и иные предприятия и организации.

К плательщикам налога на имущество отнесены и организации с иностранными инвестициями, иностранные компании, фирмы, международные объединения и организации, осуществ-

ляющие свою предпринимательскую деятельность на территории РФ, ее континентальном шельфе и в экономической зоне.

Если юридические лица объединяют имущество для совместной деятельности без образования юридического лица, то налог на имущество уплачивает то юридическое лицо, на балансе которого числятся те или иные объекты этого имущества, т.е. юридическое лицо, которое вносило это имущество для осуществления совместной деятельности без образования юридического лица. Если же имущество было приобретено на объединяемые для совместной деятельности деньги, то стоимость имущества для целей налогообложения распределяется между участниками совместной деятельности пропорционально вложенным каждым из них средствам. В этом случае налог на имущество каждый уплачивает со своей части переданного имущества или исходя из той денежной суммы, которая была передана для приобретения этого имущества.

Не является плательщиком налога на имущество предприятий ЦБ РФ и его учреждения.

Следует обратить внимание на то, что определение круга налогоплательщиков связано не с фактом собственности на имущество, а с тем, является ли та или иная организация юридическим лицом, а также с тем, имеет ли она на балансе объекты налогообложения. Следовательно, государственные унитарные предприятия, не являющиеся собственниками имущества (это имущество — в собственности государства или муниципалитетов), тем не менее являются плательщиками налога на имущество предприятий, поскольку они — юридические лица и имеют на балансе объекты обложения.

**Объект обложения** налогом на имущество предприятий, согласно статье 374 Налогового кодекса РФ: основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе того или иного предприятия, независимо от того, являются ли они собственностью предприятия или организации или нет. Основные средства — это здания, сооружения, передаточные устройства, рабочие и силовые машины и оборудование, вычислительная и множительная техника, транспортные средства, офисная мебель, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и другие объекты. К нематериальным активам относятся

права, возникающие из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы и искусства, из патентов на изобретения, из прав на ноу-хау, а также права пользования земельными участками, природными ресурсами и организационные расходы. Запасы представляют собой остаток товаров и имущества на складе или в производстве на конкретную дату.

Основные средства, нематериальные активы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы учитываются для налогообложения по остаточной стоимости (определяемой исходя из первоначальной стоимости с учетом начисленного износа). Напомним, что предприятия имеют право для целей бухгалтерского учета выбрать ту или иную амортизационную политику. Однако суммы начисленной амортизации для целей налогообложения не могут превышать за год:

- для зданий и сооружений — 5 %;
- для легковых автомобилей, конторской мебели и оборудования, компьютеров, информационных систем и средств обработки данных — 25 %;
- для другого имущества — 15 %.

Если организация применяет фактически более высокие нормы амортизационных списаний, то для расчета налогооблагаемой базы по налогу на имущество предприятий она должна перерассчитывать амортизацию по приведенным выше нормам.

Для целей налогообложения определяется среднегодовая стоимость имущества организации: половина стоимости имущества на начало отчетного периода (квартала) плюс половина стоимости имущества на конец отчетного периода плюс стоимость имущества на 1-е числа всех остальных кварталов года делится на четыре.

То есть среднегодовая стоимость:

$$C = \left( \frac{1}{2} * C_{\text{на}01.01} + C_{\text{на}01.04} + C_{\text{на}01.07} + C_{\text{на}01.10\text{год}n} + \frac{1}{2} * C_{\text{на}01.01\text{год}n+1} \right) \div 4.$$

При такой формуле среднегодовой стоимости любое изменение в составе имущества в течение года сказывается на результирующей величине. Например, если какое-то оборудование было приобретено (или выбыло) в декабре отчетного года, то его стоимость будет учтена в показателе  $C_{\text{на} 01.01 \text{ года } n+1}$ . Если же, на-

против, оборудование выбыло (или было приобретено) в январе, то эти изменения будут учтены в показателе  $C_{\text{на } 01.04 \text{ года } n}$ .

Для определения налогооблагаемой базы по налогу на имущество предприятий учитываются следующие объекты:

- основные средства (здания, сооружения, передаточные устройства, машины, оборудование, транспортные средства, включая долгосрочно арендуемые с правом последующего выкупа);
- нематериальные активы;
- производственные запасы;
- малоценные и быстроизнашивающиеся предметы;
- незавершенное производство;
- готовая продукция;
- товары;
- расходы будущих периодов;
- прочие запасы и затраты.

Для банков основными статьями, учитываемыми при определении налогооблагаемой базы, являются:

- здания и сооружения;
- хозяйственный инвентарь;
- машины, оборудование, транспортные и другие средства для сдачи в аренду;
- нематериальные активы;
- хозяйственные материалы;
- расходы будущих периодов;
- малоценные и быстроизнашивающиеся предметы.

Приведенные перечни охватывают примерно один и тот же круг объектов. Различие между ними связано почти исключительно со спецификой банковской деятельности. Некоторую специфику имеет и перечень элементов, включаемых в налогооблагаемую базу, для страховых организаций.

Как и при обложении другими налогами, при исчислении налога на имущество предприятий законодательство устанавливает определенные льготы. Этим налогом не облагается имущество:

- бюджетных учреждений, органов исполнительной и законодательной власти местного самоуправления, Пенсионного фонда РФ, Фонда социального страхования, Государственного фонда занятости населения, Федерального фонда медицинского страхования;

- коллегий адвокатов и их структурных подразделений;
- предприятий по переработке и хранению сельскохозяйственной продукции в том случае, если доля этих видов деятельности составляет не менее 70 % от общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг);
- используемое исключительно для нужд образования и культуры;
- религиозных объединений и организаций;
- предприятий народных художественных промыслов;
- используемое для образования страхового и сезонного запасов на предприятиях, связанных с сезонным (природно-географическим) циклом поставок и работ;
- жилищно-строительных, дачно-строительных и гаражных кооперативов, садоводческих товариществ;
- общественных организаций инвалидов и предприятий, учреждений и организаций, в которых инвалиды составляют не менее 50 % от численности занятых. Здесь при определении общей численности работников предприятия необходимо принимать в расчет как работников, состоящих в штате, так и совместителей, в том числе и занятых по договорам гражданско-правового характера;
- научно-исследовательских учреждений, предприятий и организаций РАН, РАМН и некоторых других (всего шести) академий (имущество, составляющее их научно-исследовательскую, опытно-производственную и экспериментальную базу);
- Российского фонда федерального имущества, фондов имущества субъектов РФ, а также целого ряда других организаций и институтов.

Имущество бюджетных учреждений и организаций (научных, образовательных и др.) не облагается налогом на имущество предприятий только в той его части, которая связана с бюджетной деятельностью (или сметным финансированием).

Для этих категорий налогоплательщиков фактически выделяются два вида деятельности: первый связан с бюджетным финансированием, второй — коммерческая деятельность. Практически любая бюджетная организация — научно-исследовательский институт, библиотека и т.д. — может иметь доходы от коммерческой деятельности, которая никак не связана с бюджетным



финансированием. Например, библиотека может оказывать какие-либо информационные услуги и получать за них плату. В части своей коммерческой деятельности эти учреждения и организации обязаны уплачивать налог на имущество.

Стоимость имущества организации распределяется для целей налогообложения между этими двумя видами деятельности пропорционально выручке от реализации. Для бюджетной деятельности выручка от реализации оценивается как объем бюджетного финансирования, а для коммерческой — как собственно выручка от реализации услуг (работ и т.п.). Соответственно пропорционально этим видам деятельности распределяется стоимость имущества, находящегося на балансе этого предприятия или организации.

Таким образом, исходя из своей коммерческой деятельности, бюджетные предприятия и организации являются плательщиками налога на имущество предприятий. Это относится ко всем бюджетным организациям, к организациям науки, образования, культуры (за исключением тех видов имущества, которые используются исключительно для нужд образования и культуры) и т.д.

При исчислении налогооблагаемой базы предприятия (организации) из нее исключают отдельные объекты. Например, исключается балансовая стоимость объектов:

- жилищного хозяйства и социально-культурной сферы, полностью или частично находящихся на балансе этого предприятия;
- используемых для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции, выращивания, лова и переработки рыбы;
- используемых исключительно для охраны природы, пожарной безопасности, гражданской обороны;
- ледоколов и судов с ядерными и энергетическими установками, магистральных трубопроводов, железнодорожных путей сообщения, автомобильных дорог общего пользования, линий связи и электропередач и т.п.;
- спутников связи;
- земли;
- мобилизационного резерва и мобилизационных мощностей и некоторых других объектов.

В соответствии с действующим законодательством этим налогом не облагается имущество предприятий по переработке и хранению сельскохозяйственной продукции, если доля этих видов деятельности составляет не менее 70 % общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг). Однако в практике реализации данной льготы могут возникать некоторые проблемы, поскольку не всегда бывает очевидным отнесение той или иной продукции к сельскохозяйственной. Так, если предприятие пищевой промышленности закупает у организаций или населения скот, относящийся к сельскохозяйственной продукции (в соответствии с Общероссийским классификатором продукции), перерабатывает его в колбасные изделия и при этом выручка от реализации этих изделий составляет более 70 % общей суммы выручки от реализации, то такое предприятие полностью освобождается от уплаты налога на имущество предприятий.

Если предприятие закупает у организаций или населения мясо крупного рогатого скота (как импортное, так и отечественное), изготавливает из него колбасные изделия, то оно не освобождается от уплаты налога на имущество предприятий, так как мясо, согласно все тому же классификатору, не относится к сельскохозяйственной продукции.

Если предприятие закупает как живой скот, так и мясо и перерабатывает их в колбасные изделия, то его имущество, используемое для переработки мяса, облагается налогом на имущество, а имущество, используемое для переработки скота, — нет. В этом случае льгота может быть предоставлена при условии ведения раздельного учета этих двух категорий или групп имущественных объектов.

Налоговая ставка по налогу на имущество организаций устанавливается в размере 2 %, однако законодательством регионов могут быть установлены пониженные налоговые ставки. В соответствии со статьей 379 Налогового кодекса РФ налоговым периодом признается календарный год, отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Поскольку налог на имущество предприятий региональный (или субъектов РФ), федеральное законодательство устанавлива-

ет максимальную ставку налога на имущество предприятий, которая в настоящее время составляет 2 %.

Субъекты Федерации имеют право устанавливать свои ставки налога на имущество предприятий в пределах, определенных федеральным законодательством. Максимальная ставка налога на имущество с 1992 г. постепенно повышалась с 1 до 1,5 % и далее до 2 %. Большинство субъектов Федерации устанавливают ставку на уровне максимально допустимой по федеральному законодательству, т.е. на уровне 2 %, хотя есть исключения — некоторые сохранили ставку 1,5 %.

Налог на имущество предприятий вносится ежеквартально в 5-дневный срок со дня представления квартальной отчетности, а по годовым расчетам — в 10-дневный срок со дня, установленного для представления бухгалтерской отчетности за год.

Налог на имущество предприятий зачисляется в доход бюджета субъекта Федерации и муниципалитета, на территории которого расположено предприятие, в равных долях.

## Глава 9. Транспортный налог

Транспортный налог является региональным, и право установления и введения транспортного налога на территориях субъектов Российской Федерации отнесено к компетенции законодательных органов власти субъектов Российской Федерации. Транспортный налог подлежит к уплате на той территории, где принят соответствующий региональный закон. Субъекты Российской Федерации сами определяют ставку налога в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки его уплаты, форму отчетности по данному налогу, а также могут предусматривать налоговые льготы.

Порядок исчисления и уплаты транспортного налога установлен главой 28 «Транспортный налог» Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ) (статьи 356—363). В целях единообразного применения налоговыми органами норм главы 28 НК РФ Приказом МНС Российской Федерации от 9 апреля 2003 года № БГ-3-21/177 «Об утверждении Методических рекомендаций по применению главы 28 «Транспортный налог» части второй Налогового кодекса Российской Федерации» утверждены Методические рекомендации по применению главы 28 «Транспортный налог» НК РФ (далее Методические рекомендации по применению главы 28 НК РФ).

**Налогоплательщиками транспортного налога** являются юридические и физические лица, на которых, в соответствии с российским законодательством, зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения. По транспортным средствам, зарегистрированным на физических лиц, приобретенным и переданным на основании доверенности, налогоплательщиком является лицо, указанное в доверенности. Лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, уведомляют налоговый орган по месту своего жительства о передаче транспортных средств по доверенности.

**Объектом налогообложения** признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины, механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (букси-

руемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

**Налоговая база** определяется:

– в отношении транспортных средств, имеющих двигатели — как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;

– в отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, — как паспортная статическая тяга реактивного двигателя воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы;

– в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, — как валовая вместимость в регистровых тоннах;

– в отношении водных и воздушных транспортных средств, не указанных в пунктах 1—3, — как единица транспортного средства.

Налоговая база определяется отдельно по каждому транспортному средству, указанному в пунктах 1—3. В отношении транспортных средств, указанных в пункте 4, налоговая база определяется отдельно.

**Не являются объектом** налогообложения:

– весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 лошадиных сил;

– автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил, полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения;

– промысловые морские и речные суда;

– пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;

– тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины, зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;

– транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;

– транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;

– самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;

– суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.

**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 в следующих размерах (табл. 5).

Таблица 5 — Ставки транспортного налога

Наименование объекта налогообложения	Налоговая ставка в рублях
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): – до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно – свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно – свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно – свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно – свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	  5  7  10  15  30
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): – до 20 л. с. (до 14,7 кВт) включительно – свыше 20 л. с. до 35 л. с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно	  2  4

Продолжение табл. 5

<b>Наименование объекта налогообложения</b>	<b>Налоговая ставка в рублях</b>
- свыше 35 л. с. (свыше 25,74 кВт)	10
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): - до 200 л. с. (до 147,1 кВт) включительно - свыше 200 л. с. (свыше 147,1 кВт)	10 20
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): - до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно - свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно - свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно - свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно - свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт) - Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы)	5 8 10 13 17 5
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): - до 50 л. с. (до 36,77 кВт) включительно - свыше 50 л. с. (свыше 36,77 кВт)	5 10
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): - до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно - свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	10 20
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): - до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно - свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	20 40
Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): - до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно - свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	25 50
Несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистровой тонны валовой вместимости)	20
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой лошадиной силы)	25

Окончание табл. 5

<b>Наименование объекта налогообложения</b>	<b>Налоговая ставка в рублях</b>
Самолеты, имеющие реактивные двигатели (с каждого килограмма силы тяги)	20
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200

Эти ставки могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов РФ, но не более чем в 5 раз. Кроме того, законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования транспортных средств.

### ***Исчисление налога и авансовых платежей***

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам года, исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации в течение налогового (отчетного) периода исчисление суммы налога (суммы авансового платежа) производится с учетом коэффициента. Органы власти субъекта РФ вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, исчисляют сумму налога самостоятельно. Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации.

В случае если в технической документации на транспортное средство мощность двигателя указана в метрических единицах мощности (кВт), то соответствующий пересчет во внесистемные



единицы мощности (лошадиные силы) осуществляется путем умножения мощности двигателя, выраженного в кВт, на множитель, равный 1,35962 (переводной коэффициент — 1 кВт = 1,35962 л. с.).

Округление производится с точностью до 2-го знака после запятой. Например, у предприятия находится в собственности транспортное средство — катер, мощность двигателя которого в метрических единицах мощности составляет 155,0 кВт. Для расчета налога переводим мощность в лошадиные силы:

$$155,0 * 1,35962 = 210,74 \text{ л.с.}$$

Так как в течение года количество транспортных средств, принадлежащих организации или физическому лицу, может меняться, то в случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т.д.) в течение налогового периода необходимо использовать специальный *понижающий коэффициент*. Его рассчитывают следующим образом:

$$K = T \div 12 \text{ мес.},$$

где T — количество месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на организацию.

А затем, чтобы рассчитать сам налог, нужно воспользоваться следующей формулой:

$$ТН = Л.С. * \eta * K,$$

где Л.С. — количество лошадиных сил, или регистровые тонны, или единица транспортного средства;

$\eta$  — ставка транспортного налога.

В расчет должны входить и те месяцы, в которых транспортное средство было зарегистрировано или снято с регистрации. При этом не важно, когда проходила регистрация: в начале или в конце месяца. А если транспорт зарегистрирован и снят с регистрации в течение одного месяца, то этот месяц считается как один.

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.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о транспортных средствах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, по состоянию на 31 декабря истекшего календарного года до 1 февраля текущего календарного года, а также обо всех связанных с ними изменениях, произошедших за предыдущий календарный год.

### ***Налоговый период, порядок и сроки уплаты налога***

В соответствии со статьей 360 Налогового кодекса РФ налоговым периодом начисления и уплаты транспортного налога признается календарный год.

Уплата налога производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.

Местом нахождения транспортных средств в целях закона признается:

- для морских, речных и воздушных транспортных средств — место нахождения (жительства) собственника имущества;
- для транспортных средств, не указанных в предыдущем пункте, — 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, т.е. не позднее 20 января года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В отличие от организаций физические лица, в том числе и индивидуальные предприниматели, сами транспортный налог не рассчитывают. За них это должен сделать налоговый орган по месту регистрации транспортного средства. А затем налоговая инспекция сообщает физическому лицу сумму налога. Сделать это она обязана не позднее 1 июня того года, за который уплачивается налог (п. 3 ст. 363 Налогового кодекса РФ). При этом гражданину вручается налоговое уведомление (см. приложение). В нем указываются размер налога, расчет налоговой базы, а также

срок уплаты налога. Налоговое уведомление передается физическому лицу лично под расписку или другим способом, которым факт и дата получения прибыли будут подтверждены. А если налогоплательщик уклоняется от получения такого уведомления, то налоговая инспекция должна направить его по почте заказным письмом. Это письмо считается полученным через шесть дней с даты отправления. Такой порядок установлен статьей 52 Налогового кодекса РФ.

Излишне внесенные суммы налога зачисляются в счет очередных платежей или возвращаются налогоплательщику в соответствующем порядке, установленном Налоговым кодексом РФ.

Организации, переведенные на уплату единого сельскохозяйственного налога, транспортный налог не платят. А те организации, которые перешли с 1 января 2003 года на упрощенную систему налогообложения или на единый налог на вмененный доход, уплачивают его в обычном порядке.

Сумму транспортного налога можно включить в расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, так как в соответствии с пунктом 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ он относится к прочим расходам, которые учитываются при налогообложении прибыли. В какой момент это нужно сделать — зависит от учетной политики организации. Если предприятие определяет доходы и расходы для расчета прибыли кассовым методом, то включать суммы налога в расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, нужно по мере его уплаты. А если учетной политикой организации утвержден метод начисления, тогда все будет зависеть от положений того региона, в котором зарегистрировано транспортное средство.

Например, в соответствии с региональным законом налог уплачивается единовременно — по итогам налогового периода, то есть года. Тогда сумму начисленного налога нужно включить в расходы, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль, в декабре того года, за который уплачивается налог.

Но региональные законы могут устанавливать и авансовые платежи по транспортному налогу. Тогда суммы авансов по транспортному налогу можно учесть при расчете налога на прибыль в том периоде, за который были перечислены авансовые платежи.

## Раздел III. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ

### Глава 10. Земельный налог

Использование земли в Российской Федерации является платным. Формами платы за землю выступают:

- земельный налог;
- арендная плата;
- нормативная цена земли.

Собственники земли, землевладельцы и землепользователи, кроме арендаторов, облагаются ежегодным земельным налогом.

За земли, переданные в аренду, взимается арендная плата.

Для покупки и выкупа земельных участков в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также для получения под залог земли банковского кредита устанавливается нормативная цена земли.

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

Земельный налог взимается в процессе приобретения и накопления материальных благ, что определяет прямой характер этого налога.

Ст. 3 Закона РФ «О плате за землю» устанавливает положение о том, что размер земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев, землепользователей. Налог устанавливается в виде стабильных платежей за единицу земельной площади в расчете на год. Таким образом обуславливается: земельный налог является реальным. То есть в данном случае облагается не действительный доход налогоплательщика, а предполагаемый средний доход, получаемый в данных экономических условиях. При этом ставки земельного налога пересматриваются в связи с изменением не зависящих от пользователя земли условий хозяйствования.

Земельный налог относится также к группе количественных (долевых, квотативных) налогов. Они исходят не из потребности покрытия определенного государством расхода, а из возможности налогоплательщика заплатить налог, учитывая при этом имущественное состояние налогоплательщика.

Кроме того, в соответствии с классификацией, закрепленной НК РФ (ст.ст. 12—15), земельный налог относится к группе местных налогов и сборов. Представительные органы местного самоуправления в нормативных документах определяют элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налога, а также формы отчетности по данному местному налогу. Иные элементы налогообложения устанавливаются НК РФ. При установлении местного налога представительными органами местного самоуправления могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Земельный налог относится к группе платежей за пользование природными ресурсами, среди которых занимает примерно 70 %.

Так как земельный налог относится к группе местных налогов и сборов в соответствии с классификацией, предложенной НК РФ, то основной удельный вес земельный налог занимает в бюджетах органов местного самоуправления и субъектов Российской Федерации.

В соответствии со ст. 19 НК РФ *налогоплательщиками* признаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать налоги.

Ввиду этого, плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, в т.ч. индивидуальные предприниматели, которым предоставлена земля в собственность, владение, пользование на территории России.

Организации — юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации.

Физические лица — граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства.

Индивидуальные предприниматели — физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, частные охранники, частные детективы. Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате земельного налога по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений в порядке, предусмотренном НК РФ.

Не являются плательщиками земельного налога организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, поскольку указанным Законом предусмотрена замена уплаты совокупности установленных законодательством Российской Федерации федеральных, региональных и местных налогов и сборов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за отчетный период.

**Объектами налогообложения** могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога. Объектами налогообложения земельным налогом являются земельные участки, части земельных участков, земельные доли (при общей долевой собственности на земельный участок), предоставленные юридическим лицам и гражданам в собственность, владение или пользование.

Земельные участки, находящиеся в собственности, владении, пользовании и облагаемые земельным налогом, в соответствии с Законом РФ «О плате за землю», подразделяются на 2 вида:

- земли сельскохозяйственного назначения;
- земли несельскохозяйственного назначения.

При взимании налога на земли сельскохозяйственного назначения различаются две группы налогоплательщиков.

В первую группу входят колхозы, совхозы, крестьянские (фермерские) хозяйства, межхозяйственные предприятия и организации, кооперативы и другие сельскохозяйственные предприятия. С них взимается только земельный налог, все остальные виды налогов по отношению к ним не применяются. На предприятия, имеющие доход от несельскохозяйственной деятельности, превышающий 25 %, это положение не распространяется.

Ко второй группе относятся сельскохозяйственные предприятия индустриального типа (птицефабрики, тепличные комбинаты, зверосовхозы, животноводческие комплексы и другие на самостоятельном балансе) по перечню, утвержденному органами законодательной (представительной) власти субъектов Российской Федерации. Такие предприятия, кроме налога на землю, уплачивают и другие налоги в установленном порядке.

Понятию «объект налогообложения» близок по значению термин «предмет налогового обложения», который обозначает признаки фактического (не юридического) характера, которые обосновывают взимание соответствующего налога.

В данном случае объектом налога на землю являются земельные участки, предоставленные в собственность, т.е. право собственности на земельный участок, а не сама земля непосредственно (она — предмет налогообложения). Сам по себе земельный участок — предмет материального мира — не порождает никаких налоговых последствий. Эти последствия порождает определенное состояние субъекта по отношению к предмету налогообложения, в данном случае — собственность.

Ст. 53 НК РФ определяет налоговую базу как стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Таким образом, для земельного налога налоговой базой является площадь земельного участка, находящегося в собственности, владении, пользовании, к которой применяется налоговая ставка.

Налоговая база и порядок ее определения по местным налогам устанавливаются НК РФ. При этом при исчислении налоговой базы земельного налога используется накопительный метод учета базы налогообложения (метод чистого дохода), т.к. в данном случае важен момент возникновения имущественных прав.

Для измерения предмета налогообложения необходимо избрать какую-либо физическую характеристику, параметр измерения из множества возможных, т.е. определить масштаб налога. В данном случае масштабом земельного налога является площадь земельного участка, облагаемая этим налогом и выражающаяся в гектарах или квадратных метрах.

Ст. 55 НК РФ устанавливает понятие *налогового периода*. Под ним понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. При этом налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи. Налоговым периодом для плательщиков земельного налога является календарный год, т.к. земельный налог взимается в расчете на год с облагаемой налогом земельной площади. При этом в облагаемую налогом площадь включаются земельные участки, занятые строениями и сооружениями, участки, необходимые для их содержания, а также санитарно-защитные зоны объектов, технические и другие зоны, если они не предоставлены в пользование другим юридическим лицам и гражданам.

Под единицей налогообложения понимают единицу масштаба налогообложения, которая используется для количественного выражения налоговой базы. Единицей налогообложения земельного налога на земли сельскохозяйственного назначения (сельскохозяйственные угодья) является один гектар пашни (1 га). Для других земель сельскохозяйственного назначения и земель несельскохозяйственного назначения — один квадратный метр (1 кв. м) (рис. 3).

**Налоговая ставка.** Устанавливается законами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения) и не может превышать:

- 0,3 % в отношении земельных участков:



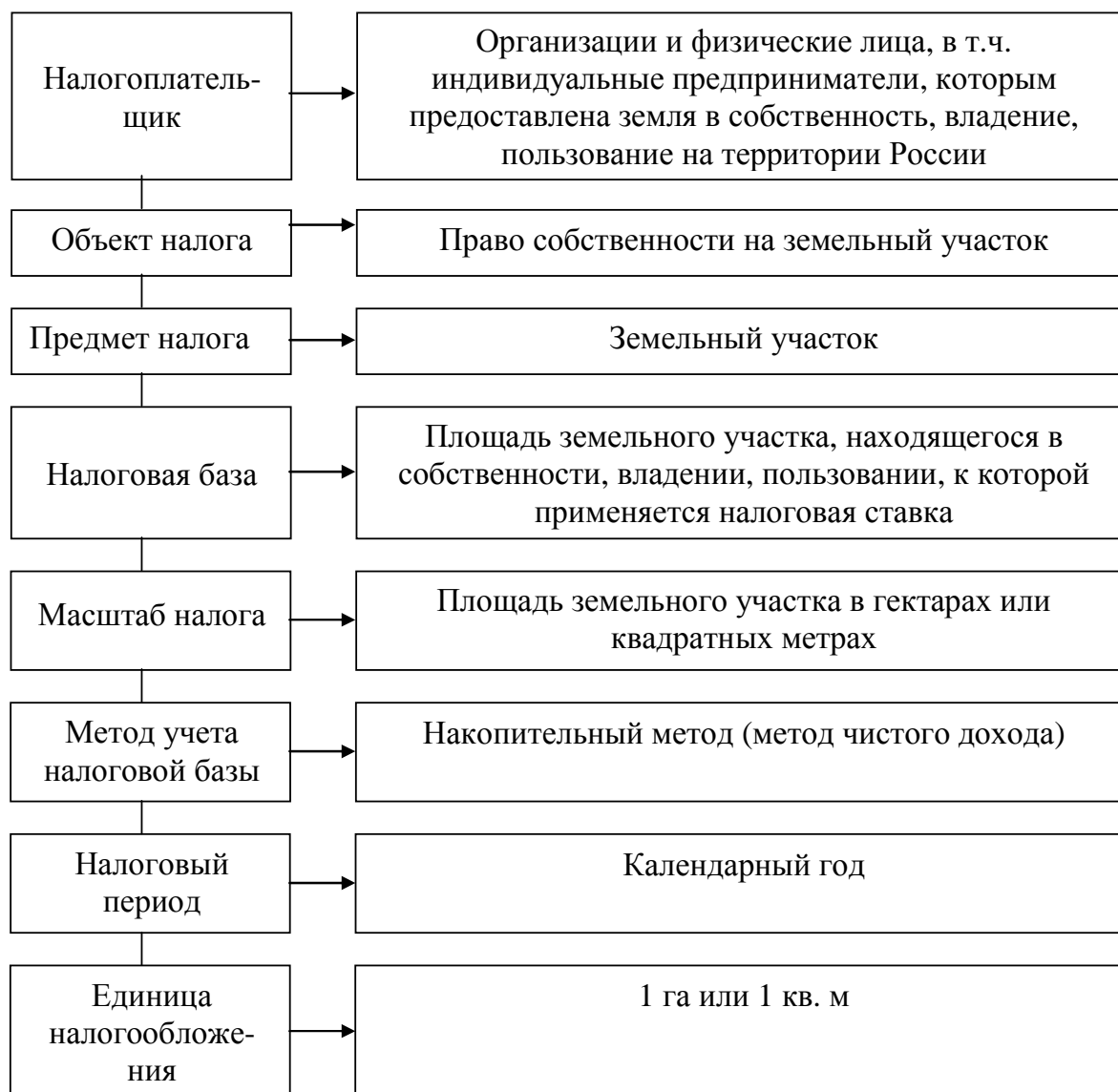


Рис. 3 — Существенные элементы закона о земельном налоге

а) отнесенных к землям с/х назначения или к землям в составе зон с/х использования в поселениях и используемых для с/х производства;

б) занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (кроме доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или предоставленных для жилищного строительства;

в) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства;

– 1,5 % в отношении прочих земельных участков.

Возможны дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

Закон Российской Федерации «О плате за землю» определяет, что размер земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев, землепользователей и устанавливается в виде стабильных платежей за единицу земельной площади в расчете на год.

Таким образом, при расчете земельного налога используется пропорциональный метод налогообложения, т.к. ставка налога не зависит от величины базы налогообложения и с ростом базы налог возрастает пропорционально.

Ввиду того, что плата за землю призвана стимулировать рациональное использование, охрану и освоение земель, повышение плодородия почв, выравнивание социально-экономических условий хозяйствования на землях разного качества, обеспечение развития инфраструктуры в населенных пунктах и т.д. (ст. 2 Закона «О плате за землю»), статьей 3 того же Закона устанавливается двойная ставка земельного налога за земельные участки, неиспользуемые или используемые не по целевому назначению.

***Сроки и порядок уплаты налога.*** Существует три основных способа уплаты налога:

- 1) уплата налога по декларации;
- 2) уплата налога у источника дохода;
- 3) кадастровый способ уплаты налога.

Уплата налога по декларации предполагает, что на налогоплательщика налагается обязанность представить в установленный срок в налоговый орган официальное заявление о своих налоговых обязательствах. Налогоплательщик при уплате земельного налога должен заполнить эту декларацию и представить ее не позднее 1 июля в тот налоговый орган, в котором числится облагаемый налогом объект. Данный срок представления декларации установлен Законом РФ «О плате за землю».

ФЗ РФ «О государственном земельном кадастре» от 2 января 2000 г. № 28-ФЗ установил понятие государственного земельного кадастра как систематизированного свода документированных сведений, получаемых в результате проведения государст-

венного кадастрового учета земельных участков, о местоположении, целевом назначении и правовом положении земель Российской Федерации и сведений о территориальных зонах и наличии расположенных на земельных участках и прочно связанных с этими земельными участками объектов. При этом государственный кадастровый учет земельных участков представляет собой описание и индивидуализацию в Едином государственном реестре земель земельных участков, в результате чего каждый земельный участок получает такие характеристики, которые позволяют однозначно выделить его из других земельных участков и осуществить его качественную и экономическую оценки. Государственный кадастровый учет земельных участков сопровождается присвоением каждому земельному участку кадастрового номера.

Государственный земельный кадастр создается и ведется в целях в том числе информационного обеспечения установления обоснованной платы за землю.

Ввиду вышеизложенного, уплата земельного налога производится кадастровым способом. Особенность здесь состоит в том, что, поскольку имущество облагается на основе его внешних признаков, момент уплаты налога никак не связан с моментом получения дохода. Поэтому для уплаты такого налога устанавливаются фиксированные сроки их вноса.

Эти сроки, а также порядок уплаты налога закрепляются НК РФ (ст. 57, 58) и Законом РФ «О плате за землю» (ст. 16—23). Однако органы законодательной (представительной) власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления с учетом местных условий имеют право устанавливать иные сроки и порядок уплаты налога в соответствии со ст. 58 п. 4 НК РФ.

Учет плательщиков земельного налога производится ежегодно по состоянию на 1 января (Закон «О плате за землю»: на 1 июня). При этом земельный налог, уплачиваемый юридическими лицами, исчисляется непосредственно этими лицами. Они обязаны ежегодно не позднее 1 февраля (Закон «О плате за землю»: не позднее 1 июля) предоставлять в налоговые органы расчет причитающегося с них налога.

По вновь отведенным земельным участкам расчет налога представляется в течение месяца с момента их предоставления.

Начисление земельного налога гражданам производится государственными налоговыми инспекциями, которые ежегодно, не позднее 1 августа, вручают им налоговые уведомления об уплате налога.

Земельный налог с юридических лиц и граждан исчисляется, начиная с месяца, следующего за месяцем предоставления им земельного участка.

Суммы налога за текущий год уплачиваются:

1) гражданами — равными долями не позднее 15 сентября и 15 ноября;

2) юридическими лицами, деятельность которых определяется сельскохозяйственным товарным производством, а также крестьянскими (фермерскими) хозяйствами — не позднее 1 ноября;

3) юридическими лицами (кроме сельских товаропроизводителей) — равными долями в три срока не позднее 1 апреля, 1 июля, 1 ноября.

Налогоплательщики вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно.

Основанием для установления и взимания налога и арендной платы за землю является документ, удостоверяющий право собственности, владения или пользования (аренды) земельным участком.

В документах, устанавливающих право на землю, должны быть указаны: регистрационный номер, площадь земельного участка, целевое использование земель, состав угодий, чертеж границ этих земель, список земельных участков с особым режимом использования земель (санитарно-защитные зоны, земли природоохранного, водоохранного, рекреационного и историко-культурного значения) с указанием номера участка на чертеже согласно книге их учета и выдачи

Впредь до выдачи документов, удостоверяющих право собственности, владения или пользования земельным участком, по согласованию с соответствующими комитетами по земельным ресурсам и землеустройству используются ранее выданные государственными органами документы, удостоверяющие это право.

Земельный налог юридическим лицам и гражданам исчисляется исходя из налоговой базы (площади земельного участка,

облагаемой налогом), утвержденных ставок земельного налога и налоговых льгот.

Если землепользование плательщика состоит из земельных участков, облагаемых налогом по различным ставкам, то общий размер земельного налога по землепользованию определяется суммированием налога по этим земельным участкам.

*Право на налоговый вычет по земельному налогу.*

Налоговая база по земельному налогу уменьшается на необлагаемую налогом сумму в размере 10 000 рублей на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении:

1) у Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;

2) инвалидов, имеющих III степень ограничения способности к трудовой деятельности, а также лиц, которые имеют I и II группу инвалидности, установленную до 1 января 2004 года без вынесения заключения о степени ограничения способности к трудовой деятельности;

3) инвалидов с детства;

4) ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;

5) физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом Российской Федерации «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», в соответствии с Федеральным законом от 26 ноября 1998 года № 175-ФЗ «О социальной защите граждан Российской Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча» и в соответствии с Федеральным законом от 10 января 2002 года № 2-ФЗ «О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне»;

б) физических лиц, принимавших в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного

и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

7) физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

## Раздел IV. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

### Глава 11. Налогообложение малого предпринимательства в РФ

Для российских предприятий и организаций, относящихся к категории малых предприятий, возможно налогообложение по трем моделям.

*Первая модель* — налогообложение малых предприятий по той же схеме, что и всех иных, с учетом некоторого количества дополнительных льгот, которые предоставляются этой категории организаций в рамках Налогового кодекса РФ и тех Законов о налогах, которые действуют в дополнение к нему.

*Вторая модель* — налогообложение предприятий и организаций, а также индивидуальных предпринимателей, перешедших на упрощенную систему учета и отчетности. Переход на эту модель налогообложения осуществляется организацией, соответствующей определенным критериям, исходя из желания налогоплательщика.

*Третья модель* — обложение единым налогом на вмененный доход. Эта модель относится к определенному кругу малых предприятий и носит обязательный характер. Если закон устанавливает, что для той или иной группы предприятий вводится единый налог, то у налогоплательщиков нет возможности выбора: они переводятся на эту систему в обязательном порядке.

Первая модель в значительной мере уже была освещена при рассмотрении отдельных налогов и тех дополнительных режимов, которые предполагает законодательство для малых предприятий при уплате этих налогов. Остановимся на рассмотрении налогообложения при упрощенной системе учета и отчетности и при едином налоге на вмененный доход.

## Глава 12. Упрощенная система налогообложения, учета и отчетности

Условия и порядок исчисления и уплаты налогов при упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности регламентируются Законом РФ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности», принятым еще 29.12.95. А также рядом законодательных актов субъектов РФ, которые были приняты в его развитие.

Суть упрощенной системы сводится к замене для определенной категории малых предприятий большинства федеральных, региональных и местных налогов единым налогом, исчисляемым по результатам хозяйственной деятельности за отчетный период.

Для организаций, перешедших на упрощенную систему, отменяются:

- НДС;
- налог на прибыль предприятий и организаций;
- налог на имущество предприятий;
- ряд иных налогов и сборов.

Сегодня фактически предприятия, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, кроме единого налога, уплачивают:

- таможенные платежи;
- государственные пошлины;
- лицензионные сборы;
- единый социальный налог.

Для индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица упрощенная система налогообложения предусматривает замену уплаты только одного налога — налога на доходы физических лиц.

Организациям, применяющим упрощенную систему налогообложения, предоставляется право оформления первичных документов бухгалтерской отчетности и ведения книги учета доходов и расходов по упрощенной форме, в том числе без применения способа двойной записи, плана счетов и соблюдения иных требований, предусмотренных действующим положением о ведении бухучета.



Налогоплательщики при упрощенной системе налогообложения определяются заявительным образом. Для перехода организации на упрощенную систему необходимо, чтобы она, во-первых, удовлетворяла ряду критериев и, во-вторых, выразила желание перейти на эту систему, подав заявление на право применения упрощенной системы.

Основные критерии, которым должна соответствовать организация, чтобы она получила право на использование упрощенной системы.

1. На упрощенную систему могут переходить только малые предприятия. В соответствии с Федеральным законом «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» под субъектами малого предпринимательства понимаются только коммерческие организации. Некоммерческие организации, занимающиеся предпринимательской деятельностью, даже при соблюдении всех остальных критериев не относятся к субъектам малого предпринимательства, а значит, не могут претендовать на использование этой модели налогообложения.

2. Необходимо, чтобы организация удовлетворяла требованиям, касающимся уставного капитала. В уставном капитале малых предприятий доля участия Российской Федерации, ее субъектов, общественных и религиозных организаций и объединений, благотворительных и иных фондов не должна превышать 25 %. Кроме того, доля участия одного или нескольких юридических лиц, не являющихся субъектами малого предпринимательства, не должна превышать 25 %. Фактически это то же самое ограничение, которое используется при определении права на получение налоговых льгот для малых предприятий в рамках налогообложения налогом на прибыль предприятий.

3. Установлено ограничение по видам деятельности. Под действие упрощенной системы налогообложения не могут подпасть:

- организации, занятые производством подакцизной продукции;
- организации, созданные на базе ликвидированных структурных подразделений действующих предприятий;
- кредитные организации, страховщики, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, пред-

приятия игорного и развлекательного бизнеса, а также некоторых других категорий.

Для этих организаций действует запрет на переход на упрощенную систему налогообложения независимо от того, какую (пусть даже самую незначительную) долю составляют указанные виды деятельности. Положение о невозможности перехода на эту систему предприятий, производящих подакцизную продукцию, не распространяется на торговые предприятия. Торговые организации, реализующие подакцизную продукцию, могут перейти на упрощенную систему, если они удовлетворяют остальным требованиям.

4. Действует ограничение по размеру валовой выручки. Чтобы организация имела право перейти на упрощенную систему налогообложения, в течение предшествующего года размер валовой выручки данного налогоплательщика не должен превышать 15 млн рублей (ст.248 НК РФ).

Это положение отнюдь не означает, что на упрощенную систему может перейти только предприятие, проработавшее какой-то срок в общей системе налогообложения. Предусмотрен определенный порядок, когда вновь созданное предприятие может подать заявление и сразу перейти к использованию упрощенной системы.

Организация остается налогоплательщиком по упрощенной системе только до тех пор, пока ее валовая выручка не превысит установленного предела. Если это произойдет, то до конца текущего года организация останется плательщиком по упрощенной системе, а с нового года будет переведена на общий порядок исчисления и уплаты налогов.

5. Установлена предельная численность занятых для перехода на упрощенную систему: 15 человек независимо от вида деятельности. При этом предельная численность включает занятых по договорам гражданско-правового характера, в филиалах и иных подразделениях, а также внешних совместителей.

Если в каком-то квартале в течение года, когда организация работала по упрощенной системе учета и налогообложения, численность занятых оказалась превышенной, то возврат к общей модели налогообложения осуществляется с квартала, следующего за тем, когда это превышение возникло.

Объектом налогообложения единым налогом при упрощенной системе по федеральному законодательству является либо валовая выручка, полученная за отчетный период, либо совокупный доход. Субъекты Федерации принимают окончательное решение о том, что именно явится объектом налогообложения на территории конкретного региона.

Валовая выручка как объект налогообложения представляет собой сумму:

- выручки от реализации товаров (работ, услуг);
- продажной цены имущества, реализованного за отчетный период;
- внереализационных доходов.

Совокупный доход для целей налогообложения исчисляется как разность между валовой выручкой и определенными статьями расходов, к которым относятся:

- стоимость использованных в процессе производства товаров (работ, услуг), сырья, материалов, комплектующих изделий;
- стоимость приобретенных товаров;
- стоимость топлива;
- стоимость текущего ремонта;
- стоимость оказанных услуг;
- эксплуатационные расходы;
- затраты на аренду помещений, используемых для производственной и коммерческой деятельности;
- затраты на аренду транспортных средств;
- расходы на уплату процентов за пользование кредитными ресурсами (в пределах ставки рефинансирования ЦБ РФ плюс три процентных пункта);
- таможенные платежи;
- уплаченные лицензионные сборы;
- уплаченный единый социальный налог;
- некоторые иные виды затрат.

Федеральное законодательство устанавливает максимальные ставки единого налога при упрощенной системе налогообложения учета и отчетности. Субъекты Федерации, принимая решение о том, что именно будет составлять объект налогообложения, должны определить и конкретную налоговую ставку по этому налогу в пределах, установленных федеральным законодательством.

***Федеральные налоговые ставки:***

В соответствии со статьей 346.19 НК РФ налоговым периодом по единому налогу признается календарный год, а отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Статьей 346.20 НК РФ устанавливаются следующие налоговые ставки по единому налогу:

- 6 %, если объектом налогообложения являются доходы,
- 15 %, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. При этом сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Сроки уплаты и сроки сдачи налоговой декларации по единому налогу для организаций и индивидуальных предпринимателей различные.

Так, организации должны представить налоговые декларации по итогам налогового периода (календарного года) не позднее 31 марта года, следующего за истекшим. Такой же срок установлен и для уплаты единого налога.

Индивидуальные предприниматели представляют налоговую декларацию по единому налогу и уплачивают его в бюджет не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (календарным годом).

На протяжении налогового периода все налогоплательщики исчисляют сумму авансовых платежей по единому налогу за первый квартал, за полугодие, за девять месяцев, исходя из ставки налога и выбранной налоговой базы. Расчет производится нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее исчисленных сумм квартальных авансовых платежей по налогу. По результатам произведенных расчетов налогоплательщики производят уплату авансовых платежей в срок не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (25 апреля, 25 июля, 25 октября). Здесь и организации, и индивидуальные предприниматели находятся в равных услови-

ях. Уплаченные авансовые платежи по налогу засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

Приказом Минфина № 7н от 17 января 2006 года утверждены форма налоговой декларации по единому налогу и порядок ее заполнения (см. Приложение № 1).

Уплата налога и квартальных авансовых платежей по налогу производится по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

В зависимости от вида осуществляемой организациями деятельности органы власти субъектов Федерации вместо установления объектов и налоговых ставок вправе установить расчетный порядок определения единого налога на основе показателей по типичным организациям-представителям. При этом подлежащий уплате единый налог не может быть меньше определенных расчетным путем. Данное положение, содержащееся в тексте Закона об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности, фактически получило развитие при определении порядка исчисления единого налога на вмененный доход, о котором речь пойдет далее.

Кроме того, субъекты Федерации имеют право устанавливать льготы и (или) льготный порядок по уплате единого налога для отдельных категорий плательщиков в пределах объема налоговых поступлений, подлежащих зачислению в доход бюджета субъекта федерации и местные бюджеты.

Наиболее серьезным стимулом при переходе на упрощенную систему могло бы стать существенное сокращение количества документов и форм, которые необходимо заполнять при расчете различных налогов, а также упрощение системы учета.

Официальным документом, удостоверяющим право применения организацией упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности, является патент. Патент выдается сроком на один календарный год. Годовая стоимость патента определяется исходя из ставок единого налога и видов деятельности предприятий решением органа государственной власти субъекта Федерации. Приобретение патента или выплата стоимости патента фактически представляют собой форму авансовых платежей по единому налогу при упрощенной системе налогообложения.

Годовая стоимость патента выплачивается организациями и индивидуальными предпринимателями ежеквартально, а оплата стоимости патента засчитывается в счет обязательства по уплате единого налога.

Приходится констатировать, что, хотя Закон об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности действует с 1996 г., лишь очень незначительная часть предприятий, имеющих право воспользоваться этой моделью, перешла на упрощенную систему налогообложения. Очевидно, что предложенных в этом Законе стимулов оказалось недостаточно.

## Глава 13. Налог на вмененный доход

Единый налог на вмененный доход — один из наиболее «молодых» налогов российской налоговой системы. Он был введен Федеральным законом от 31.07.98 «О едином налоге на вмененный доход». Этот Закон носит рамочный характер, т.е. определяет основные принципы налогообложения вмененного дохода предприятий, организаций и индивидуальных предпринимателей, занимающихся определенными видами деятельности.

Основная цель, которую преследовало государство, вводя этот налог, — привлечение к налоговой обязанности тех лиц и предприятий, которые в силу специфики своей деятельности обладают наиболее широкими возможностями уклоняться от уплаты налога, а контроль за этими предприятиями настолько дорогостоящ и трудоемок, что по расходам может оказаться сопоставим с доходами, выявляемыми по результатам проверок.

Единый налог на вмененный доход является региональным (субъектов Федерации) и вводится в действие нормативно-правовыми актами органов государственной власти субъектов Федерации. Еще в 1999 г. 35 из 89 субъектов Федерации ввели на своей территории этот налог. Права субъектов Федерации при введении единого налога на вмененный доход на своей территории заключаются:

- в определении сфер предпринимательской деятельности, подлежащих обложению единым налогом;
- определении размера вмененного дохода и иных составляющих формул расчета сумм единого налога, кроме налоговой ставки — она жестко устанавливается федеральным законодательством;
- установлении перечня налоговых льгот;
- определении порядка и сроков уплаты единого налога;
- определении иных особенностей уплаты единого налога на территории конкретного субъекта РФ.

*Налогоплательщиками* единого налога на вмененный доход являются следующие категории лиц, осуществляющие некоторые виды деятельности.

Юридические лица — организации, занимающиеся такими видами деятельности, как:

- оказание бытовых услуг населению (ремонт обуви, изделий из кожи, меха, пошив и ремонт одежды, ремонт часов и ювелирных изделий, бытовой техники, машин, оборудования и приборов, фото-, кино- и другие услуги);
- парикмахерские, медицинские, косметологические, зоо- и ветеринарные услуги;
- общественное питание, если численность занятых составляет менее 50 человек;
- розничная торговля через магазины (если численность занятых составляет не более 30 человек), палатки, рынки, лотки и т.п.;
- розничная выездная (нестационарная) торговля ГСМ;
- оказание услуг по предоставлению автостоянок и гаражей;
- оказание транспортных услуг организациями с численностью занятых до 100 человек, а также некоторые иные виды деятельности.

*Физические лица* — индивидуальные предприниматели, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, кроме перечисленных выше сфер деятельности, также:

- в сфере оказания ремонтно-строительных услуг (строительство зданий и сооружений или их частей, оборудование зданий, подготовка строительного участка, благоустройство территории и т.п.);
- сдачей внаем помещений;
- оказанием консультационных, аудиторских, бухгалтерских и юридических услуг;
- оказанием услуг по обучению, репетиторству, преподаванию или иной деятельности в области образования.

Необходимо обратить внимание на то, что на уплату единого налога с вмененного дохода переводятся как в целом организация (если занимается только одним видом деятельности), так и ее филиалы или представительства (если осуществляется несколько видов деятельности). Организация, в состав которой входят филиалы, должна встать на налоговый учет по месту регистрации как своей, так и всех своих филиалов. Соответственно и уплата единого налога будет производиться этой организацией по местам регистрации ее и филиалов.



При переводе предприятий на уплату единого налога на вмененный доход для них отменяются все налоги, кроме:

- государственной пошлины;
- таможенных пошлин и иных таможенных платежей;
- лицензионных и регистрационных сборов;
- налога с владельцев транспортных средств;
- земельного налога;
- налога на доходы, уплачиваемого физическими лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, с любых доходов, кроме тех, по которым осуществляется уплата единого налога. Это положение означает, что если предприниматель оказывает два вида услуг, например юридические услуги, по которым он переведен на уплату налога на вмененный доход, и услуги на рынке ценных бумаг, то по доходам от второй категории услуг он обязан уплачивать налог на доходы физических лиц;

– удержанных сумм подоходного налога, а также НДС и налога из источника в Российской Федерации, когда это установлено законодательством. Это относится, например, к такой ситуации: человек работает на основном месте, например в НИИ, где получает заработную плату, и одновременно зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя. Допустим, что как индивидуальный предприниматель, оказывающий консультационные услуги, он переведен на уплату единого налога на вмененный доход. В этом случае он будет платить налог на вмененный доход и подоходный налог с физических лиц, который будет удерживаться с его заработной платы в НИИ.

*Объектом налогообложения* единым налогом на вмененный доход является, как это следует из названия, вмененный доход на очередной календарный год.

Под вмененным доходом в действующем законодательстве понимается потенциально возможный валовой доход за вычетом потенциально необходимых затрат, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение такого дохода, на основе:

- статистических исследований;
- проверок налоговых или иных государственных органов;
- оценки независимыми организациями.

Это означает, что объектом налогообложения является не реальный доход, который получила та или иная организация в результате своей деятельности, а некоторая расчетная величина. Предполагается, что доход организации, вида деятельности, зависит:

- от численности занятых;
- площади занимаемого помещения;
- местонахождения предприятия (в центре города или на окраине в жилом районе);
- параметров, которые косвенно могут характеризовать доходность предприятий.

Сумма вмененного дохода определяется по формуле:

$$M = C * N * D * E * F * J,$$

где  $M$  — сумма вмененного дохода;

$C$  — базовая доходность на единицу физического показателя (условная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего вид деятельности в разных сопоставимых условиях — единица площади, численность работающих, единица производственной мощности и др.);

$N$  — количество единиц соответствующего физического показателя;

$D$  — повышающий (понижающий) коэффициент, учитывающий особенности подвидов деятельности (например, при оказании ремонтно-строительных услуг подвидами этой деятельности могут быть строительство законченных зданий, подготовка строительного участка, благоустройство территории и др.; в торговле такими подвидами могут быть торговля продовольственными, промышленными товарами и т.д.);

$E$  — повышающий (понижающий) коэффициент, учитывающий особенности ведения предпринимательской деятельности в различных группах регионов (так, вероятно, доходность предпринимательской деятельности в Москве будет выше, чем в Псковской области);

$F$  — повышающий (понижающий) коэффициент, учитывающий особенности ведения предпринимательской деятельности в зависимости от типа населенного пункта (столичные регионы, города с населением свыше 1 млн человек, от 300 тыс. до

1 млн человек, населенные пункты, имеющие статус городов, поселки городского типа, прочие населенные пункты);

J — повышающий (понижающий) коэффициент, учитывающий особенности ведения предпринимательской деятельности в зависимости от дислокации предприятия («спальные», промышленные, пригородные, окраинные районы, «среднее кольцо» населенного пункта, центр населенного пункта, базовые магистрали, территории вокзалов и аэропортов и т.д.).

Физические показатели, используемые для характеристики того или иного вида деятельности, приведены в таблице 6.

Таблица 6 — Показатели, используемые для характеристики видов деятельности при налогообложении вмененного дохода

Физический показатель	Вид деятельности
Количество работающих	Ремонтно-строительные услуги. Консультационные, бухгалтерские, аудиторские, юридические, образовательные услуги
Оборудованные рабочие места (единицы)	Бытовые услуги. Парикмахерские услуги. Медицинские, косметологические, ветеринарные и зооуслуги
Общая площадь	Услуги по краткосрочному проживанию
Общая площадь, используемая в хозяйственной деятельности	Общественное питание. Розничная торговля. Оказание услуг по предоставлению автомобильных стоянок
Количество раздаточных пис-толетов, используемых в хозяйственной деятельности (шт.)	Розничная (выездная) торговля горюче-смазочными материалами
Грузоподъемность транспортных средств (т)	Транспортные услуги

Приведем некоторые примеры значений коэффициентов, рекомендуемых к использованию федеральным законодательством.

Корректирующий коэффициент подвидов деятельности (D) варьируется от 1 до 2 по таким видам деятельности, как парикмахерские услуги, медицинские и ветеринарные услуги, оказание бухгалтерских, юридических услуг, услуг в области обучения и др. Для торговли этот коэффициент варьируется также от 1 до 2, а для общественного питания — от 0,5 до 2, максимальный коэффициент для строительных услуг может составлять 6.

Региональный корректирующий коэффициент (E) варьируется от 0,5—0,8 для таких субъектов Федерации, как Республика Мордовия, Саратовская, Ульяновская области, Республика Дагестан и др., до 2—3 для Москвы и Ямало-Ненецкого автономного округа.

Региональный коэффициент типа населенного пункта (F) варьируется от 0,2—0,5 для прочих населенных пунктов до 0,9—1 для столичных регионов.

Региональный корректирующий коэффициент дислокации предприятия внутри населенного пункта (J) варьируется от 1,1—1,4 для спальных районов городов до 1,5—2 для центральной части городов.

При определении суммы вмененного дохода могут также учитываться показатели, отражающие ассортимент реализуемой продукции, качество предоставляемых услуг, время работы в течение суток, качество занимаемого помещения, производительность используемых машин и оборудования, количество видов деятельности, осуществляемых налогоплательщиком, уровень инфляции и др.

При принятии решений о конкретных коэффициентах для расчета суммы единого налога на вмененный доход субъектами Федерации могут использоваться отдельно или в разных сочетаниях три метода расчета.

Первый метод (А) основан на обработке существующей статистической информации о результатах хозяйственной деятельности организаций (предпринимателей), осуществляющих указанные виды деятельности.

Второй метод (Б) основан на обработке информации налоговых органов о фактически поступивших суммах налоговых платежей от организаций, осуществляющих указанные выше виды деятельности.

И наконец, третий метод (В) основан на использовании рекомендуемых показателей базовой доходности единицы физического параметра и повышающих (понижающих) коэффициентов. Как правило, субъекты Федерации используют преимущественно метод В при разработке региональных положений единого налога на вмененный доход.

Налогоплательщик может уплатить единый налог авансовым перечислением его суммы за 3, 6, 9 или 12 месяцев года. В этом случае сумма единого налога, подлежащая уплате, уменьшается соответственно на 2, 5, 8 и 11 %.

Документом, подтверждающим уплату налогоплательщиком единого налога на вмененный доход, является свидетельство о его уплате. На каждый вид предпринимательской деятельности выдается отдельное свидетельство. Если налогоплательщик имеет два и более отдельно расположенных места осуществления предпринимательской деятельности (торговые палатки, ларьки, рестораны и т.п.), то на каждое из них он должен иметь отдельное свидетельство.

Суммы единого налога на вмененный доход, поступающие в бюджетную систему, распределяются следующим образом:

25 % — в федеральный бюджет, из них 4 % (процентных пункта) направляется в Федеральный дорожный фонд;

50 % — в бюджеты субъектов Федерации, из них 15 % (процентных пунктов) может направляться в соответствии с решениями субъектов РФ в дорожные фонды;

25 % — в государственные внебюджетные фонды, в том числе 22,725 % (процентных пункта) направляется в Пенсионный фонд РФ.

## Глава 14. Некоторые особенности налогообложения некоммерческих организаций в России

Налогообложение некоммерческих организаций в настоящее время имеет весьма существенную специфику в зависимости от конкретного вида и правового статуса той или иной некоммерческой организации.

Отличительный признак некоммерческой организации — то, что она не имеет основной целью извлечение прибыли и не распределяет полученную прибыль между своими участниками. Некоммерческие организации могут создаваться для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, для охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав, законных интересов граждан и организаций, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи и др.

В соответствии с ГК РФ (часть первая, § 5) к некоммерческим организациям, в частности, относятся:

- потребительские кооперативы;
- общественные и религиозные организации (объединения);
- фонды (не имеющие членства некоммерческие организации, учрежденные гражданами или юридическими лицами на основе добровольности, преследующие социальные, благотворительные и некоторые иные цели);
- разные учреждения (организации, создаваемые собственником) для решения некоммерческих задач и финансируемые собственником полностью или частично, а также некоммерческие организации некоторых иных видов.

Общий подход к режиму налогообложения некоммерческих организаций связан как с юридическим статусом этих организаций, так и с видом осуществляемой этими организациями деятельности. В целом данный подход может быть сформулирован как отсутствие налогообложения в части некоммерческой деятельности этих организаций и действие общего режима налогообложения (или льготного режима, сформулированного в рамках отдельных законов по конкретным налогам) в части коммерческой деятельности этих организаций.

Рассмотрим несколько примеров режимов налогообложения в отношении отдельных типов некоммерческих организаций.

*Общественные объединения инвалидов* и их подразделения, а также общественные организации инвалидов, являющиеся юридическими лицами, могут быть участниками хозяйственной деятельности, иметь в собственности предприятия, учреждения и организации, здания, сооружения и иное имущество. Для всероссийских общественных объединений инвалидов, их организаций и находящихся в их собственности предприятий и учреждений (уставный капитал которых состоит из вклада этих общественных организаций) государством гарантируется предоставление льгот по уплате федеральных налогов, сборов и пошлин.

В настоящее время для данной категории организаций предусмотрены следующие налоговые льготы:

– по налогу на прибыль — не подлежит налогообложению прибыль общественных организаций инвалидов, предприятий, учреждений и организаций, находящихся в их собственности, а также хозяйственных обществ, уставный капитал которых состоит полностью из вклада общественных организаций (данная льгота не распространяется на прибыль от производства и реализации подакцизной продукции, минерального сырья и некоторых иных видов товаров);

– по НДС — освобождаются товары (за исключением подакцизных, минерального сырья и некоторых иных видов), работы и услуги, производимые и реализуемые общественными организациями инвалидов;

– по налогу на имущество предприятий — не облагается налогом имущество общественных организаций инвалидов.

Общественные объединения инвалидов освобождаются также от уплаты налога с владельцев транспортных средств, от уплаты единого социального налога в части, зачисляемой в Пенсионный фонд РФ. Имеются и другие льготы как по отдельным налогам общефедерального значения, так и по уплате региональных и местных налогов в разных регионах РФ.

*Бюджетные организации* также представляют собой один из видов некоммерческих организаций. Юридический статус бюджетной организации определяется учредительными документами (уставом или положением), а ее деятельность осуществляет-

ся на основании сметы доходов и расходов (бюджетной сметы). Обязательным условием бюджетной организации является финансирование из бюджета, ведение бухгалтерского учета, исполнение смет расходов (доходов и расходов) в соответствии с Планом счетов для бюджетных организаций и Инструкцией по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях, утвержденной приказом Минфина России от 30.12.99 № 107н.

В соответствии с действующим законодательством бюджетные организации, имеющие доходы от предпринимательской деятельности, уплачивают налог на прибыль с получаемой от этой деятельности суммы превышения доходов над расходами с применением ставок по налогу на прибыль и льгот при исчислении налогооблагаемой прибыли в общеустановленном порядке. Так, плательщиками налога на прибыль являются:

- бюджетные организации, получающие доходы от предпринимательской деятельности, которым в соответствии с учредительными документами предоставлено право деятельности, приносящей доход (оказание платных услуг, выполнение отдельных видов работ и др.);
- научно-исследовательские организации, состоящие на бюджете и выполняющие научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы по договорам.

Подлежат налогообложению также доходы бюджетных организаций:

- от сдачи имущества в аренду;
- от вложения временно свободных внебюджетных денежных средств на депозиты;
- от реализации основных средств и иного имущества;
- коммерческие доходы некоторых иных видов.

Налогообложению подлежит сумма превышения доходов от предпринимательской деятельности над величиной произведенных расходов. При этом в составе доходов и расходов бюджетной организации не учитываются доходы, образующиеся в результате целевых отчислений на содержание бюджетных организаций, поступающие от других организаций и граждан, а также расходы, производимые за счет этих поступлений. К целевым средствам, которые не подлежат налогообложению и исключаются из налогооблагаемой базы, относятся:



- средства, полученные образовательными учреждениями по договорам за платное обучение и инвестируемые в учебный процесс;
- суммы экономии по смете расходов по бюджету;
- гранты, полученные от иностранных благотворительных организаций для целевых программ, относящихся к уставной деятельности этих бюджетных организаций.

Кроме того, целевой характер носят также средства отраслевых централизованных внебюджетных фондов на развитие материально-технической базы.

Имущество бюджетных организаций освобождается от уплаты налога на имущество предприятий. При этом если бюджетная организация ведет коммерческую деятельность, то она обязана уплачивать этот налог с части (доли) имущества, приходящейся на ее коммерческую деятельность (см. пример 56).

По НДС на товары и услуги, оказываемые бюджетными учреждениями и организациями, льготы предоставляются в соответствии с действующими нормами в общеустановленном порядке, т.е. зависят от вида товаров или услуг. Так, например, услуги учреждений культуры и искусства не подлежат обложению этим налогом. Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, выполняемые с финансированием из бюджета, также этим налогом не облагаются, а аналогичные виды работ с иными источниками финансирования облагаются НДС в общеустановленном порядке.

*Религиозные объединения* и предприятия, находящиеся в их собственности, освобождаются от уплаты налога на прибыль предприятий с прибыли от культовой деятельности, производства и реализации предметов культа и религиозного назначения, а также с иной прибыли, направленной на осуществление ими их уставной деятельности.

Услуги религиозных объединений освобождаются от НДС. Под услугами религиозных объединений законодательство понимает проведение обрядов и церемоний, а также изготовление и реализацию этими объединениями предметов культа и иных предметов исключительно религиозного назначения.

Имущество религиозных объединений и организаций также не облагается налогом на имущество предприятий.

*Благотворительные организации* также имеют определенные налоговые льготы в рамках отечественного налогового законодательства. Под благотворительной деятельностью понимается добровольная деятельность граждан и юридических лиц по бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передаче гражданам или юридическим лицам имущества, в том числе денежных средств, бескорыстному выполнению работ, предоставлению услуг, оказанию иной поддержки. Цели благотворительной деятельности подробно описаны в Федеральном законе от 11.08.95 «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях».

В соответствии с этим Законом

*под благотворительной организацией подразумевается неправительственная (негосударственная и немунципальная) некоммерческая организация, созданная для реализации предусмотренных этим Законом целей путем осуществления благотворительной деятельности в интересах общества в целом или отдельной категории лиц.*

Льготы по уплате налогов участниками благотворительной деятельности регулируются законодательными актами РФ по отдельным налогам и могут применяться этой организацией с момента ее государственной регистрации. Большая часть этих льгот уже рассмотрена при описании отдельных налогов, поэтому здесь приведем лишь основные из них.

При исчислении налога на прибыль облагаемая прибыль при фактических затратах и расходах уменьшается на суммы взносов на благотворительные цели, в экологические и оздоровительные фонды, на восстановление объектов культурного и природного наследия, общественным организациям инвалидов, их предприятиям и учреждениям, детским и молодежным общественным объединениям, зарегистрированным в установленном порядке, а также на сумму средств, перечисленных учреждениям и организациям здравоохранения, народного образования и др. При этом необходимо иметь в виду, что благотворительные организации могут расходовать эти средства только на уставные (т.е. благотворительные) цели. Если полученные таким образом средства будут израсходованы благотворительной организацией на другие

цели, то она должна будет внести в бюджет всю сумму использованных нецелевым образом средств.

По НДС в соответствии с п. 12 ст. 149 гл. 21 второй части Налогового кодекса РФ освобождается от налогообложения безвозмездная передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Законом о благотворительной деятельности и благотворительных организациях, за исключением подакцизных товаров.

По налогу на имущество предприятий установлено, что им не облагается имущество общественных объединений и ассоциаций, осуществляющих свою деятельность за счет целевых взносов граждан и отчислений предприятий и организаций на содержание указанных общественных организаций, если они не осуществляют предпринимательскую деятельность.

От налога на пользователей автомобильных дорог освобождены налогоплательщики в части выручки от реализации продукции в процессе оказания безвозмездной помощи (содействия). От налога с владельцев транспортных средств освобождаются владельцы транспортных средств, используемых исключительно и непосредственно для безвозмездной помощи.

Практически по всем основным налогам Российской Федерации существуют в той или иной форме налоговые льготы, которые предоставляются либо прямо благотворительной организации, либо иным налогоплательщикам в части их благотворительной деятельности (содействия благотворительным организациям, осуществления благотворительных взносов и т.д.).

Законодательные органы субъектов РФ и местного самоуправления имеют право устанавливать дополнительные налоговые льготы по ряду налогов в части, подлежащей зачислению в доход бюджета субъекта Федерации или муниципалитета.

## Раздел V. МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ЗАДАНИЙ

Контрольная работа является заключительным этапом изучения принципов налогообложения и методов исчисления налоговых платежей и обязательств.

Контрольные задания соответствуют содержанию учебной дисциплины, отраженному в рабочей программе. Контрольные задания охватывают основные темы и понятия учебной дисциплины, сопровождаются методическими указаниями, объясняющими их смысл, и примерами расчетов.

**Цель контрольной работы** — проверка знаний студентов, полученных ими в процессе самостоятельного изучения дисциплины «Налоги и налогообложение».

Контрольная состоит из программных вопросов, подлежащих изучению по данной дисциплине, тестов на проверку остаточных знаний по части первой Налогового кодекса РФ и вариантов практического задания. При выполнении контрольной работы необходимо использовать материалы учебников, нормативных документов, учитывая изменения, произошедшие в последнее время.

Структурными элементами контрольной работы являются: титульный лист, содержание, введение, основная (расчетная) часть, список использованной литературы, приложения.

При написании работы не следует в тексте применять сокращения, затрудняющие чтение (кроме общепринятых).

**Оформление контрольной работы.** Контрольная работа должна быть напечатана аккуратно, без помарок, подчисток или в виде исключения написана от руки чернилами.

Титульный лист работы должен быть оформлен в соответствии с требованиями, предъявляемыми к оформлению контрольных работ.

На титульном листе работы следует указать дату выполнения, страницы следует пронумеровать. В работе должен быть указан список литературы.

Контрольная работа состоит из двух частей. Первая часть работы носит реферативный характер и предназначена для закрепления теоретических знаний в области учета налоговых обяза-

тельств и платежей, объем ответа кратким и полным. Вторая часть работы включает два аналитических расчетных задания, освоение которых будет способствовать закреплению навыков по исчислению основных налоговых платежей.

Теоретическая часть работы, выполняемая в форме реферата на одну из предложенных ниже тем, предполагает самостоятельное изучение студентами литературы по налогообложению и учету налогов и сборов в Российской Федерации, действующих нормативных документов, инструктивных и методических материалов.

Для выполнения второй части работы даны методические указания и примеры выполнения заданий.

## ПРИМЕРЫ ВЫПОЛНЕНИЯ ТИПОВЫХ ЗАДАЧ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ

### Задание 1

Рассчитать сумму налога на имущество, подлежащую уплате в бюджет за 1 квартал текущего года, величину налога на прибыль и сумму чистой прибыли, остающуюся в распоряжении предприятия.

Для выполнения задания необходимо изучить правила исчисления налога на имущество предприятия и налога на прибыль предприятия.

Налоговый Кодекс РФ устанавливает определенные льготы по налогу на имущество. Так, от налогообложения освобождаются объекты социально-культурной сферы, здравоохранения и социального обеспечения.

Максимально допустимая ставка по налогу на имущество 2,2 %, по налогу на прибыль — 20 %.

Следует знать, что налог на имущество предприятия относят на уменьшение финансового результата. В бухгалтерской отчетности сумма налога на имущество отражается в форме № 2 в составе операционных расходов.

*Расчеты выполняют в такой последовательности:*

1. Устанавливается стоимость имущества, облагаемая налогом. Для этого из стоимости основных средств вычитают стоимость объекта здравоохранения.

2. Для целей налогообложения определяется среднегодовая стоимость имущества предприятия.

Расчет среднегодовой стоимости производится следующим образом: суммируется стоимость облагаемого имущества по состоянию на 1-е число каждого месяца налогового периода и на 1-е число месяца, следующего за налоговым периодом; полученная сумма делится на число месяцев налогового периода, увеличенное на единицу:

$$C_{\text{ср}} = (1/2 C \text{ на } 01.01 \text{ года } n + C \text{ на } 01.04 \text{ года } n + \\ + C \text{ на } 01.07 \text{ года } n + \dots + C \text{ на } 01.10 \text{ года } n + \\ + 1/2 C \text{ на } 01.01 \text{ года } n+1) : 4. \quad (1)$$

3. Сумма налога на имущество, подлежащая уплате в бюджет, определяется умножением среднегодовой стоимости имущества на процентную ставку налога на имущество по формуле:

$$Н_{и} = C_{ср} \times K_{и} / 100 \%, \quad (2)$$

где  $C_{ср}$  — среднегодовая стоимость имущества за отчетный период, руб.;

$K_{и}$  — ставка налога на имущество, %.

4. Сумма прибыли от продажи продукции устанавливается как разность между выручкой от продажи ( $V_p$ ) (без учета налога на добавленную стоимость) и себестоимостью реализованной продукции ( $C_p$ ) по формуле:

$$P_p = V_p - C_p. \quad (3)$$

5. Рассчитаем прибыль до налогообложения ( $P_n$ ) путем вычитания из суммы прибыли от продажи продукции величины налога на имущество:

$$P_n = P_p - Н_{и}. \quad (4)$$

6. Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет, определяется умножением величины прибыли до налогообложения на процентную ставку налога на прибыль по формуле:

$$Н_{п} = P_n \times C_{п} / 100 \%, \quad (5)$$

где  $C_{п}$  — ставка налога на прибыль, %.

7. Определим размер прибыли ( $P_{ч}$ ), остающейся в распоряжении предприятия (чистую прибыль), как разность между суммой прибыли до налогообложения и величиной налога на прибыль:

$$P_{ч} = P_n - Н_{п}. \quad (6)$$

## Задание 2

Произвести расчеты организации с бюджетом по НДС, используя следующие данные и учитывая действующую ставку НДС как по закупленным ТМЦ, так и по реализуемой продукции.

Для выполнения задания необходимо изучить правила исчисления налога на добавленную стоимость, используя положения главы 21 Налогового кодекса РФ.

Для определения суммы платежа в бюджет необходимо определить сумму НДС, полученную при реализации продукции, а также сумму НДС, уплаченную поставщикам ТМЦ и услуг.

*Примерный порядок расчета может быть следующим:*

1. Налог на добавленную стоимость, полученный от покупателей (заказчиков) за реализованные им товары, работы, услуги собственного производства (НДС пол), руб.:

$$\text{НДС}_{\text{пол}} = \text{Ор} * \text{С}_{\text{НДС}} / 100 \%, \quad (7)$$

где Ор — объем реализации продукции, товаров, работ, услуг, материалов без учета НДС руб.;

$\text{С}_{\text{НДС}}$  — ставка НДС, %.

2. НДС, уплаченный поставщикам, определяется как сумма НДС, уплаченная поставщикам ТМЦ. При этом необходимо учесть, что по оприходованным материалам

$$\text{НДС}_{\text{упл}} = \text{Ст}_{\text{опл}} * \text{С}_{\text{НДС}} / 100 \%, \quad (8)$$

где  $\text{Ст}_{\text{опл}}$  — стоимость оплаченных материалов без учета НДС, а по основным средствам НДС принимается к возмещению только после принятия их к учету. В случаях, когда сумма НДС входит в стоимость, величина НДС определяется как:

$$\text{НДС}_{\text{упл}} = \text{Ст}_{\text{ос}} * \text{С}_{\text{НДС}} / (100 + \text{С}_{\text{НДС}}), \quad (9)$$

где  $\text{Ст}_{\text{ос}}$  — стоимость принятых к учету основных средств.

3. Налог на добавленную стоимость, уплачиваемый юридическим лицом в бюджет, руб.:

$$\text{НДС}_{\text{бюд}} = \text{НДС}_{\text{пол}} - \text{НДС}_{\text{упл}}, \quad (10)$$

где:  $\text{НДС}_{\text{пол}}$  — налог на добавленную стоимость, полученный от покупателей за реализованные им продукцию, товары, работы, услуги, основные средства, материалы, нематериальные активы и др., руб.;

$\text{НДС}_{\text{упл}}$  — налог на добавленную стоимость, уплаченный поставщикам за приобретенные у них материалы, товары, работы, услуги, стоимость которых относится на издержки производства и обращения и основные средства, принятые к учету, руб.

При изучении дисциплины и выполнении контрольной работы студент должен руководствоваться рабочей программой, пользоваться литературой, рекомендованной данными методическими указаниями, или использовать любой дополнительный источник.



### Задание 3 (Транспортный налог)

Строительной организацией приобретен и зарегистрирован в марте легковой автомобиль с мощностью двигателя 75 л.с. Определить транспортный налог за год.

*Решение.*

Налоговая ставка для легковых автомобилей с мощностью двигателя до 100 л.с. — 5 р. Коэффициент, корректирующий налоговую базу, равен 0,83 (10 мес. : 12 мес.)

$$(5 \text{руб.} * 75 * 0,83) = 311,5 \text{руб.}$$

Сумма налога за год 373,5 руб.

### Задание 4 (Налог на доходы физических лиц)

Работнику организация ежемесячно начисляла заработную плату в размере 12 000 руб. В конце налогового периода работником был предоставлен документ о приобретении медикаментов на сумму 4900 руб. и справка об уплате за обучение ребенка в высшем учебном заведении на дневной форме обучения в размере 39 000 руб. В течение года им был получен приз в рекламной акции на сумму 3000 руб.

Определить сумму налога на доходы данного работника за налоговый период.

*Решение.*

Стандартные вычеты составят 3400 руб., из них:

– на работника составят 400 руб. в январе, т.к. за январь-февраль совокупный доход превысил 40 000 руб.

– на ребенка 3000 руб. за январь-март (1000 руб.\* 3 мес.), т.к. совокупный доход за четыре месяца нарастающим итогом превысил 40 000 руб.

Социальные вычеты равны 42 900 руб., в т.ч.

– на медикаменты 4 900 руб.

– на обучение 38 000 руб.

Доходы, не подлежащие налогообложению, 2000 руб.

Совокупный доход работника за год составил

$$(12\,000 * 12 + 3000) = 147\,000 \text{руб.}$$

Итоговая сумма совокупного дохода для налогообложения равна:

по ставке 13 % —  $(147000 - 3400 - 42900 - 2000) = 98700$  руб.

по ставке 35 % —  $(3000 - 2000) = 1000$  руб.

Налог на доходы физического лица за год равен:

$$(98700 * 13\%) + (1000 * 35\%) = 13181 \text{ руб.}$$

### **Задание 5 (Единый социальный налог)**

Работнику в марте 2005 года начислена заработная плата в сумме 7000 руб. и оказана материальная помощь в размере 3500 руб. Необходимо начислить ЕСН. Ставки налога, подлежащие зачислению:

- в пенсионный фонд (ПФР) — 20 % от облагаемого оборота;
- фонд социального страхования (ФСС) — 3,2 % от облагаемого оборота;
- федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФОМС) — 0,8 % от облагаемого оборота;
- территориальный фонд обязательного медицинского страхования (ТОМС) — 2 % от облагаемого оборота.

*Решение.*

Налогооблагаемая база составит 8500 руб.

$$[7000 + (3500 - 2000)].$$

Сумма ЕСН в марте равна 2210 руб., из них:

ПФР — 1700 руб.  $(8500 * 20\%)$ ,

ФСС — 272 руб.  $(8500 * 3,2\%)$ ,

ОМС — 238 руб.  $(8500 * 2,8\%)$ .

## ИНДИВИДУАЛЬНЫЕ ЗАДАНИЯ ДЛЯ ВЫПОЛНЕНИЯ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ

### Темы рефератов для выполнения первой части контрольной работы

Возможные варианты тем рефератов приведены в таблице 7.

Таблица 7

Вариант	Рекомендуемые темы
1	Налог на прибыль организаций, его эволюция и пути совершенствования
2	Налоговый контроль и защита прав налогоплательщиков в налоговой системе государства
3	Объекты налогообложения на предприятиях машиностроения
4	Налоговые платежи за пользование природными ресурсами, их роль в экономике предприятий
5	Правила учета операций при исчислении платежей по налогу на добавленную стоимость
6	Система учета операций на подакцизные товары. Объекты налогообложения и особенности расчетов
7	Специальные налоговые режимы и особенности их применения
8	Организация учета и выполнения налоговых обязательств на предприятии и ответственность за их исполнение
9	Экономическая сущность налогов, их функции и классификация
10	Страховые взносы и платежи во внебюджетные фонды на предприятиях машиностроения

#### **Задание 1 (Налог на имущество)**

Рассчитать сумму налога на имущество, подлежащую уплате в бюджет за 1 квартал текущего года, величину налога на прибыль и сумму чистой прибыли, остающуюся в распоряжении предприятия.

Исходные данные.

Стоимость основных средств предприятия, включая объект здравоохранения (стоимость здания и медицинского оборудования заводской поликлиники), выручка от продажи товарной продукции и затраты на производство и реализацию продукции за 1 квартал отчетного года приведены по вариантам в таблице 8.

Таблица 8 — Показатели работы предприятия (тыс. руб.)

Вариант задания	Стоимость основных средств по состоянию								Выручка от продажи товарной продукции	Себестоимость продукции
	На 1 января		На 1 февраля		На 1 марта		На 1 апреля			
	Всего	в т.ч. объема здравоохранения	всего	в т.ч. объема здравоохранения	всего	в т.ч. объема здравоохранения	Всего	в т.ч. объема здравоохранения		
1	12 364	2 743	11 548	2 646	12 964	2 163	12 268	3 254	23 458	18 264
2	11 822	1642	12 357	1 472	11 478	1 944	11 964	1 238	19 226	16 839
3	12 685	1684	13 424	1 311	13 112	1 682	12 785	2 462	22 368	18 596
4	14 567	2798	14 113	2 686	14 368	2428	13 824	1 326	21 773	17 344
5	13 223	1856	13 687	1 722	13 924	1 322	13 726	1 426	18 268	15 376
6	15 219	1872	15 472	1 618	16 218	1 485	15 984	2 347	24 546	21 128
7	14 367	2126	14 768	2 512	15 124	2 614	14 811	2 715	23 678	19 324
8	12 526	2678	12 984	2 342	13 425	2 109	13 109	1 366	19 468	16 227
9	15 318	2236	14 827	2 562	14 568	1 926	14 926	2 454	22 629	18 296
10	14 684	2487	14 926	2 224	15 224	2 569	15 567	2 137	24 568	21 314

## Задание 2 (Налог на добавленную стоимость)

Произвести расчеты организации с бюджетом по НДС, используя данные таблицы 9 и учитывая ставку НДС в размере 18 % как по закупленным ТМЦ, так и по реализуемой продукции.

Таблица 9

Вариант	Натур. объем реализации продукции, шт.	Полная себестоимость ед. продукции руб.	Рентабельность ед. продукции, %	Стоимость приобретенного и принятого на учет сырья и материалов в руб. без НДС	Стоимость оплаченных и принятых на учет основных средств в руб. с учетом НДС
1	20 500	1 830	25	11254500	1022850
2	35 700	1 745	25	18688950	2348700
3	15 800	2 150	22	13588000	3465900
4	67 550	1 075	30	21784875	5215450
5	58 900	1 120	30	26387200	3876530
6	110520	682	20	22612322	7853680
7	230670	496	20	57206160	8432540
8	385600	338	20	65166400	4632650
9	49500	1450	25	21532500	7854320
10	51350	1325	25	27215500	9862360

### Задание 3 (транспортный налог)

Произвести расчет транспортного налога за год, используя данные таблицы 10.

Вариант	Дата регистрации	Наименование объекта налогообложения
1	с 01.01.04 по 30.03.04	Автомобиль легковой с мощностью двигателя 80 л.с.
2	с 15.01.04 по 22.02.04	Грузовой автомобиль с мощностью двигателя 90 л.с.
3	с 03.02.04 по 18.03.04	Автобус мощностью 250 л.с.
4	с 04.01.04 по 29.03.04	Автомобиль легковой с мощностью двигателя 170 л.с.
5	с 01.01.04 по 19.02.04	Автомобиль легковой с мощностью двигателя 200 л.с.
6	с 08.02.04 по 24.03.04	Автомобиль легковой с мощностью двигателя 240 л.с.
7	с 01.01.04 по 01.02.04	Автомобиль легковой с мощностью двигателя 270 л.с.
8	с 19.01.04 по 21.03.04	Грузовой автомобиль с мощностью двигателя 180 л.с.
9	с 01.01.04 по 02.03.04	Грузовой автомобиль с мощностью двигателя 220 л.с.
10	с 04.02.04 по 04.03.04	Автобус мощностью 75 л.с.

### Задание 4 (Единый социальный налог)

Произвести расчет единого социального налога, используя данные таблиц 13—17.

Результаты расчета оформить в виде таблицы 11.



## Таблицы данных для задач 13 и 17.

Таблица 13 — Заработная плата работников, руб.

Фамилия	Варианты									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Светлов	16000	16000	14000	15000	15000	14000	15000	14000	16000	18000
2. Попова	8000	7000	6500	8200	7600	8000	6500	7200	8000	7000
3. Шацких	7500	7500	6300	6800	6800	7000	7000	6000	5000	6500
4. Иванов	4000	4000	4000	4000	3500	4800	4800	5000	4000	4000
5. Шабанова	3000	3000	3000	3200	3600	4000	3500	3500	4000	4300
6. Заложных	2900	2900	3000	2800	2800	3000	3000	3000	3100	3100
7. Орлова	2800	3000	2900	2900	3000	3100	3100	2900	2900	2800

Таблица 14 — Количество детей

Фамилия	Варианты									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Светлов	3	3	3	3	2	2	3	4	2	2
2. Попова	2	2	1	2	2	3	2	2	1	2
3. Шацких	–	–	1	1	1	1	–	–	–	1
4. Иванов	2	1	3	1	1	–	–	–	1	1
5. Шабанова	–	2	2	1	1	–	1	1	–	–
6. Заложных	3	–	2	–	–	3	–	–	3	–
7. Орлова	–	2	2	1	3	1	3	1	–	3

Таблица 15 — Сумма полученных призов в феврале, руб.

Фамилия	Варианты									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Светлов	2800	–	–	3500	8000	–	–	1800	2200	–
2. Попова	–	4000	–	1200	–	–	–	4500	–	–
3. Шацких	5000	–	2700	–	–	6000	3800	–	–	4500
4. Иванов	2500	–	4300	–	–	–	–	2000	3500	–
5. Шабанова	–	4000	2000	3000	1900	4000	1900	–	4500	–
6. Заложных	6000	–	–	5500	2500	–	–	7000	–	1900
7. Орлова	–	1900	2900	–	–	–	2000	–	–	–

Таблица 16 — Сумма средств, израсходованных на обучение, руб.

Фамилии	Варианты									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Светлов	29000	30000	38000	15000	26000	25000	39000	30000	24000	40000
2. Попова			36000							
3. Шацких	5000					9000		16000		
4. Иванов					4000		12000			
5. Шабанова				2000						
6. Заложных										11000
7. Орлова									19000	

**Таблица 17 — Сумма средств, израсходованных на лечение и медикаменты, руб.**

Фамилии	Варианты									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Светлов	4200					1200				8000
2. Попова				3600						
3. Шацких		7000					1200			
4. Иванов										
5. Шабанова			1000						10000	
6. Заложных					12500					
7. Орлова								5000		



## РЕКОМЕНДУЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА

### Нормативные правовые акты

1. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. № 3317, с изменениями и дополнениями ВСНД и ВС. (1992. № 11, 1997. № 30, 2000. № 32, 2002. № 30, 2003. № 1).

2. Закон РФ «О таможенном тарифе» от 21 мая 1993 г. № 5003-1, с изменениями и дополнениями ВСНД и ВС. (1993. № 23, 1995. № 32, 2001. № 33, 2002. № 22, № 30).

3. Закон РФ «О плате за землю» от 11 октября 1991 г. № 1738-1, с изменениями и дополнениями ВСНД и ВС. (1992. № 10, 1995. № 35, 1999. № 1, 2002. № 30).

4. Закон РФ «О недрах» от 21 февраля 1992 г. . № 2395-1, с изменениями и дополнениями ВСНД и ВС. (1995. № 10, 1999. № 7, 2001. № 21, 2002. № 22.).

5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. — М.: Юрайт, 2004 — 276 с.

6. Приказ Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 29 декабря 2000 г. № БГ-3-07/ 465 «Об утверждении Методических рекомендаций по порядку исчисления и уплаты единого социального налога (взноса)».

7. Приказ Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 18 декабря 2000 г. № БГ-3-03/ 440 «Об утверждении Методических рекомендаций по применению главы 22 «Акцизы» Налогового кодекса Российской Федерации (подакцизные товары)».

8. Приказ Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 29 декабря 2000 г. № БГ-3-08/ 415 «Методические рекомендации налоговым органам о порядке применения главы 23 «Налог на доходы физических лиц» части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

9. Приказ Министерства Российской Федерации от 20 января 2005 г. № 4н «О внесении изменений в Указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации, утвержденные приказом Минфина России от 10 декабря 2004 г. № 114н».

10. Федеральный закон «Об охране окружающей природной среды» от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 2.

11. Александров И.М. Налоги и налогообложение: Учебник. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательско-Торговая корпорация «Дашков и К», 2005. — 314 с.

12. Сердюков А.Э., Вылкова Е.С., Тарасевич А.Л. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов. — СПб: Питер, 2005. — 752 с.

13. Черкасова И.О., Жукова Т.Н. Налоги и налогообложение. — СПб.: «Вектор», 2006. — 224 с.

14. Вазим А.А. Налоги и налогообложение: Учебник. — 3-е изд., перераб. и доп. — Томск: Изд-во Томского университета, 2007. — 376 с.

15. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов. — 7-е изд., перераб. и доп. — М.: Инфра-М, 2008. — 518 с.

16. Рыманов А.Ю. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов — М.: Инфра-М, 2007. — 332 с.

**ПРИЛОЖЕНИЕ А**  
**Пример оформления титульного листа**

Федеральное агентство по образованию

Государственное образовательное учреждение высшего  
профессионального образования

**ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
СИСТЕМ УПРАВЛЕНИЯ И РАДИОЭЛЕКТРОНИКИ (ТУСУР)**

Кафедра экономики

**Контрольная работа по дисциплине «Налоги и налогообложение»**

Выполнил студент группы  
№ \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ .....

«\_\_\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2009 г.

Руководитель канд. экон. наук,  
доцент каф. экономики ТУСУР

\_\_\_\_\_ .....

«\_\_\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2009 г.