

**НОУ ВПО
МОСКОВСКАЯ АКАДЕМИЯ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА
при Правительстве Москвы
Благовещенский филиал**

Кафедра «Финансов и кредита»

Утверждено на заседании
Учебно-методического Совета
«___» _____ 20 г.
Председатель УМС

**УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС
дисциплины
«НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ»**

Специальности (направления подготовки)

080102 «Мировая экономика»

080105 «Финансы и кредит»

080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,

080801 «Прикладная информатика в экономике»

**Благовещенск
2011**

УМК ПОДГОТОВЛЕН _____ к. э. н., доцентом Шевцовой В.Ф. _____

в соответствии с требованиями Федерального государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования, утвержденного

« _____ » _____ 20... г.

Обсужден на заседании кафедры

«Финансы и кредит»

«15» января 2011 г.

Зав. Кафедрой _____

« _____ » _____ 20.. г.

I РАЗДЕЛ.....	4
Учебная программа.....	4
I. Организационно-методический раздел.....	4
Требования к уровню освоения содержания курса:.....	5
I.П. Распределение часов курса по темам и видам работ.....	5
Учебно-тематический план.....	5
I.П.С. Содержание курса.....	6
II РАЗДЕЛ.....	11
IV. Планы семинарских занятий.....	11
.....	
V. Краткие пояснения к содержанию курса.....	16
VI. Перечень и условия заданий для самостоятельной работы.....	94
Задание 1.....	94
Задание 2.....	95
Задание 3.....	96
Задание 4.....	100
VII Вопросы к экзамену.....	101
III РАЗДЕЛ.....	
VIII. Перечень заданий для контрольной работы по вариантам при заочной форме обучения и методические рекомендации по их выполнению.....	103
IX. Учебно-методическое обеспечение курса.....	106
Рекомендуемая литература (основная).....	
Рекомендуемая литература (дополнительная).....	
X. Тесты.....	107
XI. Словарь специальной терминологии (гlossарий).....	117
XII. Шкала балльно-рейтинговой оценки знаний.....	130
Приложения.....	131

I РАЗДЕЛ. Учебная программа.

I. Организационно-методический раздел.

Необходимость соблюдения баланса интересов государства и общества как основа устойчивости финансовой системы в современных условиях реформирования экономики обуславливают значимость налоговых отношений.

Цель учебной дисциплины – изучение принципов реализации правил налогообложения, их действия в стандартах отечественного учета для усвоения социально-экономической роли налогов.

Задачи дисциплины – изучение методических приемов экономического построения налога как инструмента государственного финансового управления социально-экономическим развитием страны.

Студент должен знать:

- экономическое содержание налога, его характеристику и место в системе государственных финансов;
- обязанности налогоплательщика и налоговые риски;
- правила получения налогоплательщиком преференций, льгот и обоснованной налоговой выгоде;
- полномочия налоговых органов при администрировании и контроле;
- главные положения налоговой политики государства в действии основной системы налогообложения и специальных налоговых режимов;
- финансовые последствия налоговых рисков, налоговые санкции.

Место дисциплины в профессиональной подготовке выпускника определяется положением федеральных образовательных стандартов данных выше экономических специальностей. «Налоги и налогообложение», базируясь на фундаментальной дисциплине «Экономическая теория», углубляет знания в области государственных инструментов регулирования экономики. В продолжение курса «Финансы» данный учебный курс позволяет конкретизировать сведения о способах экономического воздействия на расширенное воспроизводство. Изучение налогообложения в связи с курсами «Деньги, кредит, банки», «Страхование», «Рынок ценных бумаг» расширяет

запас знаний о разнообразии его элементов и сегментах применения. В комплексе с основными дисциплинами специализаций формируется высшая общепрофессиональная квалификация специалиста.

Требования к уровню освоения содержания курса:

- знание опыта реформирования и создания трехуровневой налоговой системы;
- умение анализировать практику становления и тенденции развития современной российской налоговой системы;
- умение пользоваться нормативными документами;
- развитие навыков применения методических приемов налогообложения;
- понимание возможностей налоговой оптимизации в современных правовых нормах;
- умение находить варианты исполнения налоговых обязанностей в рамках Налогового кодекса РФ;
- понимание меры налоговой ответственности.

II. Распределение часов курса по темам и видам работ. Учебно-тематический план

В часах

№ п/п	Тема	Всего	В том числе					
			Лекций		Практических и семинарских занятий		Самостоятельной работы	
			Очно	Заочно	Очно	Заочно	Очно	Заочно
1.	Основы налоговых отношений	18*	6*	2*	2*	-	8*	16*
2.	Налогообложение доходов и имущества физических лиц	14*	6*	1	4*	1*	4*	12*
3.	Налогообложение имущества и доходов юридических лиц	26*	6*	2*	4*	2*	14	18*
4.	Косвенные налоги	24*	4*	2	6	2*	14	20*
5.	Специальные налоговые режимы для предприятий малого бизнеса	14*	4*	1	4	1	6	12*
6.	Ресурсные налоги (сборы)	6	2	-	2	-	8	10

	ИТОГО	102	28	8	22	6	54	88
*	Для специальности 080105 «Финансы и кредит» объем увеличен на 10-14 часов по разделам	170	48	28	52	36	70	106

III. Содержание курса.

ГЛАВА I. Основы налоговых отношений.

ГЛАВА II. Налогообложение доходов и имущества физических лиц.

ГЛАВА III. Налогообложение имущества и доходов юридических лиц.

ГЛАВА IV. Косвенные налоги.

ГЛАВА V. Специальные налоговые режимы для малого бизнеса

ГЛАВА VI. Ресурсные налоги (сборы).

I. ТЕМА 1. Экономическая сущность налогов.

Определение налога, признаки и функции налога. Фискальная, регулирующая и контрольная функции налога. Классические принципы налогообложения: справедливости, определенности, удобства и экономичности.

Элементы налога. Субъекты налогообложения. Налогоплательщик, налоговый агент, налоговый представитель, законный и уполномоченный представители. Объекты налогообложения и налоговая база.

Общая характеристика налоговых ставок. Налоговые и отчетные периоды. Порядок определения суммы налога и способы его уплаты. Система льгот. Налогообложение и его виды (способы).

I. ТЕМА 2. Налоговая система, определение и основные организационные принципы ее построения.

Становление современной налоговой системы России. Классификация налогов: их виды и значение. Деление налогов по уровням бюджетов и государственного управления. Характеристика федеральных, региональных и местных налогов. Прямые и косвенные налоги, налоги с доходов, имущества, прав пользования и хозяйственных операций. Закрепленные и регулирующие налоги.

Основные организационные принципы построения налоговой системы России: единства, стабильности, эластичности и устранения двойного налогообложения.

Организация учета налогоплательщиков, налоговая декларация и налоговый контроль.

I. ТЕМА 3. Налоговая политика государства.

Государственное воздействие на социальную и экономическую сферу общества: налоговые органы, их права и обязанности. Ответственность налоговых органов в ходе управления налоговыми отношениями, роль в обеспечении единого экономического пространства.

Меры административной и налоговой ответственности налогоплательщика. Налоговые санкции, их виды. Недоимка и порядок применения мер налоговой ответственности согласно налоговому кодексу России. Возможности зачетов переплат по налогам.

Пени, ее применение, возможности сложения, изменение задолженности в ходе процедур урегулирования задолженности, реструктуризации.

Штрафы, процедура наложения штрафов, порядок их взыскания, возможности их дифференциации.

Полномочия органов власти и местного самоуправления в налоговых отношениях. Налоговые кредиты, отсрочки, рассрочки платежей. Реструктуризация и погашение задолженности.

Обязанности и ответственность банков в налоговых отношениях.

II. ТЕМА 1. Налогообложение доходов физических лиц.

Налогоплательщики – резиденты и лица, не являющиеся резидентами, налоговые агенты.

Объекты обложения налогом на доходы физических лиц у действующих субъектов налоговых отношений.

Формирование налоговой базы налоговым агентом, налогоплательщиком в связи с получением дохода, попадающего под налогообложение.

Определение дохода для налогообложения нарастающим итогом. Основные виды облагаемых доходов, особенности определения материальной выгоды. Льготы, налоговые вычеты, их виды и порядок применения. Виды налоговых ставок. Порядок применения налоговых ставок в связи со статусом налогоплательщика. Порядок удержания, перечисления и отчетности по налогу

Доходы, подлежащие налогообложению в связи с предпринимательской деятельностью. Особенности определения налоговой обязанности в налоговом периоде. Основной и специальный налоговые режимы.

Упрощенная система налогообложения, условия (критерии) права перехода на упрощенную систему налогообложения. Два варианта расчета налоговой базы и две основные ставки налога. Доходы и расходы при

данном специальном режиме налогообложения. Кассовый метод налогового учета доходов и расходов. Порядок признания ограничиваемых расходов. Налоговый период, отчетный период, расчет налога, минимальная ставка при втором варианте упрощенной системы, порядок уплаты и декларирования налога, учет страховых обязательных социальных взносов при этом.

Единый налог на вмененный доход предпринимателя, виды деятельности, базисная доходность, налоговый – отчетный период, ставка налога, порядок уплаты, учет страховых обязательных социальных взносов и расходов при декларировании.

Единый сельскохозяйственный налог. Условия (критерии) права перехода на данный специальный налоговый режим. Доходы и расходы: налоговый учет доходов и расходов. Налоговый период, отчетный период, расчет налога, порядок признания ограничиваемых расходов, уплата авансов и декларирования налога, учет страховых обязательных социальных взносов при этом.

II. ТЕМА 2. Имущественное налогообложение.

Налог на имущество физических лиц: плательщики, объекты налогообложения. Ставки и порядок уплаты налога со строений и иной недвижимости.

Земельный налог. Плательщики, объекты налогообложения. Ставки и порядок уплаты налога.

Транспортный налог. Плательщики, налоговый период, ставки и порядок уплаты.

III. ТЕМА 1. Налог на имущество организаций.

Организации как налогоплательщики: российские и иностранные (представительства); постановка на учет в налоговом органе. Объекты налогообложения у российских организаций и иностранных организаций. Категории имущества организаций, освобождаемого от налогообложения.. Налоговый и отчетные периоды. Налоговая база. Порядок определения среднегодовой стоимости налогооблагаемого имущества нарастающим итогом. Вычеты и льготы по налоговой базе. Ставки. Порядок исчисления, уплаты авансов и налога в бюджет по итогам года.

Транспортный налог. Плательщики, налоговый и отчетные периоды, ставки и порядок уплаты.

III. ТЕМА 2. Налог на прибыль организаций.

Организации как налогоплательщики: российские и иностранные (представительства); постановка на учет в налоговом органе. Объект налогообложения. Доходы, не облагаемые налогом на прибыль. Правила признания доходов полученными. Налоговый учет доходов для налогообложения. Два варианта налогового учета формирования

налоговых баз. Целесообразность кассового метода учета. Налоговые ставки.

Налоговые вычеты. Расходы, признаваемые при налогообложении, их классификация в связи с реализацией. Прямые и косвенные расходы. Правила распределения прямых расходов по налоговой базе в организациях с незавершенным производством. Ограничиваемые расходы и нормативы по их учету для уменьшения налоговой базы. Амортизация в налоговом учете: линейная и нелинейная. Учет страховых обязательных взносов в государственные социальные фонды и социальных расходов. Государственные пошлины.

Налоговый и отчетные периоды. Варианты авансовых платежей. Перенос убытков на последующие налоговые периоды. Порядок исчисления, уплаты в бюджет и декларирования налога по итогам года.

IV. ТЕМА 1. Налог на добавленную стоимость.

Принцип «перелагаемости» при косвенном налогообложении. Субъекты налогообложения. Налогоплательщик, налоговый агент, налоговый представитель, законный и уполномоченный представители. Организации как налогоплательщики, постановка на учет в налоговом органе. Категории организаций, освобождаемых от налогообложения.

Налоговый период. Объект налогообложения. Налоговая база. Состав облагаемых хозяйственных операций по товарам, работам и услугам. Льготы по отдельным категориям операций, освобождение от налогообложения. Налоговые каникулы.

Правила признания даты реализации для определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость. Документы и регистры налогового учета. Основные принципы налогового учета выручки от продаж товаров собственного производства, покупных товаров, выполненных работ и оказанных услуг.

Порядок применения налоговых ставок. Налоговые вычеты. Особенности вычетов «входного налога» по отдельным видам операций. Право на возмещение уплаченного налога из бюджета. Порядок исчисления, уплаты в бюджет и декларирования налога по итогам налогового периода.

IV. ТЕМА 2. Акцизы.

Экономическое содержание акцизного налогообложения. Подакцизные товары. Организация как налогоплательщик, постановка на учет в налоговом органе.

Объект налогообложения. Налоговая база, особенности ее определения по отдельным видам подакцизного производства. Порядок исчисления и уплаты налога с учетом даты реализации товаров. Налоговые вычеты по приобретенному сырью. Вычеты в связи с убылью

и потерями при хранении и транспортировке. Особенности расчета налога по операциям с давальческим сырьем. Порядок исчисления, уплаты в бюджет и декларирования налога по итогам месяца. Правила возмещения переплаты налога из бюджета.

У. ТЕМА 1. Специальные налоговые режимы для малого бизнеса.

Основные условия (критерии) и общий порядок действия элементов специальных налоговых режимов.

Единый сельскохозяйственный налог. Сельскохозяйственные организации, имеющие право перейти на единый сельскохозяйственный налог. Кассовый способ признания доходов в налоговом учете по правилам налогообложения прибыли организаций. Признаваемые расходы, включая приобретение основных средств, прямые расходы и уплату страховых обязательных взносов в государственные социальные фонды. Особенности учета операций с выделением НДС в счетах-фактурах поставщиков и подрядчиков. Применение правила переноса убытков по итогам года.

Упрощенный способ (система) налогообложения для предприятий и организаций малого бизнеса. Условия (критерии) права перехода на упрощенную систему налогообложения. Два варианта расчета налоговой базы и две основные ставки налога. Кассовый метод налогового учета доходов и расходов. Порядок признания ограничиваемых расходов, включая расходы на приобретение основных средств и социальные. Налоговый период, отчетный период, расчет налога, минимальная ставка при втором варианте упрощенной системы, порядок уплаты и декларирования налога, учет страховых обязательных социальных взносов при этом.

Единый налог на вмененный доход предприятий малого бизнеса: виды деятельности, базисная доходность, налоговый – отчетный период, ставка налога, порядок уплаты, учет страховых обязательных социальных взносов и расходов при декларировании.

Налогообложение соглашений о разделе продукции. Налогоплательщики – инвесторы. Два варианта налогообложения: по разделу произведенной и прибыльной продукции; по стоимостной оценке участка недр по технико-экономическому обоснованию с долей государства в оцениваемой стоимости не ниже 32%.

Обязанности инвестора уплачивать НДС, НПО, НДСИ, иные сборы при первом варианте. Возмещаемые ему в составе расходов авансовые платежи по налогам. Освобождение от авансовых платежей при обязанности ведение налогового учета, исчисление налоговой базы по каждому налогу.

Второй вариант – оценка на основе косвенных признаков потенциального дохода и установление фиксированных платежей, заменяющих указанные в соглашении налоги. Первый традиционный

метод – раздел как произведенной продукции, так и прибыльной по доле инвестора в произведенной продукции для возмещения его затрат.

Второй вариант раздела продукции – в зависимости от геолого-экономической и стоимостной оценки участка недр, а также показателей технико-экономического обоснования соглашения.

Налоговая база, ее определение, возможность переноса убытка.

VI. ТЕМА 1. Ресурсные налоги, сборы, и иные обязательные платежи.

Экономическое содержание, состав рентных платежей.

Налог на добычу полезных ископаемых. Плательщики налога, объект налогообложения, налоговая база в количественном и стоимостном измерении.

Ставки налога, налоговый период, исчисление и уплата налога.

Водный налог. Плательщики налога, объект налогообложения, налоговая база в количественном и стоимостном измерении.

Лесной налог (доход), классификация его составляющих. Подати, их виды, плательщики, дифференциация ставок.

Земельный налог, налогоплательщики с правами пользования и владения, правом собственности на землю. Льготы по налогу, их краткая характеристика. Ставки налога, порядок и сроки уплаты, декларирование.

Налог на игорный бизнес, условия его введения в регионе. Плательщики, налоговый период, ставки минимальные и максимальные, порядок исчисления, уплаты и декларирования.

Государственные пошлины, их назначение и виды, порядок уплаты.

IV. Планы семинарских занятий.

ТЕМА I

Экономическая сущность и развитие налогов.

- 1.1. Реформирование налоговой системы страны, признаки и определение налога.*
- 1.2. Классические принципы налогообложения.*
- 1.3. Элементы налога.*
- 1.4. Налогообложение, звенья системы фискального изъятия доходов у субъектов налогообложения.*

Литература¹:

¹ Нумерация соответствует последовательности источников, данных в общем списке литературы УМК.

1. [Глава 1 статьи 1-11. Глава 2 статья 1. Глава 3 статьи 19-23. Глава 4 статьи 28-29];
2. [Глава 8 статьи 47,48,55,56,59];
3. [Глава 3];
4. [1998.Вып.4.];
5. [Т. 25 с.47; Т.39 с.270-277.; Т.43 с.23,205-245];
6. [с.18-23];
7. [Т.1];
8. [с.16 -101.];
9. [с.13-122];
10. [с.-10-89];
11. [с.11 – 120];
12. [с.22-28.];
- 15 [с.12-18].

ТЕМА II

Налоговая система России.

- 2.1. *Организационные принципы построения налоговой системы.*
- 2.2. *Классификация налогов: виды и общая характеристика.*
- 2.3. *Формы и способы налогового контроля.*
- 2.4. *Налоговые органы, их роль в обеспечении единого экономического пространства России.*
- 2.5. *Роль банков в налоговых отношениях.*

Литература:

1. [Глава 2 статьи 12-17. Глава 5 статьи 30-35. Глава 8 статьи 44-79. Глава 18 статьи 132-136.];
9. [с.563-564, 615-617];
10. [с.198-207];
14. [с.196-310];
15. [с.80-87, 144-158, 188-191, 205-222].

ТЕМА III

Налогообложение доходов физических лиц.

- 3.1. *Развитие подоходного налогообложения в ходе реформ.*
- 3.2. *Элементы налога на доходы физических лиц, объекты обложения*

налогом.

- 3.3. Определение дохода для налогообложения нарастающим итогом.*
- 3.4. Льготы, налоговые вычеты, их виды и порядок применения.*
- 3.5. Виды налоговых ставок. Порядок применение налоговых ставок.*
- 3.6. Доходы, подлежащие налогообложению в связи с предпринимательской деятельностью. Специальные режимы налогообложения. Налоговые вычеты на пенсионные страховые взносы и использование целевых средств.*

Литература:

- 1.[Глава 23 статьи 207-233];*
- 9. [с.597-598,615-617];*
- 11. [с.249-270];*
- 14. [с.468-489];*
- 15 [с.372-388].*

ТЕМА IV

Налогообложение имущества и доходов юридических лиц.

- 4.1. Состав и общая характеристика видов имущества организаций, подлежащего налогообложению.*
- 4.2. Элементы налога на имущество организаций.*
- 4.3.Экономическое содержание изменений в налоге на прибыль, произведенных в ходе реформ.*
- 4.4.Налоговая база, методика ее выведения налоговым учетом.*
- 4.5.Два варианта налогового учета доходов для налога на прибыль.*
- 4.6.Особенности налогообложения прибыли некоммерческих организаций.*
- 4.7.Налоговые вычеты, их особенности в различных сферах извлечения дохода.*
- 4.8.Особенности признания убытков по отдельным видам полученных доходов, правила переноса убытков.*

Литература:

- 1.[Глава 25 статьи 246-333, Глава 30 статьи 372-384];*
- 9. [с.563-564,596-599];*
- 11. [с.124-163];*
- 14. [с.330-385];*
- 15. [с.226-291].*

ТЕМА V

Косвенные налоги.

Занятие 1.

Налог на добавленную стоимость.

- 5.1. Принцип «перелагаемости» при косвенном налогообложении.*
- 5.2. Плательщики налога на добавленную стоимость. Категории организаций, освобождаемых от налогообложения.*
- 5.3. Объект налогообложения. Налоговая база и ее формирование в специальных регистрах.*
- 5.4. Налоговый период. «Налоговые каникулы».*
- 5.5. Порядок применения налоговых ставок. Налоговые вычеты. Возмещение уплаченного налога из бюджета.*

Литература:

- 1. [Глава 21 статьи 143-178];*
- 9. [с.281,563-570,597-598,603];*
- 11. [с.124-163];*
- 14. [с.386-403];*
- 15[с. 308-352].*

Занятие 2.

Акцизы.

- 5.5. Природа акцизного налогообложения. Подакцизные товары. Налогоплательщики.*
- 5.6. Объект налогообложения и формирование налоговой базы в специализированных регистрах.*
- 5.7. Исчисление и уплата налога с учетом даты реализации товаров и сырья.*
- 5.8. Налоговые вычеты, их особенности в связи использованием давальческого сырья.*

Литература:

- 1. [Глава 22. Статьи 179-206]; 9. [с.597-598]; 11. [с.200-210]; 14. [с.404-424].*

ТЕМА VI

Специальные налоговые режимы.

- 6.1. Специальные налоговые режимы в рамках Налогового кодекса РФ.*

- 6.2. *Единый сельскохозяйственный налог. Плательщики, налоговая база, налоговый период, ставка и порядок уплаты.*
- 6.3. *Единый налог на вмененный доход. Плательщики по категориям видов деятельности. Базовая доходность, вмененный доход, налоговые вычеты. Налоговый период, ставка, порядок уплаты.*
- 6.4. *Новая упрощенная система налогообложения малого бизнеса. Два варианта применения данного режима. Ставки налога и порядок уплаты.*
- 6.5. *Особенности признания доходов и расходов. Налоговые вычеты. Отчетный и налоговый периоды.*
- 6.6. *Минимальный налог и перенос убытка.*

Литература:

1. [Глава 26.1-26.4 статьи 346.1-346.42];
9. [с.615-617];
- 10.[254-257] ;
11. [с.148-153];
14. [с.492-502];
- 15 [с.297-307].

ТЕМА VII

Рентные платежи в налоговой системе.

- 5.9. *Экономическое содержание, состав рентных платежей. Ресурсные налоги.*
- 5.10. *Налог на добычу полезных ископаемых. Плательщики налога, объект налогообложения, налоговая база в количественном и стоимостном измерении.*
- 5.11. *Ставки налога, налоговый период, исчисление и уплата налога.*
- 5.12. *Другие рентные платежи.*
- 5.13. *Водный налог, объекты и налоговая база по плательщикам налога.*
- 5.14. *Лесной налог, классификация его составляющих. Подати, их виды, плательщики, дифференциация ставок.*
- 5.14. *Земельный налог, права собственности на землю и плательщики налога. Льготы по налогу, их краткая характеристика. Ставки налога, порядок и сроки уплаты.*
- 5.15. *Налог на игорный бизнес, условия его введения в регионе. Плательщики, налоговый период, ставки минимальные и максимальные, порядок уплаты.*

Литература:

1. [Глава 26.1-26.4 статьи 334-345]; [Глава 27-30 статьи 347—395];
9. [с.563-564]; [с.615-617];
- 10.[с.175-196, с.249-271];
11. [с.164-179]; [с.200-210];
14. [с.425-429 [с.504-516];

У. Краткое содержание курса.

Глава I. Основы налоговых отношений.

1. В результате развития налогообложения выявлены главные общепризнанные **принципы**, ставшие классическим (А.Смит):

- Всеобщность или справедливость, утверждающая необходимость участия подданными в содержании правительства с равномерностью распределения платежей соответственно доходу.
- Определенность, требующая точного установления для плательщика срока, способа и суммы платежа.
- Удобность, предполагающая, что налог должен взиматься в то время и тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его.
- Экономичность, требующая отказа от малозначительных, затратных и многочисленных видов платежей.

Российским налоговым кодексом в ст. 1 установлено, что система налогов и сборов базируется на общих принципах налогообложения. В ст.3 утверждены эти классические принципы. Прежде всего, установлено, что налоги вводятся в форме закона, перед которым каждое лицо становится равным налогоплательщиком (ст.3, п.1). Всеобщность и равенство налогообложения вместе с тем включает и фактическую способность налогоплательщика к уплате налога. Таким образом, закрепляется принцип справедливости в современном налогообложении.

Принцип определенности закреплен в ст. 4, 5, 6 и 6.1. Полномочия законодательных и исполнительных органов власти структурированы согласно конституции, а затем и закреплены в бюджетно-налоговой государственной политике. Законы об установлении новых **налогов** разрабатываются компетентным исполнительным ведомством правительства – Минфином РФ. При этом акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее, чем по истечению одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее

первого числа очередного налогового периода, а если вводится новый налог, то датой начала его законного действия устанавливается **1 января года, следующего за годом принятия закона**. Официальным опубликованием считается размещение нормативного акта в «Российской газете». Также в соответствии с принципом определенности установлен порядок исчисления **сроков уплаты налога**, он может быть календарной датой, периодом времени, а также указанием на событие, совершение которого, влечет за собой обязанность уплаты налога. Признание данных условий определенности в первой части налогового кодекса РФ подробно раскрывается по каждому действующему налогу во второй его части. Включение в **обязанности налоговых органов информирования налогоплательщиков о действующих налогах**, порядке их уплаты и декларировании завершает реализацию принципа определенности в российской налоговой системе (ст.31).

Не менее обстоятельно использован и принцип удобства в рамках Налогового кодекса РФ. Уплата налога в разовой сумме или по частям заложена как способ платежа наиболее удобный для разных плательщиков в различных ситуациях (ст. 56). Действие принципа «зная как плачу сам» проходит через все механизмы налогообложения во второй части кодекса. Построение прямого налогообложения **по правилу нарастания итога за год** с авансами за отчетные периоды и возможностью корректировать суммы излишне внесенных авансовых платежей позволяют **налогоплательщику оптимизировать налоговую нагрузку**, выбирая варианты исполнения налоговой обязанности в режиме отчетных и итогового годового расчета по налогу.

Что касается косвенных налогов, то налоговый период – месяц (квартал) не лишает налогоплательщика права вносить уточнения в декларации позднее. При этом оптимизация достигается корректировкой отчетности в связи с завершением операции (реализацией) в каждом случае по **вариантам налогового учета**, признания дат и места реализации (ст. 147,148,166,167).

Принят в российском налогообложении и принцип экономичности, и постепенно в ходе реформирования происходит укрупнение налогов за счет *отказа* от таких неэффективных как налог на рекламу, на содержание жилищно-коммунального хозяйства, на пользователей автомобильных дорог, на реализацию горючего и смазочных материалов и т.п.

2.Элементы налога – субъект, объекты налогообложения, налоговый период, налоговая база, ставка налога, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, льготы.

Субъектом налогообложения является, прежде всего, **налогоплательщик (ст.11,19)**. Налогоплательщиком признаются **организации** –

- **юридические лица** (российские организации). К признакам правоспособности кодекс относит образование **статуса юридического лица по российскому законодательству**, т.е. регистрацию организации в подразделениях Министерства юстиции РФ, наличие расчетных счетов в банках и (или) в казначействе, получение идентификационного налогового номера (ИНН) в налоговом органе.
- **иностранное юридическое лицо**, созданные на территории Российской Федерации в виде компании, представительства, филиала, обладающих гражданской правоспособностью - (иностранное организации), также с регистрацией организации в подразделениях Министерства юстиции РФ, счетами в банках, ИНН в налоговом органе.
- **физические лица**. Признание их налогоплательщиками связывается с **резидентством** и наличием объекта налогообложения: **гражданин РФ, иностранный гражданин, лицо без гражданства, индивидуальный предприниматель, глава крестьянского, фермерского хозяйства и иное физическое лицо, пребывающее на территории РФ, частно-практикующие**

нотариусы, адвокаты. **Резидентство** данных субъектов претерпело ряд изменений, но статус в налогообложении не зависит от гражданской принадлежности, а исходит из двух условий, в том числе первое: пребывания на территории Российской Федерации 183 дня и более из последних 12 календарных месяцев (ст. 206). Второе - возникновение налоговой обязанности в силу наличия объекта налогообложения, сформированного в налоговой базе. Признавая международные соглашения об устранении двойного налогообложения с правом безвизового въезда, резидентами с первого дня пребывания в России являются граждане Белоруссии, заключившие трудовые договора с российскими работодателями на длительные сроки. Граждане Украины, Таджикистана, Азербайджана, Казахстана обладающие миграционными свидетельствами, также могут быть резидентами с первого дня пребывания на территории того субъекта РФ, к которому имеется прикрепление по данным документам (ст.7)

- физические лица: граждане РФ, иностранные граждане, лица без гражданства, индивидуальные предприниматели, главы крестьянских, фермерских хозяйств, прибывающие из других из других стран и извлекающие доходы на территории РФ из источников или от своей деятельности в России, признаются **налогоплательщиками – нерезидентами до истечения срока в 183 дня.** При дальнейшем пребывании становятся резидентами налогообложения с правом на льготы и вычеты согласно главе 23 НК РФ и иным налогам при условии прямого их действия (ст.217-221 НК РФ) и (ст.13, 16 Закона РФ №-115 от 25.07. 2002 в ред. от 28.09.2010)

Наряду с налогоплательщиком еще ряд субъектов может участвовать в налоговых отношениях. Налоговые агенты как субъекты налоговых отношений обязаны исчислять, удерживать у налогоплательщика и перечислять в бюджет суммы налогов и сборов (ст.24). Такая особая роль признаётся в связи с удобностью уплаты ряда налогов, в том числе по таким налогам как налог на доходы физических лиц, налогу на добавленную стоимость, акцизам, налогу на прибыль организации (дивидендами), специальному налоговому режиму по соглашениям о разделе добываемых полезных ископаемых. Особенности формирования налоговой базы по данным налогам в ряде случаев вызывает необходимость промежуточного звена в отношениях между плательщиком и государством. В частности, трудовые отношения сопровождаются обязанностью работодателя не реже двух раз в месяц выплачивать работникам вознаграждения, которые входят в объект налогообложения физических лиц как заработная плата. Следствием этого становится необходимость удержания налога и перечисление его в бюджет. На постоянной основе такую функцию удобнее выполнять работодателю, что и предусмотрено в налоговом кодексе РФ (ст.24, 224). Аналогичные задачи решаются и по иным налогам (ст. 151, 153, 154 - 157, 161,162,171).

К налоговым агентам относятся российские организации и предприниматели – посредники, реализующие на территории РФ работы, услуги, имущественные права иностранных лиц, не состоящих на налоговом учете в России, если посредники участвуют в расчетах (ст.161). Также агентами являются приобретатели и арендаторы государственного или муниципального имущества, не закрепленного за государственными или муниципальными унитарными предприятиями (ГУПами, МУПами) или соответствующими учреждениями. Покупая или арендуя эти объекты, агенты обязаны исчислить НДС по расчетной ставке с договорной цены, удержать его при выплате дохода продавцу и перечислить в бюджет (ст.161,171). Также продавцы имущества по решениям суда (в том числе и при проведении процедуры банкротства) становятся налоговыми агентами с обязанностью исчислить, удержать их с выплат собственнику и перечислить в бюджет НДС (там же). Ограничение их функций в налогообложении, определяется положениями отдельного налога, но при этом присутствует и налоговая административная ответственность по правонарушениям, предусматриваемым в НК РФ (глава 15-18).

Особыми правами наделялись отдельные представители исполнительных органов муниципальных образований по группам местных налогов, а также таможенные органы по соответствующим сборам, налогу на добавленную стоимость, акцизам с импорта (ст.25). Данная функция определена кодексом как сборщик налогов (сборов). Она предусматривала обязанность принимать от налогоплательщика и перечислять в бюджет суммы налогов (сборов). С 2007 года упразднена статья 25 НК РФ, но исполнение таких обязанностей в рамках налогово-бюджетных отношений возможно в ином качестве (ст.27, 29).

Представители налогоплательщика могут быть законными и уполномоченными (ст.27-29). Они наделяются отдельными функциями при процедурах налогового администрирования и в иных ситуациях, когда действием федерального закона или учредительных документов (устава) предусматривается обязанность участвовать в налоговых отношениях не по месту регистрации юридического лица (головной организации), а по месту нахождения имущества или обособленных подразделений в связи с региональными или местными налогами. Такие возможности создают удобство исполнения налоговой обязанности особо крупным налогоплательщикам (ОАО «Российские железные дороги», ОАО «Газпром» и т.п.). Филиалы и представительства, иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по своему местонахождению.

Для физических лиц — доверенность служит нормативным документом, уполномочивающим представлять интересы налогоплательщика в налоговых процедурах. Однако кодексом ограничены в этом отдельные категории должностных лиц (судьи, налоговые инспекторы, таможенные служащие, представители правоохранительных органов). В дополнение к этому ограничению установлен круг лиц особого риска в связи с налогообложением. Они прямо определены в **ст.20 НК РФ** как взаимозависимые лица: организации, в которых доля другой организации превышает 20% (не поименован критерий — имущество, затраты или уставного капитала). По отношению к физическим лицам критерии взаимозависимости вытекают из подчиненности членов семьи в руководстве организации, попечителей и усыновленных лиц и т.п.

Банки – коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию Центрального банка России, в которых налогоплательщикам открыты расчетные счета для зачисления денежных средств и их расходования (ст.11). В налоговых отношениях в связи с безналичной формой налоговых платежей банкам отводится особая роль. От банков зависит своевременность перечисления налогов в бюджеты. Поэтому налоговым кодексом на них возлагается обязанность по соблюдению сроков платежей по налогам. К виновным действиям относится задержка платежа банком при наличии средств на расчетном счете налогоплательщика. За задержку платежных поручений банком предусмотрена ответственность в виде штрафа, налагаемого налоговой инспекцией при выявлении бездействия банка или его виновных действий. Наряду со штрафом банки наказываются и неустойкой (суммой пени за каждый день задержки платежа).

Объектом налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход или иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которых у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога (ст. 38). **Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определенный в соответствии с частью второй налогового кодекса РФ.**

Кодекс устанавливает понятие каждого из названных выше видов объектов. Под **имуществом** при этом понимаются объекты гражданских прав, относящихся к имуществу по гражданскому кодексу РФ. Оно состоит из *амортизируемого и неамортизируемого имущества* при рассмотрении объектов по налогу имущество организаций, когда недвижимость и движимое имущество образуют объект налогообложения, используя в

качестве основных средств в хозяйственной деятельности и учитываясь в данном качестве по правилам бухгалтерского учёта (ст.374).

Товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. При этом организацией согласно федеральному закону №129 от 21.11.96 «О бухгалтерском учете» должен быть организован учет такого имущества с формированием его стоимостной, физической или количественной характеристики. Так для расчетов акциза важно знать количество произведенной и реализуемой продукции, потому что объектом налогообложения является объем производства подакцизного товара (декалитров алкоголя, тысяч штук сигарет, литров бензина соответствующего октанового числа, квт\ч мощности двигателя). Для правильного расчета налога на прибыль важна цена реализации, так как объектом налогообложения является **прибыль** (доход от реализации продукции), т.е. выручка-нетто (без НДС), уменьшенная на затраты на производство и реализацию товарной продукции. Налоговые органы вправе контролировать цены, поскольку для налогообложения признаётся цена сделки (ст.40, 41). Именно налоговая инспекция должна доказывать сначала внесудебно, а затем и в суде случаи возможных ценовых сговоров при наличии ряда следующих признаков:

- сделка между взаимозависимыми лицами;
- товарообменная (бартерная) сделка;
- участие во внешнеэкономических сделках;
- наличие отклонений цены сделки более, чем на 20% в сторону завышения или занижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Данные правила применяются и при реализации товаров по предпринимателям. Отличие состоит в том, что для предпринимателя нет законодательной обязанности вести бухгалтерский учет. Признавая реализацией передачу права собственности на товар на возмездной основе, налогообложение связывает возникновение объекта с основным принципом определения **дохода** – **экономической выгодой** в денежной или натуральной форме по правилам налога доходы физических лиц (ст.41). Такими правилами являются правила налогового учета способом прямого счета позиционно в хронологической последовательности при ведении специального регистра— **Книги учета доходов и расходов предпринимателя (глава 23, 26.2 НК РФ)**.

Упрощение процедур учета для предпринимателя не освобождает его, как и организацию, от применения контрольно-кассовой техники в розничной торговле и иных расчетах с населением. И хотя в налоговом кодексе РФ нет прямого указания на данную обязанность, федеральный закон прямого действия №53 от 25.05.03 «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» поручает контрольные мероприятия правоохранительным структурам с участием налоговых органов. Порядок применения и процедуры контроля, а также применения мер ответственности включают налоговые инспекции в субъекты правоотношений по контролю за налично-денежными расчетами на территории РФ, не исключая расчетов за работы и услуги.

Работой налогообложение признает деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организаций или физических лиц. Общероссийским классификатором видов экономической деятельности (ОКВЭД) признаются геолого-разведочные, проектно-изыскательские, научно-исследовательские, опытно-конструкторские виды работ, строительные-монтажные, ирригационно-мелиоративные, работы по землеустройству, лесонасаждениям, озеленению и ведению паркового хозяйства, сельскохозяйственные и иные, результат которых проявляется в сооружении, изменении ландшафта, создании или выращивании продукции.

Услугой – деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе этой деятельности. Общероссийским

классификатором услуг населению (ОКУН) предусматриваются бытовые услуги (ремонт бытовой техники, оборудования, изделий для обихода, помещений и т.п., индивидуальный пошив и ремонт одежды, ремонт ювелирных изделий, украшений, проекты дизайна офисов). Технические услуги (осмотры и обслуживание автотранспорта и иных специальных средств), услуги по доставке почтовых отправлений, покупок, погрузочно-разгрузочные работы также определены данным стандартом. Специализированные юридические консультации и защита прав представителем, врачебные консультации и сестринский уход за больным, услуги ветеринаров, санации, дератизации и обеззараживанию помещений, аудит и экспертиза относятся к услугам.

Налоговый период - как элемент налога связывает объект налогообложения с налоговой базой. Наличие объекта налогообложения не всегда заканчивается уплатой налога в действующем российском налогообложении.

Экономический аспект налогообложения предусматривает деятельность, направленную на получение выгод и (или) приводящую к прибыли, доходу, образованию и увеличению имущества. Деятельность требует временных циклов, таковыми налоговая система признает календарный год или иной период времени, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате (ст.55). Налоговый период устанавливается применительно к каждому отдельному налогу, выстраивая механизм налогообложения в соответствии с принципом справедливости при возникновении объекта с построением налоговой базы для изъятия сумм платежа наиболее удобным плательщику способом.

Основным рыночным налогом является на сегодня налог на добавленную стоимость. Для формирования добавленной стоимости в российской налоговой системе с 2008 года признается квартал (три календарных месяца). По итогам квартала как правило завершаются производственные и финансовый цикл воспроизводства большинства предприятий, формируется основной доход, в котором заложены возмещаемые затраты, а также валовой доход для использования на потребление и накопление (или расширенное воспроизводство). Для акциза как налога на потребление, а также налогов на добычу полезных ископаемых и других рентных налогов — **месяц**, что позволяет учесть спрос на продукцию и определиться с маркетинговой политикой (применение демпинговых условий, расширение рынка сбыта, либо сокращения производства). Для налога на доходы физических лиц, налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций – **календарный год в виду** зависимости реальных доходов от инфляционных факторов.

Налоговая база – как элемент налога становится итоговым связующим звеном в построении финансово-учетной политики субъектом рынка с налогообложением (ст.53,54). Согласно этим правилам **налогоплательщик самостоятельно по итогам ведения** регистров бухгалтерского учета и (или) иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению, либо связанных с налогообложением, **формирует для исчисления налога стоимостную, количественную или физическую характеристику объекта в части**, попадающей под действие конкретного налога в завершеном (отчетном) налоговом периоде.

Налоговая база по налогу на добавленную стоимость (НДС) включает стоимость реализуемых товаров (по ценам с акцизом), работ, услуг; передачу прав собственности на товары, работы, услуги, в том числе и безвозмездно (кроме прямо оговоренных случаев в ст. 39); передачу на территории РФ товаров, работ, услуг для собственных нужд, расходы, на создание которых не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль. В налоговую базу включают продажу закупленной у физических лиц сельскохозяйственной продукции; выполнение строительно-монтажных работ хозяйственным способом для внутреннего потребления; ввоз товаров на таможенную территорию РФ; реализацию предприятия в целом как имущественного комплекса; получение авансов под поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг; получение финансовой помощи и страховых выплат, превышающих суммы страховых премий более, чем в 1,1 раза (ст.153, 154).

Налоговая база по акцизам – объем произведенных, реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении в пересчете на нормативное содержание облагаемого продукта. Установлены процентные показатели содержания спирта для алкогольной продукции, нормативы перевода бензина в тонны в зависимости от октанового числа. Действуют твердые (специфические) налоговые ставки по специальному перечню. В перечень включены спиртосодержащая продукция, пиво, вина, прямогонный бензин, автомобильный бензин, дизельное топливо, автомобили легковые.

По реализованной табачной продукции (сигареты) применяются правила расчета продукта в тысячах штук и определение (максимальной) стоимости партии товара. Твердые ставки налога применяются в расчете на тысячу штук, адвалорные (в процентах) ставки налога применяются по реализации партий товара (ст.187).

Налоговая база по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ) – полученный налогоплательщиком в налоговом периоде доход в денежном и натуральном выражении (включая подарки, материальную помощь и товары по пониженным ценам) а также материальная выгода от сделок, услуг в пользу налогоплательщика (ст.209).

Налоговая база по налогу на прибыль организации (НПО) – прибыль как разница между доходом и расходами организации, признаваемыми в связи с получением дохода.

Налоговая база по налогу на имущество организаций – среднегодовая остаточная стоимость недвижимого и движимого амортизируемого имущества, учитываемого по правилам бухгалтерского учета в качестве основных средств (ст.375).

Налоговая баз по налогу на добычу полезных ископаемых (НДПИ) – стоимость добытых полезных ископаемых по перечню их в законе как произведение его количества на условный показатель стоимости единицы реализованного добытого полезного ископаемого (ст.337).

Налоговая база по транспортному налогу - мощность двигателя в лошадиных силах, вместимость в тоннах.

Ставка налога – величина налоговых начислений на единицу налоговой базы (ст. 54). Виды их – твердые (специфические - в рублях) и адвалорные (процентные). Процентные ставки в подавляющем большинстве объектов налогообложения, что соответствует мировой практике. Твердые – для налога на игорный бизнес, транспортного, водного налогов, пошлин, акцизов.

Порядок исчисления налога — уплата налога невозможна без выполнения процедуры исчисления налога, поэтому НК РФ установлена обязанность самостоятельного исчисления налога, подлежащего уплате за налоговый период исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот (ст.52). Следовательно, знание налогов, действия их элементов, применения правил расчетов, учет льгот становится необходимым условием законопослушности налогоплательщика. Для организаций – налогоплательщиков выполнение данного условия организуется постановкой бухгалтерского учета в рамках упоминавшегося 129 Федерального закона о бухгалтерском учете. При этом не обязательно создание структурного подразделения, ведущего бухгалтерский учет, хотя в больших, многоотраслевых предприятиях вряд ли возможно обойтись без бухгалтерского подразделения. Предприятия (организации) вправе поручать эту услугу специализированным аудиторским фирмам, саморегулирующимся организациям института профессиональных бухгалтеров РФ, специалистам, работающим на условиях контракта. Для предпринимателей Минфин РФ разрабатывает специальные рекомендации с правилами формирования налоговой базы по налогу. Эти рекомендации сопровождают налоговый кодекс РФ с возможностью ведения расчетов в типовых налоговых компьютерных продуктах самостоятельно или по соглашению со специалистом, фирмой, оказывающей такие услуги. Причем ответственность за налоговые правонарушения, в том числе и за нарушение в ведении учета, повлекшие за собой занижение налогов, возлагается на налогоплательщика.

Общие требования налогообложения предусмотрены во второй части налогового кодекса РФ по каждому из налогов, входящих в действующую российскую налоговую систему в виде механизма (приемов и способов формирования налоговой базы, исчисления сумм налога, вычетов, льгот, порядка декларирования результатов). Кроме того, общее требование по налоговой отчетности установлено в ст.80 НК РФ. Декларация как форма заявления налогоплательщика о налоговой базе за налоговый период должна быть представлена по каждому налогу. Налогоплательщики, не ведущие хозяйственной деятельности в налоговом периоде, с 2007 года получили возможность представлять упрощенную налоговую декларацию (137-ФЗ от 27.07.2006; приказ Минфина России от 10.07.2007 №627н). Из данных нормативных актов следует, что представлять упрощенную декларацию имеет право налогоплательщик при соблюдении двух условий:

- 1) нет движения средств на ее счетах в банках или кассе;
- 2) нет объектов налогообложения по налогам, которые включены в упрощенную декларацию.

Из этого следует, что на практике такой вариант представления налоговой отчетности подходит для индивидуальных предпринимателей, не начавших деятельности в налоговом периоде после получения свидетельства и регистрации в реестре Федеральной налоговой службы России.

Порядок и сроки уплаты налога – исполнение обязанности налогоплательщика, которое включает знание налогоплательщиком сроков налоговых платежей, порядка совершения

Таблица 1

**СТАВКИ НАЛОГОВ В НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ РФ ПО СОСТОЯНИЮ
на 2011 год**

Виды налогов	Виды ставок	Основные	Расчетные	Иные
НДС (на добавленную стоимость)	%	10, 18	9,09; 15,25	0
Акциз с производства и импорта товаров повышенного спроса	Руб.коп	Автомобили - от 18 руб за 0,75 квт\ч (1 л.с.)- до 181 руб за квт\ч (1л.с.)	-	-
		Автобензин – от 2657 руб за 1т - до 3629 руб за 1т	-	-
		-	Прямогонный бензин – 2951 руб за 1т	Дизтопливо -1080 руб за 1т
Акциз с производства табачных изделий	%, руб.коп	45 руб за 1000шт.	5% с максимальной розничной цены	Не менее 60 руб за 1000шт.
Акциз с производства и импорта спиртосодержащих изделий	Руб.коп.	23 руб за 1л безводного спирта этилового	162 руб за 1л безводного спирта этилового	-
Акциз с пива	Руб .коп	2 руб 07 коп за 1л с долей спирта до 0,5%	7 руб 45 коп за 1л с долей спирта от 0,5 до 8,6%	-

Акциз с вина	Руб.коп	10 руб 50 коп за 1л	2 руб 20 коп за 1л	–
НДФЛ (на доходы физических лиц)	% по источникам и категориям налогоплательщиков	9; 13	15; 30	35
ЕСН (единый социальный)* с.1.01.2010 г. из федеральных налогов исключен	%, регрессивные	26 – максимальная-2 –минимальная	Для предпринимателей - 13- максимальная, 2-минимальная	Для адвокатов – 8- 2
НПО (на прибыль организаций)	%	20	–	0, 9, 10; 15
ВН (водный налог)	фиксированные (руб с единицы водопользования по экономическим районам)	р.Амур–275 р с 1 тыс.куб.м с поверхностных объектов; Тихий океан–5,64р	–	р.Амур–330 р с 1 тыс.куб.м из подземных объектов
НИО (на имущество организаций)	%	2,2	–	1,1
НДПИ (на добычу полезных ископаемых)	%	3,8 - 16,5	–	0
НИБ (на игорный бизнес)	Руб	25000-125000	–	1500 -7500
ТН (транспортный)	Руб	60 руб с единицы тяги самоходного ТС	15 руб с 1 лс при мощности ТС до100л.с. (73,55квт\ч)	* ставки вводятся региональными законами
ЗН (земельный налог)	% с кадастровой стоимости участка	≤1,5%	Расчет по площади с учетом льгот на категории налогоплательщиков ст.39 п.5	≤0,3%
ГП (государственная пошлина)	% с ограничением минимальной суммой в рублях	≥200 руб	С суммы исковых требований по дифференцированным тарифам (ст.333)	За нотариальные действия по удостоверению прав

платежа (ст. 57 – 60). Налог может уплачиваться сразу всей суммой по сроку или с авансовыми платежами за определенные периоды (отчетные), с окончательным расчетом по итогам налогового периода. Каждый налог имеет срок уплаты, который установлен отдельной статьей в соответствующей налогу главе налогового кодекса РФ. Это означает силу закона для налогоплательщика действия конкретных дат, указания на событие, завершение периода (дней, недель, декад, месяцев, кварталов или иных периодов). Нарушение сроков влечет за собой начисление пени за каждый день просрочки платежа (ст.75) - в размере 1\300 действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ и санкций в виде штрафов как меры административной ответственности по налоговому кодексу РФ (ст. 114, 121-128, 132-136).

Льготы — как элемент налога представляют собой преимущества отдельным категориям налогоплательщиков в уменьшении размеров налоговой обязанности, включая

возможность не уплачивать налог или сбор (ст.12,16,56). Примеры льгот: по НДС – освобождение от налога взносов в уставный капитал учредителями, НДФЛ – получение налогоплательщиком материальной помощи, подарков, призов в размере, не превышающем 4000 руб за налоговый период, НПО – освобождение от налога полученной сельхозтоваропроизводителями прибыли при условии отдельного налогового учета таких доходов, НИО – уменьшение налоговой базы на среднегодовую остаточную стоимость льготированных категорий имущества (ст.381).

Знание льгот составляет право налогоплательщика, также как и отказ от их применения.

Но, в некоторых ситуациях, в частности по налогу на добавленную стоимость использование льготного права на налоговое освобождение (налоговые каникулы) может привести к потере возмещения из бюджета «входного НДС», и этим утрачивается обоснованная налоговая выгода (ст.145).

3. Современное налогообложение – комплекс приемов по возникновению и исполнению установленной обязанности уплаты налога, изменению и прекращению ее в системе нормативно-правовых государственных актов. Среди экономистов налогообложение получило определение налогового механизма [11,13,15,17].

Налоговый механизм российской налоговой системы включает следующие звенья:

- налоговый режим;
- налоговый учет;
- налоговое администрирование.

Налоговый режим применяется по отношению к налогоплательщиками в двух вариантах— основной налоговый режим [ОСНО] и специальный налоговый режим [СНР] (таблица 2)

В действующем российском налогообложении плательщик вправе выбирать режим налогообложения из данных двух, ориентируясь на снижение налоговой нагрузки. Но при этом должны быть учтены критерии (ограничения) перехода на специальные налоговые режимы.

Для **организаций – налогоплательщиков их пять:**

1. Размер выручки-нетто— с 2005 года не более 15 млн.руб по итогам работы за 9 месяцев года, предшествующего переходу на специальный налоговый режим в виде упрощенной системы налогообложения, скорректированного на индекс-дефлятор (*ДК), устанавливаемый правительством РФ на каждый год (гл.26.2). так, в 2006г. - 1,132, в 2007г. 1,241, в 2008 г. -1,34, в 2009 г. -1,141².

При работе на специальном режиме такой же критерий применяется как итоговый нарастающий показатель работы в течение налогового периода – но не более 20 млн.руб, и также скорректированный. Его превышение заставляет организацию производить пересчет налоговой базы по правилам общего режима налогообложения с уплатой всех действующих налогов с начала квартала, в котором произошло такое превышение. Дополнения в связи с финансовым кризисом в 2010 году внесли существенное исправление в эти показатели: критерии по выручке за 9 месяцев текущего года – 45 млн.руб и по годовой выручке – 60 млн.руб без корректировок на коэффициенты.

2. Уставный капитал с долей участия иных организаций-юридических лиц – не более 25%

3. Среднегодовая остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов (амортизируемого имущества) не более 100 млн.рублей.

4. Средняя численность персонала не более 100 человек (и для ЕНВД с 2009 года).

5. Не вправе переходить на специальные налоговые режимы организации и предприниматели, занятые в производстве подакцизных товаров, добыче и реализации полезных ископаемых (кроме общераспространенных), включая участие в соглашениях о разделе продукции по соглашениям, в игорном бизнесе, в финансовой деятельности, включая банки, ломбарды, фонды, страховые компании, нотариусы, адвокаты и их

² На период 2010–2012 года действует особый порядок без применения коэффициента-дефлятора, подробнее в разделе «специальные налоговые режимы».

организации, бюджетные учреждения, иностранные организации. Если деятельность попадает под действие ЕНВД как поименованная прямо в законе, то переход на упрощенную систему налогообложения так же не возможен (гл.26.3). Если организация попадает под действие специального налогового режима в виде единого сельскохозяйственного налога, она не вправе перейти на УСНО (глава 26.1).

Нет права перехода на специальный налоговый режим в форме УСНО у организаций, имеющих филиалы, представительства. А у участников договора простого товарищества, договора о совместной деятельности или договора доверительного управления имуществом только один вариант применения УСНО – по прибыли (доходу, уменьшенному на расходы).

Для предпринимателей ограничение составляет только действие пункта 5 (то есть виды деятельности).

Важным звеном является **налоговый учет — способ систематизации сведений о налоговой базе по объекту налогообложения в налоговом (отчетном периоде) согласно правилам налогового кодекса РФ.**

Начиная с постановки налогоплательщика на налоговый учет в налоговом органе (ст.11,19,31), возникает ряд обязанностей и вытекающих из этого действий. Для организаций - юридических лиц — формирование учетной политики для налогообложения или **налоговой учетной политики** (ст. 169, 313-315). Для предпринимателей – ведение Книги учета доходов и расходов в ручной или компьютерных формах учетного продукта.

Налогообложение доходов позволяет признавать амортизацию предпринимательского имущества в уменьшение налоговой базы, правила ведения такого учета оптимизируют налогообложение. Если предприниматель выбирает **ОСНО**, то еще два регистра становятся для него обязательными – Книга продаж и Книга покупок в связи с налогом на добавленную стоимость, где в определенном порядке регистрируются счета-фактуры продавца покупателем, что крайне важно для применения права на возмещения НДС из бюджета (ст.170-172). Для физических лиц – ведение регистров сведений для правильного использования права на налоговые имущественные и социальные вычеты по НДФЛ (ст. 219-220).

При **СНР** налоговый учет носит упрощенную форму. Их несколько:

1. по простой хронологической форме – в Книге учета доходов и расходов.
2. по сокращенной журнально-ордерной – в журналах-ордерах и ведомостях к ним с кратким планом счетов и двойной записью при совмещении нескольких видов деятельности.
3. по сокращенной – автоматизированной – в журналах регистрации хозяйственных операций также с рабочим планом счетов по принципу двойной записи.

Выбирая налоговый режим с позиции его эффективности, плательщик должен иметь ввиду совместимость упрощенных вариантов с полным бухгалтерским учетом, так как в акционерных обществах обязателен только полный бухгалтерский финансовый учет для внешних пользователей (акционеров). В случаях перехода на упрощенные варианты у таких коммерческих организаций усложняется учетная работа из-за необходимости представлять

Таблица 2

НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ ПО ВИДАМ УПЛАЧИВАЕМЫХ НАЛОГОВ В РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ

№ п\п	Виды налогов	Основная система налогообложения ОСНО	Специальные налоговые режимы СНР
1.	НДС	+	-*

2.	НП (на прибыль)	+	-
3.	АКЦИЗЫ	+	xxxxx
4.	НИО (на имущество)	+	-
5.	á ЕСН (единый социальный налог)	+	-
	Страховые взносы в государственные социальные внебюджетные фонды [с 1.01.2010 г. взамен ЕСН] (á)	á	á
6.	ТН (транспортный)	+	+π
7.	ЗН (земельный)	+	+
8.	НДФЛ (на доходы физических лиц)	+ *	-*
9.	НИФЛ (на имущество физических лиц)	++	--
10.	Пошлины	+	+
11.	ВН (водный)	+	+
12.	НИБ (на игорный бизнес)	+	xxxxx
13.	НДПИ (на добычу полезных ископаемых) кроме общераспространенных (μ)	+	xxxxx
14.	Сборы и взносы (на обязательное страхование от производственного травматизма и профессиональных заболеваний)	+	+
Налоговая нагрузка на валовой доход		40-43%	20-25%
*	Функция налогового агента (работодателя, комиссионера, иного посредника) ст.346.11,п.\п 5		
xxxxx	Запрет на право перехода из-за вида деятельности		
-	Налогом не облагается		
á	Изменение с 2010 года на взносы сохранением действовавших ранее обязанностей		
+	Налогом облагается		
π	Для предпринимателей льгота		
μ	Перечень видов устанавливается Правительством РФ		

финансовую (бухгалтерскую отчетность) учредителям и инвесторам.

Налоговое администрирование – необходимое третье звено функционирования налогового механизма. Оно представлено в налоговом кодексе РФ значительным рядом мер обеспечения инспекцией исполнения налоговых обязанностей зарегистрированных налогоплательщиков; полномочиями по зачетам переплат налогов в пределах одного бюджета, включая последовательность возврата переплат или возмещений из бюджета. К функциям администрирования относятся процедуры получения отсрочек и рассрочек по налогам, налоговых кредитов, проведение налоговых амнистий, взыскание недоимок внесудебно и через суд, погашение и списание безнадежных задолженностей по налогам, пени и санкциям (ст. 44 -51, 58-79).

Самостоятельное исполнение налоговой обязанности сопровождается комплексом мероприятий со стороны налогового органа, в котором открыты лицевые счета налогоплательщику по налогам. При этом возможны и изменения сроков уплаты налога в форме отсрочек, рассрочек на срок до одного года (ст.64), рассматриваются возможные основания и привлекаются органы, уполномоченные принимать решения об изменениях сроков уплаты налога. Как правило, такими органами являются субъекты исполнительной власти соответствующего уровня, в бюджет которого должен поступать тот или иной налог. Данные процедуры возможны только по заявлениям налогоплательщика с обоснованием причинами объективного характера, обусловившего кризисное финансовое положение плательщика вплоть до банкротства.

Налоговая обязанность и доходы бюджетной системы взаимообусловлены в пределах формируемых согласно бюджетному кодексу Российской Федерации на финансовый год правил. Поэтому изменение распорядка поступления фискальных доходов сопряжено с потерями в годовых финансовых ассигнованиях государственной бюджетной системы, а значит и неустойкой. За изменение режима платежей кодексом предусмотрена уплата в бюджет процентов, расчет сумм которых можно представить в виде следующей формулы:

$$P = C_{\text{оз}} * 1\% * SR * 1\% / 365 * K_{\text{д}} * 1\% / 100,$$

где

P– подлежащая уплате сумма процента за предоставление отсрочки (рассрочки),руб;

C_{оз}– отсроченная сумма недоимки (задолженности), руб;

K_д– количество дней отсрочки;

SR- действующая ставки рефинансирования ЦБ РФ, %;

365– количество дней в налоговом периоде.

Налоговые органы наделены полномочиями по внесудебным действиям, направленным на обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов в связи с недоимками (неуплаченными в срок налогами), а также задолженностями по пени.

Специфика налоговых отношений состоит в том, что лицевые счета в инспекциях открываются налогоплательщику на каждый вид налога, сбора, а не на налогоплательщика консолидировано по всем его налогам. Поэтому за общим состоянием платежной дисциплины должен следить сам налогоплательщик (либо представитель налогоплательщика), производя сверки своих учетных данных с данными камерального отдела и отдела оперативного учета налоговых поступлений инспекции. Нередки ситуации, когда недоимка по одним налогам с нарастанием пени соседствует с переплатой по другим, причем попадающим в тот же бюджет. Оптимизация налоговой нагрузки достигается при постоянном контроле плательщиком своих лицевых счетов, его активной позиции в работе с налоговыми администраторами по соблюдению интересов в части зачетов переплат, излишне взысканных сумм и недоимок, а также снятию пени по результатам сверок.

Полномочиями налогового органа предусмотрены специальные мероприятия –

- требования об уплате налога, задолженности,
- приостановление операций по счетам плательщика в банках,
- истребование поручительств,
- залоги,
- аресты имущества недоимщика (глава 10 и 11 НК РФ).

Налогоплательщик, в свою очередь должен знать о возможностях возврата из бюджетов излишне уплаченных налогов, сборов, взысканий по результатам проверок в течение трех лет со дня установления такого факта. Это позволяет ему исходить из обоснованной налоговой выгоды, предусмотренной кодексом - в виде процентов, подлежащих начислению

(*неустойке*) также как и платеж за отсрочку (ст.78, п.9; ст. 79, п.4). Расчет должен производиться по действующей ставке рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки возврата переплат (**SR**) по следующей формуле:

$$N_e = N_c * SR * 1/365 * K_d * 1/100,$$

где

N_e – сумма неустойки за весь срок задержки, руб;

N_c – сумма переплаты налога (налога к возврату),руб;

SR – ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующая в периоде неустойки, %;

K_d – количество дней задержки возвращаемой суммы, излишне взысканной;

365 – количество дней в налоговом периоде {(по возврату НДС и акцизам –360 дней: ст. 176, 203), а по банкам, задержавшим поручения из расчета – 150 дней (ст.135)}.

Определяя возможности налоговой оптимизации, налогоплательщику целесообразно учитывать данные условия при ведении текущих налоговых расчетов и рассмотрении результатов налоговых проверок. Аргументы при обязательной процедуре рассмотрения актов налоговых проверок с расчетами возможных претензий и неустоек в рамках Налогового кодекса РФ позволяют отстаивать налогоплательщику спорные позиции налогообложения в свою пользу.

Одной из существенных деталей налогового администрирования являются **налоговые амнистии**. Их особое значение и место состоит в том, что непосредственно в налоговом кодексе такое понятие не установлено. Однако принцип справедливости требует учета способности плательщика к уплате налога, которая в условиях рыночных отношений не неизменна. Принимая во внимание жесткую взаимозависимость налогового периода и бюджетного года, государство индивидуализирует подход к законопослушному налогоплательщику. Не исполнение отдельных налоговых обязанностей по завершении года вряд ли существенно для финансовых доходов государства в последующие годы. А начисление пени не приостанавливается до ликвидации задолженности. Следуя принципу справедливости, государство сохраняет законопослушных налогоплательщиков, прибегая к разовым мероприятиям, в том числе **амнистии** и связанной с ней **реструктуризацией** длительно накапливаемой задолженности.

Под амнистией следует понимать погашение пени при декларировании и уплате недоимок по налогам за прошлые налоговые периоды (налог на доходы физических лиц – амнистия по Указу президента РФ №1773 от 27.10.93 «О проведении налоговой амнистии в 1993году» и в 2007 году «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами»). Принимаемый нормативно-правовой акт государства объявлял об освобождении от применения санкций (штрафов) и пени в отношении индивидуально неопределенного круга лиц, если ими в определенный период времени будет объявлено о своей задолженности и в бюджет поступят все налоговые платежи.

Реструктуризация предпринимается правительством РФ для отдельных, как правило, особо крупных налогоплательщиков сферы материального производства при задержке расчетов покупателей продукции (пользователей услуг общенационального обеспечения) по федеральным налогам. Решением правительства задолженность, включая пени, распределяется на ряд последующих лет с особым прямым контролем за ходом ее уплаты, суммы соответствующих пени при этом может погашаться (постановления правительства РФ №1002 от 03.09.98г., №100 от 12.02.01г., закон РФ №88 от 09.07.02г., пост-е правительства РФ №52 от 30.01.03г.)

Безнадежными к взысканию долгами признаются недоимки по налогам и задолженности по пени, санкциям в связи с ликвидацией организации в порядке, установленном

федеральными законами «О банкротстве», «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» от 09.07.02 г. Также действуют и отдельные постановления Правительства РФ, принимаемые по сложившимся особым условиям, в том числе и постановление №100 от 12.02.01г. (ст.59НК РФ).

Кроме того, в соответствии с Конституцией РФ (ст.73), Бюджетным кодексом РФ (ст.28, 31) представительные и исполнительные органы субъектов федерации и органы местного самоуправления правомочны принимать аналогичные решения по региональным и местным налогам.

Выполнение процедур дает основания для погашения (списания) с лицевых счетов налогоплательщиков названных видов задолженностей и освобождения налогоплательщиков от претензионных исков со стороны государства.

Глава II. Налогообложение доходов и имущества физических лиц.

С 2001 года применена новая концепция прямого налогообложения доходов физических лиц. От обложения начисляемого дохода по прогрессивным ставкам государство перешло к **закреплению процентных ставок за источниками доходов по категориям налогоплательщиков.** Обновлен объект налогообложения. Вместо начислений в пользу налогоплательщика объектом становится ***полученный доход*** в денежной и натуральной формах, в том числе и материальная выгода с применением ***декларативного (заявительного) характера объявляемого налогооблагаемого дохода*** за год. Такая политика призвана стимулировать населения к накоплению. Последовательное увеличение размеров льгот и вычетов, улучшая положение законопослушных налогоплательщиков, должно способствовать росту числа налогоплательщиков и раскрываемой ими информации о доходах. Важен при этом и рост стандартов по минимальному размеру оплаты труда (заработной платы) – с 200 руб в 2001 году, ежегодно пересматриваясь, он поднят до 4330 руб в 2009 году (***МРОТ***) [[www.consulnant.ru.](http://www.consulnant.ru)]

В 23 главе налогового кодекса РФ установлен налог на доходы физических лиц как *федеральный, прямой, личный.* Согласно Бюджетному кодексу России поступления налога могут частично перераспределяться между региональными и местными бюджетами в пределах, устанавливаемых на отдельный бюджетный год Федеральным законом о бюджете, поэтому его признают ***регулирующим фискальным доходом.***

Основной налог, которым облагается значительная часть физических лиц, обладающих гражданской правоспособностью. Наиболее регулярный и универсальный вид платежа, поступающего в бюджетную систему как способом удержания агентами у источника дохода, так и авансовым с декларированием по итогам налогового периода (по предпринимателям, а также налоговыми агентами при выплате доходов иным физическим лицам).

Произошло значительное изменение в категориях налогоплательщиков, налоговой базе, комплексе льгот и вычетов. Налогоплательщики систематизированы в две категории: **налоговых резидентов и лиц, не являющихся налоговыми резидентами.**

Критерием разделения является период пребывания физического лица на территории России -- 183 дня и более в течение 12 следующих подряд месяцев (ст.207 НК РФ, п.2 – ред. от 27.06.2006).

Устанавливая статус налогоплательщика, государство признает резидентами граждан РФ, иностранных граждан, лиц без гражданства (ст.11). Нет также и ограничения по возрасту или социальному, имущественному положению. Определяющим становится наличие у налогоплательщика объекта налогообложения.

Из данной нормы следует порядок, по которому:

1. Физическое лицо считается резидентом с начала 2007 года и далее в каждом следующем году, если при первой выплате доходов предъявляет налоговому агенту один из следующих

наборов документов, из которых следует его 183-дневное пребывание в РФ за последние 12 месяцев:

- паспорт гражданина РФ с отметкой о регистрации по месту жительства или дополнительно свидетельство о регистрации по месту пребывания с датами ранее 6 месяцев до поступления на работу;
- паспорт иностранного гражданина и действующий вид на жительство или разрешение на постоянное проживание в РФ, в котором имеются отметки о регистрации по месту жительства или пребывания в РФ, если указанные документы выданы минимум 6 месяцами ранее (183 дня);
- паспорт иностранного гражданина с действующей визой РФ и миграционную карту с отметкой органа ФМС РФ о легальном длительном пребывании в РФ и регистрацией по месту пребывания (ст.22 закона №109-ФЗ от 18.07.2006);
- паспорт (загранпаспорт) гражданина страны СНГ с безвизовым с РФ режимом, миграционную карту с отметкой о продленном свыше 90 дней сроке пребывания в РФ и регистрации по месту пребывания (или бланк уведомления о регистрации), а также разрешении на трудовую деятельность;
- паспорт гражданина Белоруссии и один из следующих документов: свидетельство о регистрации по месту жительства в РФ; свидетельство о регистрации по месту пребывания в РФ на срок не менее 183 дней до момента выплаты дохода, а также долгосрочный контракт на работу с нахождением не менее 183 дней на территории нашей страны {удержание налога с первой выплаты по ставке 13% и предоставление вычетов (ст.224,п.1, письмо МФ РФ от 29.03.2007 № 03-04-06-01/94)}.

Окончательный статус налогоплательщика определяется на конец года или увольнения работника. При этом в п.2.3 справки о доходах физического лица (форма №2-НДФЛ) налоговому агенту (работодателю) надо указать статус на дату последней выплаты дохода. Если он являлся резидентом РФ – цифра 1, а если нет –2.

Исключение составляют российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники госорганов, командированные на работу за пределы России, которые сохраняют статус налогового резидента независимо от данного ограничения (ст.207, п.2,пп.3).

Для нерезидентов действуют особые правила. Освобождение от налога доходов, полученных от источников в Российской Федерации, производится, если представлены документы, подтверждающие его статус резидента государства, с которым у РФ заключен договор (межгосударственное соглашение) об избежании двойного налогообложения. Не представление таких документов влечет за собой применение ставки 30% по облагаемым доходам.

Объектом налогообложения признается полученный доход в двух ситуациях: от источников в РФ и (или) от источников за пределами РФ для резидентов и только от источников на территории РФ - для лиц, не признаваемых резидентами налогообложения в РФ.

Источниками доходов физических лиц могут выступать российские организации, иностранные организации в связи с деятельностью на территории РФ их представительств (ст.208). Перечень таких доходов определен, он включает свыше 25 видов доходов и является открытым—[WWW. nalog.ru].

Получаемые доходы состоят из вознаграждений за выполнение трудовых обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, дивидендов по акциям и процентов от владения иными ценными бумагами, доходов от владения имуществом и от его продажи, доходы от использования авторских прав, страховые выплаты.

Налоговая база должна показывать полученный доход, определение которого налогоплательщик, налоговый агент или налоговый орган обязан производить

нарастающим итогом за календарный год. Данное положение сопровождается правилом разделения доходов по источнику получения согласно своему статусу в налогообложении.

Наибольшее значение приобретают в последние годы доходы физических лиц – резидентов по предпринимательской деятельности и доходы физических лиц, не являющихся предпринимателями. Среди них — доход от продажи собственности в виде движимого и недвижимого имущества. В налоговой модели главы 23 кодекса именно такие доходы увязываются с наиболее крупными льготами. В том числе наиболее активно государством применяются *вычеты* из налоговой базы, которые зависят от периода владения собственностью {приложение 1}.

Таблица 3

СТАВКИ ПОДОХОДНОГО НАЛОГА С ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

РАЗМЕР ОБЛАГАЕМОГО СОВОКУПНОГО ДОХОДА ЗА КАЛЕНДАРНЫЙ ГОД	СТАВКА ОСНОВНАЯ	СТАВКА НАЛОГА – РАСЧЕТНАЯ	СТАВКА НАЛОГА – ИТОВАЯ	МРОТ – минимальный размер заработной платы в месяц (руб)
1994 год				
до 10 000 000руб	12%	-	12%	20500
от 10 000 000руб до 50 000 000руб	12%	20% с суммы>10млн.руб	до 30%	
от 50 000 000руб	12%	30% с суммы>50млн.руб	30%	
продолжение таблицы 3				
1998 год				
до 20 000руб	12%	-	12%	83490- 83,49 (деноминация)
от 20 001руб до 40 000руб	12%	15% с суммы>20 тыс. руб	До 30%	
от 40 000руб до 60 000руб	12%	20% с суммы >40тыс.руб, 35% с суммы>48тыс.руб	До 35%	
1999 год				
	В федеральный бюджет	В бюджет субъекта РФ		
		основная	расчетная	
до 30 000руб	3%	9%	-	12%
от 30 0001руб до 60 000руб	3%	9%	12% с суммы>30тыс.руб	до 12%
от 60 001руб до 90 000руб	3%	9%	17% с суммы>90тыс.руб	до 13%
от 90 001руб до 150 000руб	3%	9%	22% с суммы>90тыс.руб	до 17%

От 150 001руб и выше	3%	9%	32% с суммы>150тыс.руб	до 35%	
продолжение таблицы 3					
2000 год					
до 50 000руб	12%	-	-	12%	132
От 50 000руб до 150 000руб	12%	20%с суммы>50тыс.руб	-	до 15%	
От 150 000руб и выше	12%	30%с суммы>150тыс.руб	-	до 35%	
2001—2011 год					
Налоговая база по источнику дохода и статусу плательщика		Ставка НДФЛ		Основание	
доход в виде % по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 01.01.2007, доходы учредителей доверительного управления у резидентов РФ; доход учредителя доверительного управления ипотечным покрытием;		9%		Ст.224,п.5,ч.II НК РФ от 05.08.2000 №117-ФЗ	
доходы от долевого участия в российских организациях в виде дивидендов у резидентов РФ		9%		Ст.224,п.4,ч.II НК РФ от 05.08.2000 №117-ФЗ.	
продолжение таблицы 3					
любые доходы резидентов РФ, кроме прямо указанных в главе 23 НК РФ ст.224 с учетом льгот и вычетов;		13%		Ст.224,п.1,ч.II НК РФ от 05.08.2000 №117-ФЗ.	
доходы налогоплательщиков, не являющихся резидентами РФ, получаемые на территории РФ от трудовой деятельности, поименованные в ст.227.1 (доходы нерезидентов–иностранцев высококвалифицированных специалистов и наемных работников, пользующихся патентами с 2010 года);				Ст. 224 п. 3; 227.1, ч. II НК РФ; федеральные законы: от 25.07.2002 №115-ФЗ ст.13.3, 15.2 и от 19.05.2010 №86-ФЗ ст.5.	
доходы от долевого участия в российских организациях (дивиденды) у налогоплательщиков, не являющихся резидентами РФ (с 2008 года);		15%		Ст.224,п.4,ч.II НК РФ от 05.08.2000 №117-ФЗ.	
доходы, получаемые на территории РФ у налогоплательщиков, не являющихся резидентами РФ, кроме поименованных		30%		Ст.224,п.3,ч.II НК РФ от 05.08.2000 №117-ФЗ.	

в ст.227.1;		
продолжение таблицы 3		
стоимость выигрышей и призов на мероприятиях в целях рекламы товаров ³ в части превышения размеров, указанных в ст. 217 п.28 – (4000руб); % по вкладам в банке, превышающих норматив ⁴ ; страховые выплаты по договорам добровольного страхования, превышающие норматив; материальная выгода (ст.212); доход (плата) за пользование денежными средствами пайщиков кредитного потребительского кооператива и сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива, в части превышения нормируемых размеров (с 2011г.)	35%	Ст.212, 214 , 214.2.1, 218 п. 28, 224,п.2, 4, ч.II НК РФ от 05.08.2000 №117-ФЗ; закон от 27.07.2010 № 207-ФЗ.

При этом установлены ограничения по освобождаемой от налога сумме. Так, при владении собственностью в виде недвижимого имущества до 3 лет – 1 000 000 руб (по недвижимости, включая квартиры, жилые дома, дачи, земельные участки). По иной собственности, кроме недвижимости(включая ценные бумаги) – 250 000 руб. При более длительном владении собственностью государство освобождает такие доходы от налога полностью. В этом проявляется государственная политика по поддержанию населения в создании сбережений в форме владения капитальными объектами.

Анализ результатов налогообложения в ходе ведомственного контроля, привели Минфин РФ к выводу о том, что доход от продажи приватизированной комнаты в коммунальной квартире, находившейся в собственности физического лица менее 3 лет, является доходом от продажи недвижимости, так как комната – это вид жилого помещения (Письмо МФ РФ от 03.07.2006 №03-05-01-03/69). До 2006 года МФ РФ считал, что доход от продажи комнаты в коммунальной квартире является доходом от продажи иного имущества, и льгота по ней признавалась только в размере 125 000 руб за налоговый период при условии владения им не более 3 лет (Письмо МФ РФ от 19.01.2005 №03-05-01-05/7). Если же комната и доля в ней досталась гражданину по наследству или ее ему подарили, то она продолжала оставаться «иной», что влекло за собой льготу только в 125 000 руб, а с декларирования доходов за 2010 год — 250 000 руб. В такой ситуации необходимо внимательно относиться к сроку владения, поскольку при превышении 3-летнего периода ограничения суммы льготы снимаются (ст. 220). Следует отметить, что срок владения снижен с 5 лет (при введении в действие 23 главы налогового кодекса РФ) до 3 лет с 2005 года.

Возможны ситуации, когда гражданин более трех лет владевший жилым помещением, перед продажей переводит его в состав нежилого фонда. В таком случае финансовое ведомство настаивает на том, что имущественный вычет предоставляется только в размере

³ Если розыгрыш призов производится в целях рекламы производителя или продавца товаров, а не товаров, то ставка налога 13% для резидентов, (30% для нерезидентов)– письмо Минфина России №03–04–05/2–441 от 03.02.2010.

⁴ нормативом (с 2009 года) по вкладам в рублях является ставка рефинансирования Банка России (**SR**), действующая в период начисления процентов по вкладу, увеличенная на 5%, по вкладам в валюте–9% годовых (закон от 24.07.2007 №216-ФЗ).

250 000руб (либо в сумме расходов на приобретение данного помещения) – (Письмо МФ РФ от 21.08.2008 № 03-04-05-01/309). Определяя форму сделки, налогоплательщику следует принимать во внимание отличия гражданско-правовых отношений от налоговых. Нежилое помещение позволяет участвовать долей в уставном капитале, то есть вкладывать недвижимость в оборот. Жилое помещение при продаже создает доход владельцу и попадает под налогообложение, так как не рассматривается как основное средство.

Многообразие ситуаций, возникающих при необходимости исчисления налогов, дают массу примеров, требующих особого внимания со стороны получателей доходов, агентов и контролирующих органов.

Так, выдача работодателем работникам продукции собственного производства или выполнение в интересах налогоплательщика работ, оплата оказываемых работнику услуг признаётся доходом для налогообложения НДФЛ. При этом цены на эти продукты, товары, работы, услуги считаются рыночными с соблюдением правил НК РФ (ст.40). В этом направлении работодатели имеют возможности оптимизировать расходы на налоги, включая в трудовые договора ряда взаимовыгодных позиций. В частности, предоставление работникам путевок в санаторно-оздоровительные учреждения, расположенные на территории РФ, с оплатой за счет предприятия, создавая доход по стоимости путевок для работника, предприятию позволяло сокращать расходы на уплату ЕСН (единого социального налога - ст.236). Однако с отменой ЕСН такое признание доходом налогоплательщиков – физических лиц сопровождается обязанностью работодателей начислять на данные услуги страховые взносы, если это производится в рамках трудового и коллективного трудового договора (ст.7 Федерального закона от 24.07.2009г. №212-ФЗ). Вследствие данного изменения оптимизация налоговых расходов затронет только налог на прибыль организации, так как страховые взносы включаются в состав прочих расходов, уменьшая налог на прибыль.

Известно, что муниципальные образования в ряде ситуаций производят доплаты к пенсиям. Однако федеральными законами №8-ФЗ от 08.01.98 «Об основах муниципальной службы в Российской Федерации» и №184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» не предусмотрено доплаты к пенсиям муниципальных служащих.

Таким образом, суммы денежных средств, выплачиваемых за счет местных бюджетов, доходов корпораций, союзов, иных юридических лиц в виде доплат к пенсиям, составляют иные доходы и подлежат обложению налогом на доходы физических лиц. Также к иным должны относиться выплаты выходных пособий при выходе на пенсию муниципального служащего, а также разного рода надбавки к окладам муниципальных служащих, не поименованные в Трудовом кодексе РФ и иных федеральных законах являются объектом налогообложения.

По суммам от продажи иного имущества, доли, его части в уставных капиталах хозяйственных обществ льгота также предусматривается по сроку владения активами и размер льготы такой же, как при ином имуществе (приложение 1).

Развитие финансовых рынков связано с владением физическими лицами ценными бумагами. Сделки с этими активами могут приносить доходы, причем только от операций, которые признаются налогооблагаемыми. Можно выделить основные случаи, когда с таких доходов должен взиматься налог.

Основным среди них является получение процентов по негосударственным ценным бумагам (облигациям и векселям предприятий), которое облагается у источника выплаты. Проценты по государственным казначейским обязательствам, облигациям и муниципальным ценным бумагам согласно п. 25 ст. 217 НК РФ не облагаются налогом. В то же время облагаются налогом в общем порядке доходы от продажи государственных и муниципальных облигаций, которые по условиям выпуска нельзя считать процентными.

Погашение долговой ценной бумаги – векселя приносит доход физическому лицу в виде дисконта: разницы между ценой погашения и ценой приобретения ценной бумаги. Дисконтный доход облагается по ставке 13% у источника выплаты, когда цена приобретения векселя известна. Если налоговому агенту предъявлен вексель, полученный по индоссаменту и дисконтный доход рассчитать нельзя, то физическому лицу агент выплачивает всю сумму дохода и направляет соответствующие сведения в налоговую инспекцию по месту жительства налогоплательщика.

Само по себе приобретение ценных бумаг создает налогооблагаемый доход, только если они получались безвозмездно от юридических лиц или приобретались за плату, но по ценам ниже рыночных. В этих случаях у физического лица возникает облагаемая **материальная выгода**.

Отдельным случаем является налогообложение акций, полученных акционерами безвозмездно от акционерных обществ в результате проведения эмиссии за счет средств от переоценки основных фондов, прибыли прошлых лет и эмиссионного дохода. В соответствии с п. 19 ст. 217 НК РФ такие дополнительные акции не облагаются налогом в момент их получения, если эмиссия проводилась в результате переоценки основных фондов. Во всех остальных случаях налог должен быть уплачен в момент приобретения ценных бумаг по ставке 13%. облагаемым доходом будет являться материальная выгода в виде разницы между рыночной стоимостью ценных бумаг и ценой их приобретения (пункты 1 и 4 ст. 212 НК РФ). Цена акций, полученных безвозмездно, признаётся равной нулю. В таком случае облагаться будет **материальная выгода в размере рыночной цены акций**. Акции в момент их выпуска еще не могут котироваться на биржах (это может быть только после подведения итогов эмиссии), поэтому рыночной ценой, вероятнее всего, будет признана номинальная стоимость этих акций. Согласно ст. 36 Закона № 208-ФЗ акции должны размещаться по рыночным ценам, но не ниже номинала (кроме некоторых особых случаев), а при эмиссии за счет собственных средств эмитента ценой размещения всегда считается номинальная стоимость акций.

Если потом физическое лицо продает акции, полученные бесплатно, то налог будет считаться по общим правилам, установленным для налогообложения доходов от продажи ценных бумаг. То есть можно будет применить фиксированный вычет или вычесть из дохода расходы на приобретение данных ценных бумаг. Правда, расходы в данном случае будут либо вообще равны нулю (так как акции получены бесплатно), либо расходом будет признана сумма, с которой был уплачен налог при получении данных акций.

В случае продажи ранее приобретенной ценной бумаги доходом является продажная цена, уменьшенная на имущественный налоговый вычет. Вычет может предоставляться в двух вариантах. Первый: 250 000 руб. за год, если ценные бумаги находились в собственности у физического лица менее 3 лет. Второй: в размере всей выручки от продажи, если срок владения ценными бумагами составил 3 года и более (ст. 220 п. 1). Вместо использования права на получение фиксированного вычета налогоплательщик может свои доходы от реализации уменьшить на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов на их приобретение.

Если ценные бумаги были получены налогоплательщиком в собственность на безвозмездной основе, то определение доходов от их реализации иное. Налоговым вычетом в качестве документально подтвержденных расходов на приобретение ценных бумаг будет являться уплаченный налог при получении данных ценных бумаг. Полученный доход облагается налогом по ставке 13% (для резидентов).

Различия вариантов получения дохода должно побуждать налогоплательщика к внимательному отношению к источнику дохода ввиду применения разных ставок налога. Каждая налоговая ставка требует отдельного налогового учета налоговой базы. При этом расчет налога может быть произведен налогоплательщиком (при декларировании), налоговым агентом (работодателем, банком или иным источником выплаты дохода по

поручению налогоплательщика), налоговым органом при камеральной (выездной) налоговой проверке.

Налогооблагаемый доход может возникать по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения.

Работодатель может оплачивать страховые взносы по договорам добровольного пенсионного страхования. Однако в сумме, превышающей 12 000 руб в год на лицо, возникает доход, попадающий под налогообложение по ставке 13%. (ст.11 закона РФ №4014 «Об организации страхового дела в РФ»). Налоговые агенты учитывают суммы взносов, превышающие указанные суммы, как налогооблагаемую базу с удержанием налога на доходы физических лиц и перечислением его в бюджетную систему.

В случаях расторжения договоров о негосударственном пенсионном обеспечении суммы, выплаченные физическому лицу, считаются доходом, облагаемы НДФЛ, так как взносы производились работодателем (организацией-вкладчиком). Агентом по удержанию налога становится негосударственный пенсионный фонд.

Таблица 4

ПРИМЕР СВЕДЕНИЙ ДЛЯ РАСЧЕТА НАЛОГА НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ ПО ИТОГАМ ГОДА

Тыс. руб

№	Оплата труда, вознаграждения (за месяц)	Продажа квартиры или дома, или земельного участка*	Сдача в аренду имущества (за год)	Продажа иного имущества*	Разовая материальная помощь	Предпринимательский доход за квартал	Дивиденды	Полученный процент по вкладу, в банке [^]	Стоимость прироста, полученного на курсе в иностранных валютах	Судя налог без процентов, получен в 20 марта с погашением ипотекой 1% в конце срока ^ε	Государственные выплаты (пенсии)	Примечания по данным о налогоплательщике для стандартных вычетов
@	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	@
СТА	13%						9%	35% [^]		13%*35%	X	РЕЗИДЕНТ
ВКА	30%						15%			35		НЕРЕЗИДЕНТ
1	6	800	1000	125	50	50	40	2	4	100	1	Студент университета
2	12	1800	2000	125	50		40	4	10	100	5	Нерезидент - трудоустроен по разрешению ФМС РФ
3	14	1900	2000	390	-	-	-	4	18	-		Единственный родитель - 2 детей школьников
4	15	2000	2300	200	-	-	-	-	-	-	8	Участник ликвидации аварии на ЧАЭС
5		1800	2400	200	400	-	200	20	-	100	4	Домохозяйка - 5 детей школьников
6	10	4000	3000	-	-	-	--	10	-	-	6	Работающий пенсионер
7	11	3000	3000	-	-	-	100	-	-	200		Военнослужащий
8	-	4000	-	250	-	60	-	12	200	-		Глава КФХ, 3 детей-школьников
9	7	3000	2000	-	100	100	400	-	-	-	12	Инвалид II группы
10	20	10000	-	-	-	600	500	16	-	-		Нерезидент - 1 ребенок, обучается в институте очно
*	В первом варианте - право собственности 2 года, в каждом следующем - на год больше для использования права на вычет										Ст.220 НК РФ – льгота в виде вычета при декларировании	
^	Учетная ставка Банка России по официальному источнику «Российской газете» - % (проценты добавляются к вкладу ежеквартально)										Ставка налога 35% по вкладу в рублях и 9% - в валюте	
ε	По каждому следующему за первым вариантом ссуда получена на месяц позже, уплата процентов в конце срока сопровождается однократным расчетом материальной выгоды при погашении ссуды										*Ставки налога 13%- для покупки жилья и 35%- для прочих	

X	Освобождение от налога по правилам главы 23 НК РФ	Ст.217 НК РФ
---	---	--------------

Доходы, получаемые физическим лицом в виде пенсионных выплат по договорам добровольного пенсионного страхования (обеспечения) при наступлении пенсионных оснований по федеральному закону №340-1 от 20.11.90 не подлежат налогообложению.

Страховые выплаты, получаемые по договорам добровольного страхования жизни, заключенным на срок менее 5 лет, попадают под налогообложение по ставке 35%. Условием налогообложения является превышение выплаты на взносами, увеличенными на сумму, рассчитанную, исходя из действующей на момент заключения договора страхования ставки рефинансирования ЦБ РФ.

$$НБ = Св - (В + В * SR),$$

где

Св – сумма получаемой страховой выплаты;

В – взнос страхователя за период действия договора;

SR – действующая на момент заключения договора ставка рефинансирования Центрального банка России, %.

При этом для освобождения от налога данных доходов, полученных от источников в Российской Федерации, нерезидент должен представить документы, подтверждающие его статус резидента государства, с которым у РФ заключен договор (межгосударственное соглашение) об избежании двойного налогообложения (гр. 1-6 таб.4). Не представление таких документов сопровождается применением ставки 30% по облагаемым доходам.

В практике нередки ситуации, когда налоговые органы настаивают на том, что возникает объект налогообложения и в иных финансовых или имущественных отношениях. Например, при получении дохода от сдачи принадлежащей семье квартиры в аренду (или части квартиры, принадлежащей ребенку). При этом родители как законные представители детей в налоговых правоотношениях должны подавать за них декларацию, если ребенок получает облагаемый доход. В частности, если в аренду сдается квартира, частично принадлежащая ребенку. Однако НК РФ не обязывает законного представителя несовершеннолетнего уплачивать за него налоги и тем более представлять за него декларации. Ответственности для ребенка и его родителей за игнорирование налоговых обязанностей ребенка не предусмотрено.

Но есть особенность сдачи в аренду квартир частично принадлежащих детям. Родители обязаны получить согласие органов опеки на такую сделку.

Одним из актуальных направлений государственного регулирования социально-экономического положения в стране является привлечение доходов физических лиц, а также их сбережений в капитальные вложения в форме индивидуального (долевого) жилищного строительства, либо приобретения жилья.

Ситуации возможны в разных вариантах: займы с процентами ниже 2/3 ставки рефинансирования Банка России и беспроцентные займы.

Если по займу предусмотрены проценты, то сумма налога с материальной выгоды определяется на дату уплаты процентов по договору. В случае ежемесячного возврата займа, также ежемесячно рассчитывается материальная выгода (ст.223,п.1,пп3).

$$Мв = (2/3 \%SR - \%Дог) * \Sigma_{3/365} * С з$$

где

Мв – материальная выгода для обложения НДФЛ,

SR – норматив для расчета выгоды как учетная ставка рефинансирования Центрального банка Российской Федерации (%ЦБ РФ годовых) на дату остатка долга;

%Дог– процент по договору займа (годовых);

Σ з – сумма займа в рублях;

С з – срок займа на остаток долга по дате реального погашения.

Не меняется методика расчета выгоды и выплатой процентов по окончании срока договора, но требуется учитывать изменения ставки рефинансирования (**SR**-%) ЦБ РФ в течение срока займа.

Налоговые агенты – организаторы лотерей, тотализаторов и других, основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов) должны производить исчисление налога отдельно по каждой сумме выигрыша, выплачиваемого налогоплательщику (ст.226 п.1). Удерживаться налог у налогового резидента должен по ставке 35% без налоговых вычетов. По ставке 30% налогообложение должно производиться у лиц, не являющихся налоговыми резидентами. [Приказ ФНС РФ от 13.10.2006 №САЭ-3-04/706@, рег. МЮ РФ №8507 от 11.11.2006]/ ([WWW. Gnvc.ru](http://WWW.Gnvc.ru)).

Неудержание налога должно сопровождаться письменным извещением налогового органа о выплатах выигрышей не позднее месяца.

Также должно производиться удержание налога при проведении мероприятий в целях рекламы товаров при выплате выигрышей, выдаче призов с учетом льгот по ст. 217 НК РФ.

При выплате процентных доходов по вкладам в банках, находящихся на территории России, должен быть определен облагаемый доход. Его величина по состоянию на начало 2010 года должна определяться по ставке рефинансирования ЦБ РФ с увеличением на 5 процентных пунктов. Если доход превысит этот норматив, то должен быть удержан налог также по ставке 35% у резидентов и по 30% у нерезидентов с капитализируемых или выдаваемых на руки вкладчику сумм (приложение 1, листы 1-4)..

Моделью налогообложения доходов физических лиц сохранен *порядок удержания налога налоговыми агентами из ежемесячной оплаты труда и иных вознаграждений с предоставлением стандартных вычетов* (ст.217, 218). Для этого введен Минфином РФ специальный налоговый регистр – карточка НДФЛ-1, где развернут лицевой счет физического лица-налогоплательщика. В пределах срока трудовых отношений, по ежегодному способу налогообложения работодатель накапливает информацию о начисляемых и выплачиваемых суммах, а также об основаниях на соответствующие стандартные вычеты.

Общий механизм можно представить в следующей формуле.

$$\text{Ндфл}_a = \{ [\Sigma \text{Зпл} + \Sigma \text{Ид} - (\Sigma \text{Нв}_{c1} + \Sigma \text{Нв}_{c2}) - \Sigma \text{Нв}_{c3} - \Sigma \text{Нв}_{c4}] + [\Sigma \text{Прд} - \text{НвПр}] \} * \text{Сн} - \text{Ав}_{\text{пм}},$$

где

Ндфл_а – налог, подлежащий перечислению в бюджет налоговым агентом,

Σ Зпл –оплата труда и иные вознаграждения, включая материальную выгоду, нарастающим итогом,

Σ Ид – доход от сдачи в аренду имущества, земельных участков, иные выгоды,

Σ Прд – предпринимательский доход,

ΣНв_{с1} –стандартный налоговый вычет на налогоплательщика по ст.218 НК РФ,

ΣНв_{с2} – стандартный налоговый вычет на иждивенцев налогоплательщика по ст.218 НК РФ,

ΣНв_{с3} –социальный налоговый вычет (у работодателя по ст.219 НК РФ),

- ΣНв_{с4}** –имущественный налоговый вычет (у работодателя по ст.220, 220.1 НК РФ),
НвПр – налоговый профессиональный вычет (по ст. 221 НК РФ),
Сн% – ставка налога в %,
Ав_{пм} – аванс по налогу, удержанный за предыдущий период и внесенный в бюджет.

Работодатель – организация на общем режиме налогообложения (ОСНО), как правило, ведет полный бухгалтерский учет расчетов по оплате труда. В организации это является частью учетной политики и выполняется в автоматизированном компьютерном варианте действующих бухгалтерских продуктов.

Организация ежегодно собирает информацию по сотрудникам в связи со стандартными вычетами. Право на них заявляет налогоплательщик-сотрудник, обосновывая свое заявление на получение вычетов документами, подтверждающими его (ст.218).

Социальный вычет предоставляется работодателем на негосударственное пенсионное обеспечение и добровольное пенсионное страхование, а также на уплату дополнительных взносов на накопительную часть трудовой пенсии (с 2010 года ст. 219). Иные категории социальных вычетов требуют декларирования в налоговой инспекции ФНС России облагаемых доходов и социальных расходов с подтверждением первичными документами фактических сумм, но не более ограничиваемых кодексом размеров (приложение 1 лист 3).

В отличие от действий налогового агента индивидуальный предприниматель по получаемому личному доходу ежемесячно аванс не обязан уплачивать. Определяющим положением является отсутствие постоянной оплаты труда предпринимателя в форме заработной платы. Поэтому действует особый порядок по четырем авансовым платежам с декларированием дохода по завершеному календарному году не позднее 30 апреля следующего за отчетным года (ст.216,227 п.1 пп.1). Такие же требования установлены для лиц, занимающихся частной практикой и иностранных граждан, работающих на основании патента (ст.227 п.1 пп.2, ст.227.1 п.1).

С появлением дохода у предпринимателя, начавшего деятельность, возникают налоговые обязанности. Первая из них – в пределах 5 рабочих дней по истечении месяца со дня получения дохода подать налоговую декларацию по форме 4-НДФЛ (Приказ МНС РФ №САЭ-3-04/366@ от 15.06.2004 г.). В ней должен быть показан этот доход, уменьшенный на предполагаемые расходы. Из данного дохода рассчитываются предполагаемые размеры налоговой базы по облагаемому предпринимательскому доходу в налоговом периоде (то есть в периоде с начала ведения деятельности и до конца года). После получения налоговой инспекцией этой декларации выполняется расчет авансовых платежей с соблюдением следующего правила: к 15 июля текущего года аванс должен быть равен 50% годового налога с ожидаемого облагаемого дохода, к 15 октября –25 % этого налога, к 15 января следующего года также 25%. Налоговая инспекция высылает налогоплательщику налоговое уведомление не позднее 30 дней до срока платежа (Приказ МНС РФ № №САЭ-3-04/440@ от 27.07.2004г.). Причем налоговое уведомление считается врученным по истечении 6 рабочих дней с органы

Общий режим налогообложения сопровождается ведением индивидуальными предпринимателем Книги учета доходов и расходов (ст.226 НК РФ; Приказ МФ России №86 от 13.08.2002 г.). Правилами предписывается учитывать доходы по мере их поступления, а расходы – по мере совершения, включая учет покупок сырья, полуфабрикатов, товаров для перепродажи, оплаты услуг и работ подрядчиков. Ведение записей должно производиться в хронологической последовательности с учетом особенностей по признанию отдельных видов затрат, амортизацией в части основных средств, использования результатов интеллектуальной деятельности и иных специфических операций. При этом на общем режиме налогообложения у предпринимателя присутствует обязанность ведения Книги

продаж и Книги покупок (глава 21 НК РФ). Это дает основания для права на возмещения «Входного НДС» при превышении перечисленных поставщикам сумм над исчисленным по своим облагаемым операциям.

С 1981 года в составе местных налогов действовал налог на владельцев строений, которым облагались граждане СССР, иностранные граждане, физические лица без гражданства, имеющие в личной собственности на территории страны строения. В состав строений включались жилые дома — здания, домовладения (части жилых домов в жилищных кооперативах или совместной собственности), надворные постройки, ограждения, и другие подсобные сооружения, обслуживающие здание (сарай, заборы, навесы, колодцы и т.п.), составляющие вместе с основным зданием один инвентарный объект. Налоговые ставки две: основная 1% и пониженная 0,5% — для строений жилищного фонда кооперативов, их предприятий, учреждений и организаций, а также для иностранных юридических лиц (строения кроме жилья облагались по основной ставке). Дачные постройки кооперативов облагались по ставке 0,5%, а дачи в личной собственности по основной ставке. Кооперативы, имеющие строения, занятые под детские дошкольные учреждения, санатории, дома отдыха, гостиницы, должны были уплачивать налог по ставке 1%.

Налог уплачивался ежегодно с инвентарной стоимости объектов по состоянию на начало года.

С началом реформирования в составе местных фискальных доходов сохранен обновленный налог на имущество физических лиц. В соответствии с Законом Российской Федерации от 09.12.1991 № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» налогоплательщиками признаются физические лица — собственники имущества, признаваемого объектом налогообложения (ст.2).

Исчисление налога на имущество физических лиц производится налоговыми органами. Платежные извещения об уплате налога вручаются плательщикам налоговыми органами ежегодно не позднее 1 августа. Уплата налога должна производиться в два срока — не позднее 15 сентября и 15 ноября.

Объектами налогообложения признаются жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения (с 2002 года транспортные средства исключены из объектов).

Ставки налога на строения, помещения и сооружения устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости. в следующих пределах:

В действующем порядке освобождены от налога на строения, помещения и сооружения:

- пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством Российской Федерации;
- граждане, уволенные с военной службы или призывавшимися на военные сборы, выполнявшими интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия. Льгота предоставляется на основании свидетельства о праве на льготы и справки, выданной районным военным комиссариатом, воинской частью, военным учебным заведением, предприятием, учреждением или организацией Министерства внутренних дел СССР или соответствующими органами Российской Федерации;
- родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Льгота предоставляется им на основании справки о гибели военнослужащего либо государственного служащего, выданной соответствующими государственными органами. Супругам государственных

- служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей, льгота предоставляется только в том случае, если они не вступили в повторный брак;
- деятели культуры, искусства и народные мастера, используемы собственные помещения и строения исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также жилая площадь, используемая для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек и других организаций культуры, – на период такого их использования;
 - граждане с расположенного на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях жилого строения жилой площадью до 50 квадратных метров и хозяйственных строений и сооружений общей площадью до 50.

В случае неисполнения налогоплательщиком — физическим лицом или налоговым агентом — физическим лицом в установленный срок обязанности по уплате налога налоговый орган (таможенный орган) вправе обратиться в суд с иском о взыскании налога.

Таблица 5

СРАВНЕНИЕ ЭЛЕМЕНТОВ НАЛОГА В ДЕЙСТВУЮЩЕМ ПОРЯДКЕ И ПРОЕКТЕ ГЛАВЫ 52 НК РФ

№ п\п	Налоговая база, тыс.рублей [@, Λ]	Ставки налога, %	
		действующая	проект главы 52 НК РФ@
1	До 300	До 0,1	0,1
2	От 300 до 500	От 0,1 до 0,3	
3	Свыше 500	От 0,3 до 2,0	500 руб. + 0,5 % от стоимости, превышающей 500 тыс. руб. и до 1000 тыс. руб
4	*Свыше 500 . до 1000		3,0 тыс. руб. + 1 % от стоимости, превышающей 1 000 тыс. руб. и до 10 000 тыс. руб
5	*От 1000 до 10 000		12 тыс. руб. + 2 % от стоимости свыше 10 000 тыс. рублей.
6	*От 10 000		
@	От оценочной (инвентарной, страховой или рыночной) стоимости объекта, включая следующие виды имущества: 1) жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные здания, строения, помещения и сооружения – недвижимое имущество (в том числе и объекты незавершенного строительства относятся в порядке, определяемом органами субъектов Российской Федерации, ответственными за проведение политики в области строительства, архитектуры, градостроительства и жилищно - коммунального хозяйства.; 2) транспортные средства (самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, катера, автотранспортные средства, мотосани, моторные лодки и другие транспортные средства (за исключением, транспортных средств, облагаемых транспортным налогом), а также весельные лодки и велосипеды.		
*	Проект новой главы налогового кодекса РФ		
Λ	Льготы, устанавливаемые решением органов местного самоуправления в действующем законе для следующих категорий граждан: Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней; инвалиды I и II групп, инвалиды с детства; участники гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите СССР из числа		

	<p>военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан;</p> <p>лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;</p> <p>с 1 января 2006 года освобождены от налога лица, имеющие право на получение социальной поддержки в соответствии с <u>Законом</u> Российской Федерации от 15 мая 1991 года N 1244-1 "О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС", в соответствии с Федеральным <u>законом</u> от 26 ноября 1998 года N 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";</p> <p>военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более;</p> <p>лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах.</p> <p>члены семей военнослужащих, потерявших кормильца. Льгота членам семей военнослужащих, потерявших кормильца, предоставляется на основании пенсионного удостоверения, в котором проставлен штамп "вдова (вдовец, мать, отец) погибшего воина" или имеется соответствующая запись, заверенная подписью руководителя учреждения, выдавшего пенсионное удостоверение, и печатью этого учреждения. В случае, если указанные члены семей не являются пенсионерами, льгота предоставляется им на основании справки о гибели военнослужащего.</p>
--	--

Взыскание налога может производиться последовательно в следующей очередности:

- 1) из денежных средств на счетах в банке; наличных денежных средств;
- 2) имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непромышленных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;
- 3) готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;
- 4) сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств; имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;
- 5) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Обязанность по уплате налога считается исполненной с момента его реализации и погашения задолженности за счет вырученных сумм.

Главы III–VII. Налогообложение доходов и имущества юридических лиц, косвенное налогообложение и специальные налоговые режимы.

Одной из форм сохранения государственной поддержки предпринимательства, доказавшей свою эффективность за прошедший с начала реформ период, явилось ведение специальных налоговых режимов наряду с общим.

Специальные налоговые режимы установлены законом РФ от 27.12.1991 №2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (ст.18), сохранены, дополнены и расширены в Налоговом кодексе РФ (ст.18). Во второй части НК РФ они введены в 26 главе.

Среди них основное место занимает упрощенный способ налогообложения, получивший название «упрощенной системы налогообложения для малого бизнеса» (УСНО).

С введением этой главы в действие утратил силу Федеральный закон от 29.12.1995 №222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» (с 1 января 2003 года). Вместе с тем его основные положения содержатся в главе 26 Налогового кодекса РФ. Закреплены элементы налоговых режимов, установлен порядок признания доходов и расходов налогоплательщика, декларирование, условия зачисления сумм налога в бюджеты и внебюджетные государственные социальные фонды, а также определены регистры налогового учета.

Упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями (УСНО) применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в уведомительном для налоговой инспекции порядке.

Применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным в статье 284 п. 3 и 4 НК РФ, налога на имущество организаций. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со статьей 174.1 НК РФ в качестве налогового агента {табл.2 }.

Иные налоги уплачиваются организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Применение упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц с доходов, полученных от предпринимательской деятельности (кроме доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным в статье 224 п. 2, 4 и 5 НК РФ). Не платится также налог на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности). Так же как и организации, индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, и по функциям налогового агента (ст. 174.1).

Индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, производят уплату страховых взносов государственные социальные внебюджетные фонды Российской Федерации.

Иные налоги уплачиваются индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Таблица 6

ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ РАСПРОСТРАНЕННЫХ СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ

№ п\п	Вид элемента	Специальные налоговые режимы		
		УСНО	ЕСХН	ЕНВД
1	Субъект-	Организации,	Организации,	Организации,

	налогоплательщик	индивидуальные предприниматели		индивидуальные предприниматели	индивидуальные предприниматели
2	Объект налогообложения	Доходы	Доходы, уменьшенные на величину расходов	Доходы, уменьшенные на величину расходов	Вмененный доход по виду деятельности
3	Ставка налога	6%	15% ≤ 1%	6%	15%
4	Налоговый период	Год	Год	Год	Квартал
5	Сроки и порядок платежей	Авансы не позднее 25 дней со дня окончания квартала		Авансы не позднее 25 дней со дня окончания полугодия	Налог - не позднее 25 дней со дня окончания квартала
	Налоговый вычет	На уплаченные обязательные пенсионные и другие страховые взносы по 212-ФЗ от 24.07.2009 и пособия по временной нетрудоспособности (до половины налогового платежа)*			
6	Декларирование	По итогам календарного года – организации не позднее 31 марта; предприниматели не позднее 30 апреля			Не позднее 20 числа следующего за кварталом месяца
7	Отчетность перед ФСС РФ	По итогам квартала не позднее 15 числа следующего месяца			
8	Отчетность перед пенсионным фондом РФ	По итогам квартала не позднее 15 числа следующего месяца			
9	*	Для малого бизнеса в производственной и социальной сферах с 2010 года действует двухлетний переходный период с пониженной общей ставкой взносов (26%), если код деятельности D, M, N по ОКВЭД (Пост-е Госстандарта России от 06.11.2001 №454)			

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, сохраняются действующие порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистических сведений.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не освобождаются от исполнения **обязанностей налоговых агентов** по удержанию налога на доходы физических лиц с вознаграждений своим работникам, уплаты пенсионных взносов в государственный пенсионный фонд по этим выплатам, включая собственные взносы (167-ФЗ от 15.12.2001, 212-ФЗ от 24.07.2009).

Налогоплательщики учитывают доходы по **кассовому способу** (ст.346.п., пп 1). В то же время в **составе доходов и авансы**, полученные под будущие поставки товаров, работы и услуги (решение ВАС РФ от 20.01.2006 № 4294/05). Для налогоплательщиков, выбравших вариант «по доходу», кассовый способ удобен. Налог должен уплачиваться с реально полученных денежных средств и иных доходов.

При втором варианте кассовый способ вызывает определенные сложности с расчетом расходов, уменьшающих налоговую базу по торговой деятельности.

Таблица 7

**ОСОБЕННОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПО ДОХОДАМ
ПРИ ПЕРЕХОДЕ ОРГАНИЗАЦИИ С ОБЩЕГО НАЛОГОВОГО РЕЖИМА С
ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ МЕТОДА НАЧИСЛЕНИЙ НА УПРОЩЕННУЮ СИСТЕМУ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

ДОХОДЫ	
Включаются в налоговую базу	Не включаются в налоговую базу

Средства, полученные в оплату по договорам, исполнение которых будет производиться после перехода на УСНО (АВАНСЫ ПО ДОГОВОРАМ)	Средства, полученные в оплату по договорам, исполнение которых показано в учете по начислению как доход до перехода на УСНО; суммы задатков (гарантийных взносов) [Письмо МФ РФ от 06.10.2008 №03-1-04/2/153]
РАСХОДЫ	
Уменьшают налоговую базу Расходы по дате их осуществления, если оплата была до перехода на УСНО признана доходом. Расходы по дате их оплаты по всем текущим затратам в период применения УСНО.	Не уменьшают налоговую базу Расходы по договорам, исполнение которых признано до перехода на УСНО по правилам исчисления налоговой базы по налогу на прибыль
Восстановленный «входной НДС» -налог на добавленную стоимость по сырью, материалам, основным средствам, нематериальным активам, не использованным на дату перехода на УСНО (если он был ранее принят к вычету)	Расходы прямо не указанные в НК РФ главе 26.2
Перечень расходов при применении УСНО закрытый, включая НДС по сырью, материалам, основным средствам, нематериальным активам, приобретаемым, используемым и оплаченным в период применения специального режима для основной деятельности (ст. 346.16,п.1)	

Должна быть расчетным способом определена остаточная стоимость нереализованных товаров, также вычисляется сумма НДС, включаемая в расходы по реализованным товарам или продукции (Письмо МФ РФ от 28.04. 2006 №03-11-04/2/94). При этом применима следующая формула

$$P = [O_m + (O_m + O_n) * D_1] * D_2,$$

где

P – расчетная стоимость реализованных и оплаченных товаров, списываемая на расходы отчетного периода,

O_м – оплаченные поставщикам товары для перепродажи (без НДС)

O_н – стоимость оплаченных, но не реализованных товаров на начало предыдущего месяца,

D₁ – доля не проданных товаров по товарообороту месяца $\{D_1 = O_k / (B_q + O_k)\}$,

D₂ – доля проданных товаров по товарообороту месяца $\{D_2 = B_q / (B_q + O_k)\}$,

O_к – остаток товаров на конец месяца по продажным ценам (инвентаризация),

B_ч – выручка по кассовым чекам.

Доходы организаций при общей и упрощенной системе налогообложения практически одинаковы по составу, но различны по способам их признания (ст.249,250, 346.14).

Перечень расходов установлен в главе 26.2, их признание связано рядом условий. Расходы должны быть:

- обоснованы и произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода;
- выражены в денежном измерении (форме);
- документально подтверждены.

В отличие от общей системы налогообложения деления в учете расходов на классификационные группы по целевому направлению отсутствует. Однако установлено особое нормирование по условиям включения расходов в уменьшение налоговой базы. Расходы на приобретение основных средств, их сооружение и изготовление, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение признаются в уменьшение налоговой базы в последний день отчетного периода по правилам Кодекса. В зависимости от времени приобретения в 1-ю очередь принимается стоимость приобретенных в период применения УСНО основных средств с равномерным включением в текущие затраты оставшихся до конца года кварталов. Во-вторых, принимается остаточная стоимость приобретенных до перехода на УСНО основных средств с распределением ее равными долями в зависимости от срока полезного использования (ст.258). Если срок использования от года до трех лет включительно — в течение одного года применения специального режима, при сроке использования от трех лет и до 15 лет включительно – в следующей пропорции: за первый год списывается 50% стоимости, за второй – 30% и третий -2-% стоимости основного средства. По стоимости основных средств сроком использования свыше 15 лет – равномерно в течение 10 лет. В случае реализации (передачи) основных средств, приобретенных после перехода на УСНО до истечения 3 лет с момента их приобретения (в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет – до истечения 10 лет с момента приобретения) пересчитывается остаточная стоимость реализуемого объекта по правилам реализации амортизируемого имущества при налогообложении прибыли. При этом подлежит уплате налог на прибыль и пени за период применения УСНО. Это означает следующее.

Не признаются в расходах по этой деятельности взносы в компенсационные фонды саморегулируемых организаций, хотя в расходах по налогу на прибыль они признаются (письма МФ России от 20.05.09 №03-11-09/179; от 3.06.09 №03-11-0/2/95; от 3.04.09 №14-22-3/356@).

Переход с одного варианта на другой имеет особые условия. Так, если налогоплательщик применял до 1 января 2009 г. УСНО с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, а с 1 января 2009 г. применяет объект налогообложения в виде доходов и передает в уставный капитал вновь созданной организации объект основного средства, приобретенный в предыдущий период, стоимость, которого была учтена в составе расходов в том же периоде, он обязан пересчитать налоговую базу в указанном выше порядке.

Расходы на нематериальные активы, включая приобретение права патентообладателя на изобретение, промышленный образец, опытную модель; программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, исключительное право на товарный знак.

Арендные платежи, проценты по кредитам и займам, расходы на командировки, иные денежные расходы, материальные расходы признаются с применением одного их бухгалтерских методов учетной политики (оценки материалов по стоимости единицы, по средней стоимости, по стоимости первых приобретений) (ст. 346.14).

С 2009 года нормирование суточных и полевого довольствия более не применяется (пп. 13 п. 1 ст. 346.16 НК РФ), но суммы выплат, превышающие 700 руб. за каждый день командировки внутри страны и 2500 руб. за каждый день заграничной командировки, облагаются НДФЛ по авансовому отчету сотрудника.

С начала 2009 года налогоплательщики, применяющие УСНО, получили право признавать расходы на обязательное страхование ответственности, т.е. ОСАГО и иные обязательные страховые платежи, которые можно учитывать в составе признаваемых расходов (пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Суммы разницы по доплате до минимального налога (1% от выручки) включается в состав расходов следующего налогового периода (года), либо увеличивает убыток, переносимый на следующие налоговые периоды, на срок не более 10 лет. Если налогоплательщик получает убытки более чем в одном налоговом периоде, их перенос на будущее производится в той же очередности, в которой они возникли. Еще одно льготное положение – возможность учета убытка налогоплательщика его правопреемником после проведения реорганизации.

Налоговым периодом является календарный год, включая отчетные периоды: квартал, полугодие, 9 месяцев текущего года. Ежеквартальные авансовые платежи налога вносятся не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным периодом. Годовой расчет – не позднее 31 марта – для организаций и 30 апреля – для предпринимателей.

Ежегодно определяемый коэффициент-дефлятор для целей УСН на 2009 год равен 1,538 (Приказ Минэкономразвития России от 12.11.2008 г. № 395). Следовательно: организации имели право перейти на данный специальный налоговый режим с 1 января 2010 года, если их доход за 9 месяцев 2009 года не превысил 23 070 000 руб. ($15\,000\,000 * 1,538$); организации и индивидуальные предприниматели обязаны вернуться на общий режим налогообложения, если в 2009 году рассчитываемый нарастающим итогом доход превысил 30 760 000 руб. ($20\,000\,000 * 1,538$). Однако в связи с финансовым кризисом в 2009 году в данный критерий внесен корректив. Вместо коэффициента-дефлятора введен твердый размер выручки-нетто в 45 млн.руб, а действие механизма корректировки по коэффициенту-дефлятору приостановлено до 2013 года (Закон № 204-ФЗ от 19.07.2009). Таким образом, расширены возможности привлечения малых предприятий на УСНО⁵.

Федеральным законом от 26.11.2008 года № 224-ФЗ установлено, что если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, то законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15 процентов в зависимости от категории налогоплательщиков (п. 2 ст. 346.20 НК РФ).

С 2009 года изменился порядок сдачи налоговых деклараций: налогоплательщики не представляют декларации и расчеты по итогам отчетного периода (ст. 346.23 НК РФ). Но авансовые платежи по данным налогам уплачиваются по итогам отчетного периода в прежнем порядке.

Федеральным законом от 24.11.2008 года № 208-ФЗ налогоплательщикам предоставлено право ежегодно с начала нового налогового периода изменять ранее выбранный объект налогообложения, при условии уведомления об этом налоговых органов не позднее 20 декабря года, предшествующего году осуществления перехода. ФЗ вступает в силу с 01.01. 2009 года и распространяется на отношения, возникшие с 01.01.2008 года.

Во второй части НК РФ в 26 главе важное место занимает единый сельскохозяйственный налог как специальный налоговый режим для производителей продукции сельского хозяйства, заменяющий собой основную совокупность налогов и сборов по аналогии с упрощенной системой налогообложения. Юридическим лицам специальный налоговый режим в виде единого сельскохозяйственного налога заменяет уплату налога на прибыль организаций, НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ), налога на имущество организаций. Индивидуальным предпринимателям – заменяет уплату налога на доходы физических лиц, налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности), транспортного налога (в отношении транспортных средств, используемых для осуществления предпринимательской деятельности). Определены элементы налога, установлен порядок признания доходов и расходов налогоплательщика, декларирование, условия зачисления сумм налога в бюджеты, а также определены регистры налогового учета.

⁵ См. данные критериев, ограничивающих применение данных льготных режимов в тексте после табл.2

Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН) применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Переход к данному налоговому режиму или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в уведомительном для налоговой инспекции порядке. Вместе с тем, налоговым законодательством предусмотрено требование перехода плательщика ЕСХН на общий режим налогообложения: при несоответствии **критериям**, предъявляемым статьей 346.2 НК РФ к налогоплательщикам ЕСХН (п. 4 ст. 346.3 НК РФ).

Применять систему налогообложения в виде **единого налога** вправе фирмы и частные предприниматели, соответствующие следующим требованиям:

- В **общем доходе от реализации товаров (работ, услуг)** таких организаций или предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, должна составлять **не менее 70%**. При определении объекта налогообложения по ЕСХН не учитываются доходы, указанные в статье 251 НК РФ. К ним, в частности, относятся доходы в виде имущества, имущественных прав, полученные в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества при выходе (выбытии) из него (п. 1 ст. 346.5 НК РФ).
- До 2009 года не вправе были переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога организации, имеющие филиалы и (или) представительства (ст.346.2 п. 6 пп. 1). Следует принимать во внимание, что обособленные подразделения организации по-разному определены в гражданском и налоговом кодексах.

Гражданским кодексом РФ предусмотрено, что филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства (ст.55 ГК РФ). Представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. Представительства и филиалы должны быть указаны в учредительных документах создавшего их юридического лица. Согласно ст. 11 НК РФ обособленным подразделением организации признается любое территориальное обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение.

Таким образом, в случае, если организация имеет обособленное подразделение, которое не является филиалом или представительством и не указано в учредительных документах создавшей его организации, то такая организация - сельскохозяйственный товаропроизводитель вправе применять систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей на общих основаниях.

- Правом использования данного режима обладают крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели независимо от численности работников.
- Налогоплательщики, перешедшие на иной режим налогообложения, вправе вновь перейти на указанный специальный режим не ранее чем через один год после того, как они утратили право на уплату ЕСХН (п. 7 ст. 346.3 НК РФ). При этом организациям, изъявившим желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, нужно сделать следующее. Они должны в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году, начиная с которого они переходят на уплату ЕСХН, подать в

налоговый орган соответствующее заявление (п. 1 ст. 346.3 НК РФ). Это означает, что организация, утратившая право на применение режима ЕСХН в 2007 году, может вновь перейти на уплату этого налога с 1 января 2009 года. Для этого в 2008 году нужно подать в инспекцию соответствующее заявление и сведения о доходах за 2007 год.

- Налогоплательщики, перешедшие на уплату ЕСХН, не могут до окончания налогового периода перейти на общий режим налогообложения (ст. 346. п. 17 НК РФ). Сделать это можно в начале следующего календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года.

Данные о доле дохода указываются налогоплательщиком в заявлении формы № 26.1-1, подаваемом в налоговый орган по местонахождению организации или месту жительства индивидуального предпринимателя. Срок подачи такого заявления - в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году перехода на ЕСХН. Вновь созданные организации и зарегистрированные индивидуальные предприниматели могут подать заявление о переходе на ЕСХН одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговых органах. В этом случае они считаются перешедшими на уплату ЕСХН в текущем налоговом периоде с даты, указанной в свидетельстве о постановке на налоговый учет.

- К плательщикам данного режима не относятся агропромышленные организации индустриального типа (птицефабрики, тепличные комбинаты, зверосовхозы, животноводческие комплексы и др.), определяемые по перечню, утверждаемому законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации, в соответствии с порядком, устанавливаемым Правительством Российской Федерации.
- Не обладают правом перехода на данный режим налогоплательщики:
 - занимающиеся производством подакцизных товаров;
 - имеющие филиалы и (или) представительства (данный пункт относится к организациям);
 - переведенные на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с главой 26.3;
 - производящие сельскохозяйственную продукцию или выращивающие рыбу, а также осуществляющие ее первичную и промышленную переработку и реализующие эту продукцию или рыбу.

Объектом налогообложения признаются доходы в денежном выражении, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка равна 6%.

Налоговым периодом в связи с сезонным характером сельскохозяйственного производства признается **год, включая два отчетных периода - полугодия**. При определении **налоговой базы** доходы и расходы определяются **нарастающим итогом с начала налогового периода**. Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются при определении налоговой базы исходя из цены договора (рыночной цены - ст. 40 НК РФ).

Юридические и физические лица, перешедшие на уплату ЕСХН, продолжают уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, а также остальные налоги в соответствии с общим режимом налогообложения.

Таблица 8

**ОСОБЕННОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПО ДОХОДАМ
ПРИ ПЕРЕХОДЕ ОРГАНИЗАЦИИ С ОБЩЕГО НАЛОГОВОГО РЕЖИМА С
ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ МЕТОДА НАЧИСЛЕНИЙ НА ЕДИНЫЙ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ**

ДОХОДЫ	
<p>Включаются в налоговую базу Средства, полученные в оплату по договорам, исполнение которых будет производиться после перехода на ЕСХН (АВАНСЫ ПО ДОГОВОРАМ)</p> <p>Доходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному соответственно на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов.</p>	<p>Не включаются в налоговую базу Средства, полученные в оплату по договорам, исполнение которых показано в учете по начислению как доход до перехода на ЕСХН.</p> <p>Доходы в виде имущества, имущественных прав, полученные в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества при выходе (выбытии) из него (п. 1 ст. 346.5 НК РФ)</p>
РАСХОДЫ	
<p>Уменьшают налоговую базу</p> <p>Материальные расходы и расходы на оплату труда, относящиеся к незавершенному производству на дату перехода на уплату ЕСХН, оплаченные до перехода на этот специальный налоговый режим, учитываются при определении налоговой базы в отчетном (налоговом) периоде изготовления готовой продукции</p> <p>Расходы по дате их оплаты по всем текущим затратам в период применения ЕСХН.</p> <p>Расходы по приобретению, сооружению и изготовлению основных средств (пп 1 п. 2 ст. 346.5 НК РФ) с момента ввода основных средств в эксплуатацию.</p> <p>Налогоплательщики вправе уменьшить налоговую базу за налоговый период на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов (превышение расходов над доходами, определяемыми в соответствии со ст. 346.5 НК РФ).</p> <p>Налогоплательщики вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.</p>	<p>Не уменьшают налоговую базу</p> <p>Убытки, полученные налогоплательщиками при применении иных режимов налогообложения, не принимаются при переходе на уплату ЕСХН. Убыток, полученный налогоплательщиками при уплате ЕСХН, не принимается при переходе на иные режимы налогообложения.</p> <p>Суммы НДС, принятые к вычету до перехода на уплату ЕСХН по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения по НДС, при переходе на этот режим восстановления (уплате в бюджет) не подлежат (п. 8 ст. 346.3 НК РФ).</p>

Налогоплательщики вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка.

Расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному соответственно на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов.

Если по итогам налогового периода доход налогоплательщика от реализации произведенной сельхозпродукции составит менее 70 процентов, или же в течении отчетного периода будет допущено нарушение требований, установленных пунктом 6 статьи 346.2 Налогового кодекса РФ, то он теряет право на применение ЕСХН. Такие налогоплательщики в целях главы 26.1 Налогового кодекса РФ обязаны пересчитать налоговые обязательства исходя из общего режима налогообложения за весь указанный налоговый период. Заявление о перерасчете налоговых обязательств и переходе на общий режим необходимо подать в течение 30 календарных дней по окончании налогового периода, в котором доход налогоплательщика от реализации сельхозпродукции собственного производства составил менее 70 процентов. Сроком уплаты причитающихся налогов является 1 февраля года, следующего за налоговым периодом, в течение которого налогоплательщик уплачивал ЕСХН.

Расчет доли выручки от продажи сельскохозяйственной продукции в общем доходе выглядит следующим образом:

$$ДВПС = ВПС : ОВ \times 100\%,$$

где

ДВПС - доля выручки от продажи сельхозпродукции, %;

ВПС - выручка от продажи сельхозпродукции, руб.;

ОВ - общая выручка, руб.

Доля дохода от реализации продукции первичной переработки в общем доходе при осуществлении промышленной переработки продукции определяется исходя из соотношения расходов на производство и первичную переработку в общей сумме расходов на производство продукции из произведенного сырья. Данные о доле дохода указываются налогоплательщиком в заявлении формы № 26.1-1, подаваемом в налоговый орган по местонахождению организации или месту жительства индивидуального предпринимателя. Срок подачи такого заявления - в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году перехода на ЕСХН. Перевод на уплату ЕСХН осуществляется крестьянскими (фермерскими) хозяйствами и индивидуальными предпринимателями независимо от численности работников. Вновь созданные организации и зарегистрированные индивидуальные предприниматели могут подать заявление о переходе на ЕСХН одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговых органах. В этом случае они считаются перешедшими на уплату ЕСХН в текущем налоговом периоде с даты, указанной в свидетельстве о постановке на налоговый учет.

Налоговый кодекс РФ освобождает налогоплательщиков, утративших право на применение ЕСНХ, от уплаты пеней и штрафов за несвоевременную уплату налогов и авансовых платежей по ним при утрате статуса сельскохозяйственного товаропроизводителя.

Не являясь плательщиком НДС, сельскохозяйственные товаропроизводители утрачивают право на вычет «входного НДС» в соответствии с пунктом 1 статьи 171 Налогового кодекса РФ. Между тем право на налоговый вычет по «входному НДС» позволяют снижать налоговую нагрузку налогоплательщикам. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ. Также к вычету принимаются уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для свободного обращения, временного ввоза и переработки вне таможенной территории по товарам (работам, услугам), приобретаемым для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения. Такие ситуации возможны при ведении ремонтных работ на арендуемых у организаций – плательщиков НДС площадях помещений, территорий, угодий. Если организация или индивидуальный предприниматель – плательщики ЕСХН принимают к оплате счета-фактуры арендодателя с НДС, то у них появляется право на возмещение «входного НДС». Но при этом соответствующие суммы должны быть показаны в учете отдельно и подтверждено их перечисление получателю-плательщику НДС. Это означает, что в расходах, уменьшающих налоговую базу по ЕСХН, такие суммы не признаются.

Наряду с этим, согласно Налоговому кодексу РФ в случае принятия налогоплательщиком сумм НДС к вычету или возмещению соответствующие суммы налога подлежат восстановлению и уплате в бюджет (ст. 170 п. 3 НК РФ). Соответственно, при переходе с уплаты ЕСХН на общий режим налогообложения суммы налога, предъявленные налогоплательщикам ЕСХН по товарам (работам, услугам), включая основные средства и нематериальные активы, приобретенным до перехода на общий режим налогообложения, при исчислении на добавленную стоимость вычету не подлежат.

Особенностью финансовых отношений по данному специальному режиму является распределение налога между бюджетами. Сумма налога, перечисляемая налогоплательщиками, распределялась до 2010 года между бюджетами и фондами следующим образом:

- 1) в бюджеты субъектов Российской Федерации подлежали зачислению налоговые доходы по нормативу 30% (ст. 56 БК РФ);
- 2) в бюджеты поселений зачислялись налоговые доходы по нормативу 30% (ст. 61 БК РФ);
- 3) в бюджеты муниципальных районов зачислялись налоговые доходы по нормативу 40% (ст. 61.1 БК РФ);

С 2010 года поступления налога делятся только между бюджетами в связи с заменой единого социального налога (ЕСН) на страховые взносы. Наряду с этим муниципальные образования становятся получателями и распорядителями части государственных доходов, что должно побуждать органы местного самоуправления к поддержке развития малого предпринимательства на селе.

Налогоплательщики, попадающие под специальный режим – **ЕНВД (единый налог на вмененный доход)**, обязаны встать на учет в налоговом органе:

- по месту осуществления предпринимательской деятельности,
- по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) в части, касающейся развозной и разносной розничной торговли - (ст.346.26 п. 2 пп. 5, 7 и пп 11 НК РФ).

Организации или индивидуальные предприниматели, которые подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщиков единого налога, должны подать в налоговые органы заявление о постановке на учет **в течение пяти дней со дня начала осуществления предпринимательской деятельности.**

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно по следующей формуле:

$$Нб = БД * Фп * К_1 * К_2,$$

где

Нб – налоговая база рассчитываемая по условным показателям элементов объекта налогообложения (вмененный доход);

БД – базовая доходность, установленная кодексом величина условного показателя на единицу физического измерения объекта налогообложения за месяц;

Фп – физический показатель измерения объекта налогообложения;

К₁ – коэффициент корректировки налоговой базы по уровню роста индекса потребительских цен, установленному правительством РФ (дефлятор);

К₂ – коэффициент корректировки налоговой базы по уровню условий в месте предпринимательской ведения деятельности, устанавливаемый представительными органами местного самоуправления.

Налоговым периодом является **квартал, ставка – 15%.**

В счет уплаты налога засчитываются обязательные страховые пенсионные и другие социальные взносы, от которых плательщики ЕНВД не освобождаются, а также компенсации работникам в связи с временной нетрудоспособностью по листкам временной нетрудоспособности, выданным лечебным учреждением.

Таблица 9

ЭЛЕМЕНТЫ ЕДИНОГО НАЛОГА НА ВМЕННЫЙ ДОХОД

№ пп	Виды предпринимательской деятельности	Фп – физический показатель	БД – базовая доходность на единицу физического показателя в месяц (рублей)	
			В пределах максимального ограничения Фп	С учетом К ₁ для 2009года
1.	Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая ИП ^И	7500	8 610
2.	Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая ИП ^И	7500	7500
3.	Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая ИП ^И	12000	13 776
4.	Оказание услуг по	Площадь стоянки в м ²	50	57,4

	хранению автотранспортных средств на платных стоянках	(квадратных метрах)			
5.	Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов	Количество автомобилей $-(\leq 20)$	ГТС ^И -автомобиль	6000	6 888
			ПТС ^И (посадочное место для пассажиров) ₁	1500	1 722
6.	Розничная торговля через магазины и павильоны	Площадь торгового зала в м ² $-(>5\leq 150)$		1800	2066,4
7.	Розничная торговля через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговли (≤ 5)	Торговое место		9000	10 332
	Разносная (развозная) торговля	Количество работников, включая ИП ^И		4500	5 166
8.	Оказание услуг общественного питания через объекты организаций общепита с залом обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания посетителей в м ² $-(\leq 150)$		1000	1 148
9.	Оказание услуг общественного питания через объекты организаций общепита без зала обслуживания посетителей	Количество работников, включая ИП ^И		4500	5 166
10.	Распространение и (или) размещение наружной рекламы	Площадь информационного поля в м ²		3000	3 444
11.	Распространение или размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля с экспонирующей поверхностью в м ²		4000	4 592
	Распространение или размещение наружной рекламы на электронных табло			5000	5 740
12.	Распространение или размещение рекламы на транспорте	Количество ТС		10000	11 480
13.	Услуги по временному размещению и проживанию	Площадь спального помещения м ² $-(\leq 500)$		1000	1 148
14.	Услуги по передаче в аренду:				
	торговых мест, в объектах стационарной торговой сети, без торговых залов,	Торговое место		6000	6 888

	объектов нестационарной торговой сети, а также объектов общепита, без залов обслуживания посетителей, в которых площадь одного объекта не превышает 5 м ²				
	торговых мест, в объектах стационарной торговой сети, без торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов общепита, без залов обслуживания посетителей, в которых площадь одного объекта превышает 5 м ²	Площадь торгового зала в м ² -(>5≤150)	1200	1 377,6	
	земельных участков площадью менее 10 м ² для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также для размещения объектов нестационарной торговой сети и объектов организации общепита, без залов обслуживания посетителей	Земельный участок	4500	5 740	
	земельных участков площадью более 10 м ² для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также для размещения объектов нестационарной торговой сети и объектов организации общепита, без залов обслуживания посетителей	Площадь земельного участка в м ²	1000	1 148	
К₁	(дефлятор)	Ежегодный 2009г.	2009г.- 1,148	2011г.- 1,292	
ТС^н	<i>Транспортное средство</i>	ГТС- <i>грузовое</i>	ПТС- <i>пассажирское</i>	-	-
ИП^н	<i>Индивидуальный предприниматель</i>			-	-

С учетом данных условий формула для определения суммы налога за квартал следующая:

$$\text{ЕНВД}_{\text{к уплате}} = \text{Нб} * \text{Сн} (\%) * 3 - \text{Псв} - \text{Пбл},$$

где

Сн(%) – ставка ЕНВД в %;

Псв – суммы перечисленных в государственный пенсионный фонд обязательных взносов, другие социальные обязательные взносы, включая индивидуальный взнос предпринимателя за квартал;

Пбл – суммы выплат компенсаций по листкам временной нетрудоспособности за квартал.

С 2004 года законодательно закреплена модель **налога на имущество организаций (НИО) в рыночных условиях на основе действия всех** элементов налога (глава 30 НК РФ). Сформирован экономический аспект государственного регулирования финансов субъектов хозяйствования на основе признания имущества источником извлечения выгоды.

Налогоплательщиками признаются две категории: российские организации и иностранные организации при наличии объекта налогообложения (ст.374).

Российская организация признается плательщиком в качестве юридического лица, а филиалы и представительства могут выполнять эти обязанности в части имущества на отдельном балансе по платежам в региональный и местный бюджеты.

Деятельность иностранной организации признается приводящей к образованию постоянного представительства в Российской Федерации, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации. Причем объектами налогообложения являются виды собственного имущества на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Не признаются налогоплательщиками **организации**, являющиеся организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в соответствии со статьей 3 Федерального закона "Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", в отношении имущества, используемого в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи и развитием города Сочи как горноклиматического курорта (закон от 01.12.2007 N 310-ФЗ).

Объектами налогообложения для российских организаций признается **движимое и недвижимое имущество** (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению). При этом оно должно быть учтено **на балансе в качестве объектов основных средств** в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета (закон от 30.06.2008 N 108-ФЗ).

Объектами налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признаются **движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств, имущество, полученное по концессионному соглашению**. При этом иностранные организации ведут учет объектов налогообложения в порядке, установленном в Российской Федерации для ведения бухгалтерского учета (закон от 30.06.2008 N 108-ФЗ). Объектами налогообложения **для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства**, признаются находящееся на территории Российской Федерации и принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности **недвижимое имущество** и полученное по концессионному соглашению недвижимое имущество.

Не признаются объектами налогообложения:

- 1) земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);
- 2) имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или)

приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

Налоговая база определяется как **среднегодовая стоимость имущества**, признаваемого объектом налогообложения, по его **остаточной стоимости**, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации. В случае, если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость указанных объектов по данным органов технической инвентаризации. Уполномоченные государственные органы и специализированные организации, ведущие учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, обязаны сообщать в налоговый орган по местонахождению этих объектов сведения об инвентаризационной стоимости каждого объекта, находящегося на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, в течение 10 дней со дня их оценки (переоценки).

Налоговая база определяется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации), в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего **отдельный баланс**. В отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации, а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам, налоговая база также считается отдельно.

В случае, если объект недвижимого имущества, подлежащий налогообложению, имеет фактическое местонахождение на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации), в отношении указанного объекта недвижимого имущества налоговая база определяется отдельно и принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте Российской Федерации в части, пропорциональной доле балансовой стоимости (ст. 375 п. 2).

Налоговая база определяется налогоплательщиками самостоятельно по следующей методике. Сначала выводится средняя стоимость облагаемого имущества. Средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу. Причем данные берутся из баланса организации (приложение, лист 5).

Среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на число месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу (закон от 24.07.2007 N 216-ФЗ).

$$Нб = \{Ос_1 + Ос_2 + Ос_3 + \dots + Ос_{n+1}\} / (n+1) — \{Осл_1 + Осл_2 + Осл_3 + \dots + Осл_{n+1}\} / (n+1),$$

где

Нб – налоговая база за отчетный или налоговый период;

Ос – остаточная (балансовая) стоимость группы основных средств по состоянию на 1 число периода;

Осл – остаточная (балансовая) стоимость группы льготлируемых при налогообложении основных средств по состоянию на 1 число периода;

n -число месяцев (отчетного) или налогового периода;

/ -знак деления.

В отличие от российских организаций налоговая база в отношении каждого объекта недвижимого имущества иностранных организаций принимается равной инвентаризационной стоимости данного объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом (статья 375 п. 2).

Налоговая база в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) определяется исходя из остаточной стоимости признаваемого объектом налогообложения имущества, внесенного налогоплательщиком по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности). Исходя из остаточной стоимости иного признаваемого объектом налогообложения имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, составляющего общее имущество товарищей, учитываемого на *отдельном балансе* простого товарищества участником договора простого товарищества, ведущим общие дела, также исчисляется налоговая база. Каждый участник договора простого товарищества производит исчисление и уплату налога в отношении признаваемого объектом налогообложения имущества, переданного им в совместную деятельность. В отношении имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплата налога производятся участниками договора простого товарищества пропорционально стоимости их *вклада* в общее дело.

Лицо, ведущее учет общего имущества товарищей, обязано для целей налогообложения сообщать не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, каждому налогоплательщику - участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) сведения об остаточной стоимости имущества, составляющего общее имущество товарищей. При этом данные выводятся на 1-е число каждого месяца соответствующего отчетного периода и о доле каждого участника в общем имуществе товарищей. При этом лицо, ведущее учет общего имущества товарищей, сообщает сведения, необходимые для определения налоговой базы.

Имущество, переданное в доверительное управление, а также имущество, приобретенное в рамках договора доверительного управления, подлежит налогообложению (за исключением имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд) у учредителя доверительного управления (закон от 24.07.2007 N 216-ФЗ).

Имущество, переданное концессионеру и (или) созданное им в соответствии с концессионным соглашением, подлежит налогообложению у концессионера.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговые *ставки* устанавливаются *законами субъектов* Российской Федерации и не могут превышать 2,2%. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Налог на прибыль – федеральный, прямой, закрепленный по уровням бюджетов налог. Он представляет собой изъятие в доход государственного бюджета части прибыли

налогоплательщика. Закрепление налога определено прямо установленными ставками для расчета налога. Ставки налога на прибыль: 0%, 9%, 10%, 15% и 20%. Действующие изменения в последней ставке с 2009 года: 20%, из них 2% - в федеральный бюджет и 18% - в региональный (бюджет субъекта Российской Федерации).

Порядок исчисления и уплаты налога на прибыль (НПО далее по тексту) регулируется положениями главы 25 НК РФ, заменившей с 2001 года действовавший Закон РФ от 27.12.1991г. «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (закон №2116-1). Кодексом закреплен порядок, по которому признаются налогоплательщиками две категории лиц:

- 1) российские организации;
- 2) иностранные организации.

Организация, являющаяся **российским юридическим лицом** обязана встать на учет в налоговом органе по месту своего нахождения. Местом нахождения является место государственной регистрации, если в соответствии с законом в учредительских документах не предусмотрено иное. С 2000 года установлен и с 2002 года закреплен в кодексе принципиально иной подход к признанию налогоплательщиками организаций. Плательщиками НПО признаются коммерческие организации, в том числе коммерческие банки (включая банки с участием иностранного капитала, имеющие лицензию Центрального банка РФ), страховые организации. Предприятия игорного бизнеса от иной (кроме основной) деятельности, корпорации, международные организации по деятельности их представительств, а также некоммерческие организации в связи с хозяйственной и иной, приносящей доход деятельностью, также признаются плательщиками налога на прибыль.

Из этого следует обязанность общественных, благотворительных, негосударственных фондов, компаний игорного бизнеса, а также бюджетных организаций (школ, училищ, клиник, автономных некоммерческих организаций, образовательных учреждений, амбулаторно-поликлинических центров, спортивных клубов, обществ, союзов, ассоциаций и иных образований, вступающих в рыночные и иные гражданско-правовые отношения в качестве самостоятельных юридических лиц), а также иных организаций со статусом самостоятельного юридического лица, состоять на налоговом учете в инспекциях ФНС России. Так, муниципальные и государственные образовательные учреждения, оказывающие платные услуги попадают под действие налоговой обязанности об уплате налога на прибыль. Это требует соблюдения правил их оказания и обеспечения раздельного учета основной и платной деятельности (постановление правительства РФ от 05.07.2004г. №505 «Об утверждении правил оказания платных образовательных услуг»).

В то же время, филиалы, представительства и другие обособленные подразделения юридических лиц, имеющие самостоятельный баланс и расчетный (текущий) счет, не являются налогоплательщиками. Такое положение обязывает встать на налоговый учет организацию по месту расположения своих подразделений, располагающих стационарными рабочими местами (рис. 1).⁶

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в России через постоянные представительства и (или) получающие доход от источников в Российской Федерации, признаются плательщиками налога на прибыль (ст. 83, 84, 246, 306).

Постоянными представительствами могут быть филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, через которое регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории РФ, связанную с:

⁶ Не являются плательщиками налога на прибыль организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения (УСН), на уплату единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН), на уплату единого налога на вмененный доход (ЕНВД). В то же время они обязаны исполнять функции налогового агента по удержанию сумм налога на прибыль с доходов у источника выплаты.

- использованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;
- проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;
- продажей товаров с расположенных на территории РФ и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;
- осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением деятельности.

Обязанность встать на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков для **иностраннх организаций возникает** по месту нахождения своих **постоянных представительств в Российской Федерации**. Постановка на учет в качестве налогоплательщика осуществляется налоговым органом на основании письменного заявления иностранной организации. Иностраннне организации, имеющие на территории Российской Федерации несколько подразделений (представительств, отделений), должны встать на налоговый учет по месту нахождения каждого из подразделений.

Постоянное представительство иностранной организации может быть представлено филиалом, отделением, бюро, конторой, т. е. любым местом регулярного осуществления предпринимательской деятельности на территории РФ. Так, при пользовании недрами началом деятельности иностранной организации (ст. 306 п. 3) считается дата вступления в силу лицензии (разрешения) на осуществление этой деятельности. При проведении работ на строительной площадке началом деятельности считается дата подписания акта о передаче площадки подрядчику или дата фактического начала работ. Однако в строительстве действуют следующие особенности. При осуществлении деятельности на строительных площадках иностранная организация должна образовать постоянное представительство при превышении срока осуществления работ, указанного в контракте. При этом в целях налогообложения следует исходить из того, что строительная площадка существует с более ранней из следующих дат:

- * даты подписания акта о передаче площадки подрядчику;
- * даты фактического начала работ, связанных с подготовительными работами, работами по созданию подъездных путей, коммуникаций, прокладке электрических кабелей и т. п. (ст. 308).

При осуществлении иностранной организацией деятельности через лицо, которое регулярно представляет ее интересы в РФ, а именно заключает контракты, создавая при этом правовые последствия для нее, данная деятельность может быть отнесена к деятельности постоянного представительства иностранной организации.

Если же деятельность на территории РФ ведется через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг, то такая деятельность не рассматривается как деятельность постоянного представительства. При этом единичные факты осуществления каких-либо хозяйственных операций в РФ, например отдельные факты продажи в РФ недвижимого имущества, принадлежащего иностранной организации на праве собственности, не могут рассматриваться как регулярная деятельность.

В РФ облагается налогом на прибыль часть дохода постоянного представительства: а именно, относятся только связанные с его деятельностью на территории РФ (ст. 307). При этом объектом налогообложения признается прибыль как доход, уменьшенный на расходы с ним связанные. К облагаемым доходам этих организаций относится выручка от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также внереализационные доходы, признаваемые по общим правилам налогообложения прибыли (ст. 250; рис.2).

Доход иностранной организации, осуществляющей деятельность через постоянное представительство в РФ, определяется по сумме всех поступлений за реализованные товары (работы, услуги), имущество, имущественные права на счета иностранной организации (в России или за рубежом). При этом доходы, полученные в натуральной форме (в виде передачи товаров, имущества, оказания встречных услуг и т. п.) определяются на основе рыночных цен (ст. 40).

Рассмотренное положение по признанию налогоплательщиками организаций обусловлено принципиально иным порядком налогообложения, введенным в действие с 2002 года. Отмена государственного ценообразования сопровождалась упразднением функции финансового контроля над себестоимостью продукции, работ, услуг.

Переход на рыночные принципы экономики привел к реформированию российских правил бухгалтерского учета в направлении их гармонизации с принятыми в рыночных странах стандартами. Отличие отечественных методических правил определения прибыли от приемов её выведения по международным стандартам финансовой отчетности привело к необходимости вести два относительно самостоятельных финансовых учета доходов и расходов: бухгалтерский и **налоговый (ст.313)**. Налоговый учет построен на единых методических принципах, как для коммерческих организаций, так и некоммерческих, включая бюджетные.

При этом должны быть разработаны специальные налоговые регистры, в которых в особом порядке систематизируются данные первичных бухгалтерских документов. Обобщаемые в регистрах данные являются налоговой базой, которая выводится в течение налогового периода нарастающим итогом по правилам учетной политики для налогообложения (налоговой учетной политики). Правила их выведения регламентируются рядом специальных нормативных актов правительства РФ. Таким образом, действующее налогообложение нацелено на выстраивание фиксации извлекаемой выгоды в рамках хозяйственной деятельности субъекта в пределах финансового года.

Объектом налогообложения признается прибыль, определяемая плательщиком как полученные доходы, уменьшенные на произведенные расходы, признаваемые по правилам 25 главы кодекса (ст.247; приложение Лист 6). Полученными доходами признаются общие поступления в организацию в денежной и натуральной формах (рис.2 на стр. 61).

Налогоплательщики (ст.246, 306,321, 330, 331, 332,333 НК РФ):

- Российские организации;
- Иностранные организации.

2.Налоговые агенты и представители налогоплательщика (ст. 286 п.3 и 4, 306, 309 НК РФ):

- Организации – представительства налогоплательщика иностранной организации;
- Организации – посредники, комиссионеры по сделкам с иностранными организациями, не имеющими представительств на территории Российской Федерации;
- Организации, перешедшие на специальные налоговые режимы, в связи с операциями, создающими обязанность удерживать налог у источника.

Рис.1. Плательщики налога на прибыль

К признанию доходов организация должна относиться с учетом вида хозяйственной операции и ставки налога (ст.284, 316).

Выручкой (доходом) признаются все поступления, которые так или иначе связаны с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) по основной (уставной деятельности), включая имущественные права (ст.249).

ПРИМЕРЫ определения суммы выручки по коммерческой организации.

Основным видом деятельности организации "Амур" является предоставление офисных помещений в аренду другим организациям и физическим лицам. По условиям договора с организацией "Барс" ежемесячная арендная плата составляет 118 000 руб (в том числе НДС 18 000 руб).

Арендатор обязан оплатить эту сумму следующим образом:

1. Денежными средствами в размере 11 800 руб (в том числе НДС 1800 руб);
2. Выполнением капитального ремонта арендованного помещения. Сметная стоимость ремонтных работ составляет 106 200 руб (в том числе НДС 16 200 руб.).

Выручкой организации "Амур" от реализации услуг по аренде за отчетный период (квартал) в этом случае являются:

10 000 руб * 3 = 30 000 руб (11 800 руб * 3 - 1800 * 3 руб) - поступления в денежной форме;
90 000 руб * 3 = 270 000 руб (106 200 руб * 3 - 16 200 руб * 3) - поступления в натуральной форме (выполнение арендатором ремонтных работ). Итоговая выручка-нетто составляет 300 000 руб.

Документами, подтверждающими получение таких доходов, являются: договор аренды, счета-фактуры, акт приемки-передачи выполненных работ и т.п., а также выписка банка по расчетному счету,

Причем для иностранных организаций наряду с общим порядком признания дохода по деятельности представительства действует порядок признания доходов, полученных от российских организаций с применением иной ставки (ст.309).

Например, в течение календарного года организация "Оптима" планирует получить:

- дивиденды от участия в организации "Дельфин" в размере 500 000 руб (без удержания налога у источника);
- неустойку от арендатора за просрочку платежа по аренде в размере 14 000 руб;
- арендную плату от арендатора в размере 1 800 000 руб.

Таким образом, для целей обложения налогом на прибыль полученные доходы организации будут составлять 2 314 000 руб (500 000 руб + 14 000 руб + 1 800 000 руб). Из данных доходов дивиденды должны быть показаны в налоговом учете отдельно, поскольку ставка налога на этот вид прибыли не 20%, а в зависимости от источника: по дивидендам от российской организации - 9%, от иностранной - 15%.

При этом доходы в иностранной валюте (например, в долларах США) или доходы, стоимость которых выражена в условных единицах, учитываются вместе с доходами в рублях. Данные доходы пересчитываются в рублях в соответствии с методом признания доходов, закрепленным в учетной политике организации (ст. 39, 248, п. 3; 316).

Исключением из общего правила о том, что к доходам для целей налога на прибыль относятся все подлежащие получению поступления организации, является налог на добавленную стоимость. Предъявленные своим покупателям при продаже товаров

(выполнении работ, оказании услуг, передаче имущественных прав) суммы НДС не учитываются в составе доходов организации (ст. 248 п. 1).

Например, организация "Барс" реализовала партию своей продукции организации "Амур" за 118 000 руб. с учетом НДС 18 000 руб. Из общей суммы выручки, подлежащей получению от покупателя, организация "Барс" учтет в качестве дохода для целей налога на прибыль только 100 000 руб (рис. 2).

Согласно Налоговому кодексу РФ все получаемые доходы в целях налогообложения прибыли подразделены на две группы:

1) доходы, которые учитываются при налогообложении прибыли (ст. 249, 250);

2) доходы, которые не учитываются при налогообложении прибыли (ст. 251) [рис. 3 на стр.61].

При этом, учитываемые при налогообложении доходы, подразделяются:

- на доходы от реализации;

- внереализационные доходы (ст. 248 п. 1).

Налогообложение доходов банков, страховых организаций, негосударственных пенсионных и иных фондов, системы потребительской кооперации и профессиональных участников рынка ценных бумаг производится с учетом особенностей их деятельности (ст.290-305).

Прибыль организаций, являющихся сельскохозяйственными товаропроизводителями, полученная от реализации продукции, произведенной ими на своих сельскохозяйственных угодьях (в том числе от реализации продукции её переработки) может быть освобождена от налога при условии перехода на специальный налоговый режим (ст.346.2). Для тех сельскохозяйственных товаропроизводителей, которые не перешли на уплату ЕСХН, а остались на общем режиме налогообложения применяется нулевая ставка. Изменениями действие нулевой ставки налога (которое заканчивалось в 2008 г.) продлено до 2012 г. Это требует организации отдельного учета такой отрасли в рамках одной организации.

Доход от реализации - это выручка от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (Рис.2). Причем к доходам от реализации относится выручка, полученная от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных (ст. 39 п. 1; ст. 249 п. 1).

Например, за отчетный период хлебопекарня реализовала 2т хлебобулочных изделий собственного изготовления и микроавтобус, приобретенный ранее для доставки продукции по торговым точкам. Выручка, полученная от реализации хлебобулочных изделий, и выручка от реализации микроавтобуса должна быть учтена в составе доходов организации для целей налогообложения прибыли (по правилам бухгалтерского учета действует порядок, по которому выручка от продажи имущества отражается на отдельном бухгалтерском счете-91).

К внереализационным доходам относятся все иные поступления, не являющиеся выручкой от реализации товаров (работ, услуг) или имущественных прав (ст. 250 абз. 1).

Внереализационными доходами являются:

– полученные организацией дивиденды (ст. 250 п. 1);

– штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных обязательств, суммы возмещения убытков или ущерба, признанные должником или подлежащие уплате на основании решения суда, вступившего в законную силу (ст. 250 п. 3). Основанием для учета санкций за нарушение обязательств является либо признание соответствующих сумм должником, либо вступление в законную силу решения суда о взыскании этих сумм.

Поэтому следует отличать просрочку исполнения обязательства, при наступлении которой должнику могут быть предъявлены соответствующие претензии или подан иск в суд. Ее наличие без документального подтверждения данными выше решениями не приводит к образованию внереализационного дохода (Письма Минфина России от 03.04.2009 N 03-03-

06/2/75, от 31.12.2008 N 03-03-06/4/103, от 07.11.2008 N 03-03-06/2/152, от 06.10.2008 N 03-03-06/2/133);

– доходы от сдачи имущества в аренду (включая земельные участки), если они не относятся к доходам от реализации (ст. 250 п. 4);

– проценты, полученные по договорам займа, кредита (ст. 250 п. 6);

– безвозмездно полученное имущество (работы, услуги) или имущественные права (ст. 250 п. 8).

Особого внимания налогоплательщика требует понятие безвозмездного получения дохода. Из практики налоговых отношений спорные ситуации возникают когда такое пользование сопровождается несением затрат по его содержанию. Нередко затраты по содержанию неизбежны, их несение требует денежных и иных расходов (охрана, техническое обслуживание, косметический и текущий ремонт). Налогоплательщиком такие расходы относятся к текущим. Налоговые органы при проверках выявляют занижение налоговой базы по прибыли на данные суммы, обосновывая свои выводы неправомерностью признания таких расходов без цели извлечения дохода.

ВАС РФ указывает, что и при безвозмездном получении права пользования имуществом, например нежилыми помещениями возникает облагаемый доход (п. 2 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 N 98; письма Минфина России от 15.07.2009 N 03-03-06/1/470, от 24.03.2009 N 03-03-05/46, от 23.12.2008 N 03-11-04/3/568, от 24.07.2008 N 03-03-06/2/91).

Такой же доход составляет и безвозмездно полученное имущество. К нему относятся также денежные средства, полученные ранее по договору займа и остающиеся в распоряжении заемщика в силу прощения заимодавцем этого долга (Письма от 17.04.2009 N 03-03-06/1/259, от 03.04.2009 N 03-03-06/4/28, от 06.03.2009 N 03-03-06/1/112, от 03.03.2009 N 03-03-06/1/106, от 21.01.2009 N 03-03-06/1/27, от 31.12.2008 N 03-03-06/1/727, от 17.12.2008 N 03-03-06/1/691).

Однако, если заемщиком является российская организация и доля заимодавца в ее уставном капитале (или доля заемщика в уставном капитале заимодавца) превышает 50%, прощенный долг не увеличивает налогооблагаемую прибыль (ст. 251 п. 1 пп. 11).

При этом кредиторская задолженность в виде суммы процентов по займу (кредиту, векселю и т.п.), которая также списывается путем прощения долга, в любом случае включается в состав внереализационных доходов заемщика (ст. 250 п. 18).⁷

При безвозмездном получении от материнской (дочерней) организации иного имущества (неденежных средств) внереализационного дохода также не возникает при соблюдении следующего условия. Такое имущество нельзя передавать третьим лицам в течение года со дня получения (ст. 251 п. 1 пп. 11, абз. 5).

Перечень внереализационных доходов, установленный ст. 250 НК РФ, является открытым. Это означает, что учесть в составе внереализационных доходов следует и те доходы, которые прямо не предусмотрены в данном перечне, но возникают в результате хозяйственных операций с выгодой.

Так, некоторые суды считают, что факта истечения срока исковой давности или возникновения других оснований для списания кредиторской задолженности достаточно для ее отражения во внереализационных доходах (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 08.06.2009 N Ф04-3346/2009(8179-А03-37), от 28.11.2008 N Ф04-7245/2008(16462-А46-37), от 01.09.2008 N Ф04-4998/2008(9884-А27-40)).

Стоимость излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации, подлежит включению во внереализационные доходы (ст. 250 п. 20).

⁷ Подпункт 11 п. 1 ст. 251 НК РФ в данном случае неприменим, так как здесь нет факта получения имущества, а происходит лишь освобождение от обязательства (Письма Минфина России 17.04.2009 N 03-03-06/1/259, от 27.03.2009 N 03-03-05/55, от 31.12.2008 N 03-03-06/1/727).

Освобождены от налогообложения доходы в виде:

- имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка (ст. 251 п. 1 пп. 2);
- взносов в уставный капитал организации (ст. 251 п. 1 пп. 3);
- имущества, которое получено по договорам кредита или займа (ст. 251 п. 1 пп. 10). При этом не включается в доход выгода от экономии на процентах по договору беспроцентного займа либо займа, процентная ставка по которому ниже ставки рефинансирования ЦБ РФ (Письма Минфина России от 14.07.2009 N 03-03-06/1/465, от 20.05.2009 N 03-03-06/1/334, от 17.03.2009 N 03-03-06/1/153, от 17.07.2008 N 03-03-06/1/415);
- капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного (полученного в безвозмездное пользование) имущества, произведенных арендатором (ссудополучателем) (ст. 251 п. 1 пп. 32). Причем в отношении капитальных вложений арендатора данная норма вступила в силу с 1 января 2006 г. (закон от 06.06.2005 N 58-ФЗ). До этого момента такие доходы облагались как безвозмездно полученное имущество [ст. 250 п. 8]. Неотделимые улучшения в рамках договора ссуды включены в состав не облагаемых налогом доходов с 1 января 2009 г. (закон от 26.11.2008 N 224-ФЗ ст. 9).

Перечень льготированных доходов является закрытым и не подлежит расширительному толкованию.

ПРИМЕР определения доходов для целей налогообложения

В течение отчетного периода организация "Амур" получила следующие доходы:

- выручку от реализации товаров собственного производства - 118 000 руб (в том числе НДС 18 000 руб);
- *выручку от реализации покупных товаров - 59 000 руб (в том числе НДС 9000 руб);*
- *денежные средства в размере 150 000 руб, полученные по договору займа;*
- *компьютер, полученный безвозмездно от физического лица. Рыночная цена такого компьютера составляет 34 000 руб (без учета НДС).*

Полученная организацией выручка от реализации собственных и покупных товаров учитывается в составе доходов от реализации (ст. 249 п.1). Ее размер составит 177 000 руб (в том числе НДС 27 000 руб). Для целей исчисления налога на прибыль организация должна учесть только 150 000 руб., поскольку суммы НДС, предъявленные покупателям, в составе налогооблагаемых доходов не учитываются (ст. 248 п. 1).

В составе внереализационных доходов организация должна учесть полученный безвозмездно компьютер (ст. 250 п. 8). В данном случае доход организации составит 34 000 руб (ст. 250 п. 8 абз. 2).

Заемные денежные средства в размере 150 000 руб не признаются доходом по правилам главы 25 НК РФ. Это означает, что они не облагаются налогом на прибыль (ст. 251 п. 1 пп. 10).

Итак, доходы организации за отчетный период составят 184 000 руб (150 000 руб + 34 000 руб)

С 1 января 2009 г. для целей налога на прибыль доходы в виде имущества или имущественных прав, полученных по концессионному соглашению, в налоговую базу не включаются (ст. 251 п. 1 пп. 37; закон от 21.07.2005 N 115-ФЗ "О концессионных соглашениях"). Пунктом 1 ст. 257 Кодекса установлены правила определения первоначальной стоимости имущества, полученного в качестве объекта концессионного соглашения: рыночная стоимость такого имущества на момент его получения, увеличенная на сумму расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение и доведение его до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов. Концессионная плата, которую концессионер перечисляет концеденту в период

использования (эксплуатации) объекта концессионного соглашения, относится к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (ст. 264 пп. 10.1 п. 1 НК РФ).

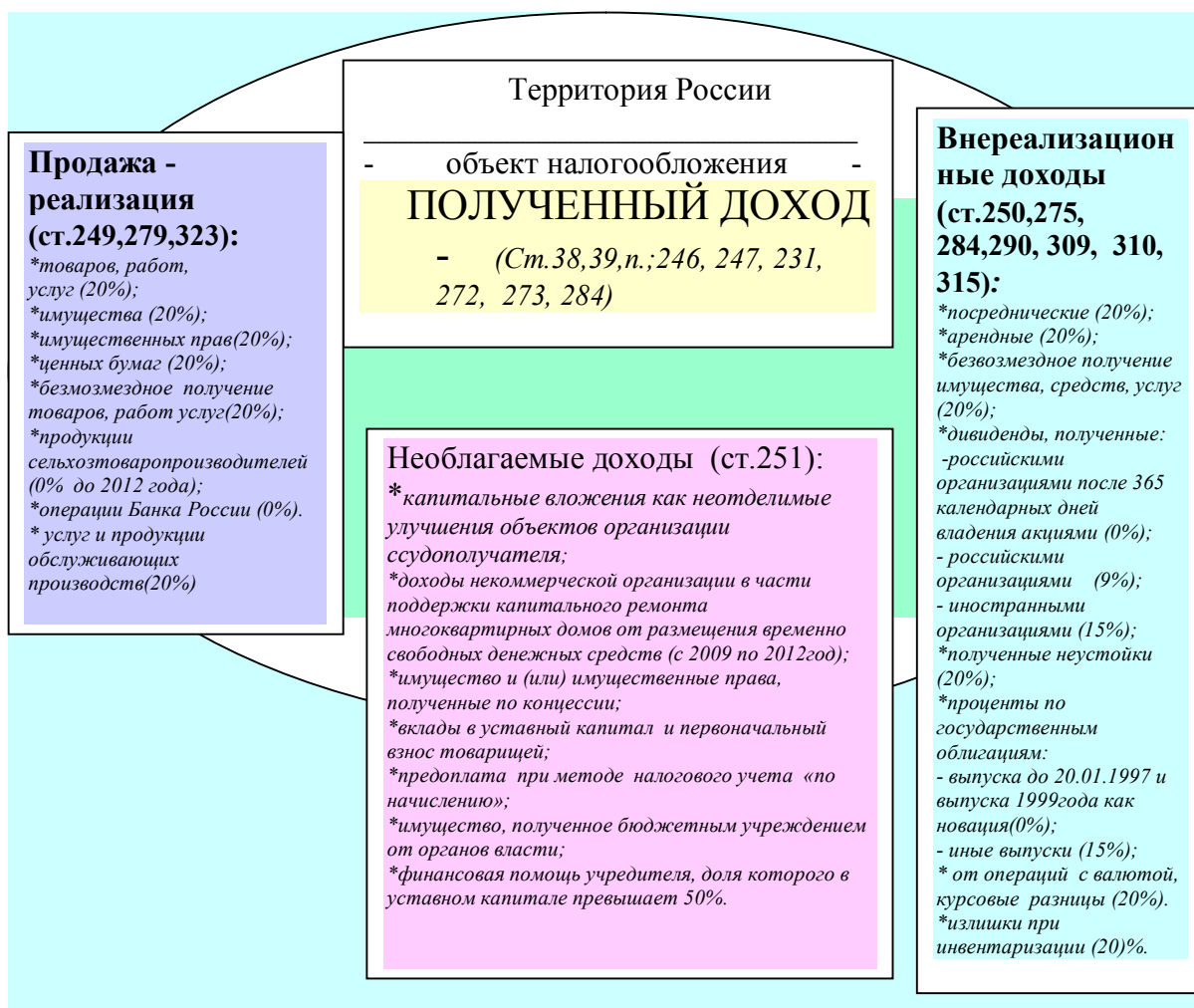


Рис.2. Объект налогообложения по применяемым ставкам НПО

По общему правилу прибыль определяется как доход за минусом расхода (ст. 252).

Все расходы, которые понесла организация, подразделяются на две группы:

- 1) расходы, которые учитываются при налогообложении прибыли (ст. ст. 253 - 269 НК РФ);
 - 2) расходы, которые не учитываются при налогообложении прибыли (ст. 270 НК РФ).
- Причем расходы можно учесть либо в полном объеме, либо в пределах установленных норм. Расходы, которые учитываются при налогообложении прибыли, делятся также:
- на расходы, связанные с производством и реализацией (ст. 253 НК РФ);
 - внереализационные расходы (ст. 265 НК РФ).

РАСХОДЫ	Учитываемые при налогообложении (полностью или в пределах норм)	Расходы, связанные с производством и реализацией (ст. 253)	с
		Внереализационные расходы (ст. 265)	
	Не учитываемые при налогообложении (ст. 270).		

Определены условия для признания расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль (ст. 252 п. 1 и ст. 270 п. 49 НК РФ).

Эти условия следующие:

- 1) расходы должны быть обоснованны;
 - 2) расходы должны быть документально подтверждены;
 - 3) расходы должны быть произведены для деятельности, направленной на получение дохода.
- Если расход не соответствует хотя бы одному из перечисленных требований, то такой расход для целей налогообложения не учитывается (ст. 252 п. 1, ст. 270 п. 49).

Обоснованными расходами являются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме (ст. 252 п. 1 НК РФ). В практике налоговых отношений экономическая оправданность расходов является одним из предметов споров с налоговыми органами. Типичными аргументами, вызывающими необходимость доказательства состоятельности признания расходов, являются нижеследующие:

- они не привели к получению доходов в налоговом (отчетном) периоде;
- в результате их осуществления организация получила убыток;
- размер расходов не соответствует финансовому состоянию дел организации;
- произведенные расходы не связаны с основными видами деятельности налогоплательщика.

Так, например, приобретение организацией с ежемесячными оборотами порядка 500 000 руб. легкового автомобиля стоимостью 5 000 000 руб будет вызывать вопросы у налоговых органов. Также потребует обоснования и оплата консультационных услуг, стоимость которых превышает сумму ее выручки.

Действие ряда ведомственных инструкций Минфина России нацеливает проверяющих на определение точек налоговых рисков. В приведенных примерах имеет место несоответствие понесенных расходов финансовому состоянию дел организации. Однако критерия "соответствие понесенных расходов финансовому положению налогоплательщика" в Налоговом кодексе РФ нет. Подтверждением этому служит разнообразная судебная практика. Проведение учетной политики призвано закрепить конкретные обстоятельства финансово-экономической деятельности организации на длительный период, что должно быть закреплено в приказе (распоряжении) руководителя организации, составленном с обоснованием и прилагающимися налоговыми регистрами (ст.313-320; приложение листы 6–8).

Принимая вариант учетной политики для налогообложения «по начислению», налогоплательщику следует включить в названное распоряжение руководителя процедуры, по которым ряд расходов признается обоснованными, обращая внимание на нормируемые расходы. Среди нормируемых расходов особого внимания требуют взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 6% от суммы расходов на оплату труда, а не 3 процентов, как ранее (ст. 255 п. 16 абз. 9).

Действующими правилами страхования предусматривается, что работодатель вправе принять решение об уплате взносов из собственных средств в пользу тех сотрудников, которые уплачивают дополнительные страховые взносы. Данное решение оформляется либо отдельным приказом, либо вносится в коллективный или трудовой договор (закон от 30.04.2008 N 56-ФЗ "О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений").

Взносы работодателя относятся к расходам на оплату труда и в общей сумме со взносами по договорам долгосрочного страхования жизни сотрудников, добровольного пенсионного страхования или негосударственного пенсионного обеспечения работников учитываются при налогообложении в размере, не превышающем 12 процентов от суммы расходов на оплату труда (ст. 255 п. 16 абз. 1, 7). Такие взносы не облагаются НДФЛ в пределах не более 12 000 руб в год в расчете на каждого работника, в пользу которого уплачивались взносы (ст. 217 п. 39).

К числу расходов на оплату труда отнесены затраты на возмещение работникам уплаченных процентов по займам (кредитам) на приобретение или строительство жилья. Такие расходы учитывались до 2010 года для целей налогообложения в размере не более 3

процентов от суммы расходов на оплату труда (п. 24.1 ст. 255 НК РФ), а с 2010 года стали учитываться в размере не более 6%. При этом учитывается сумма расходов на оплату труда в целом по организации, а не по каждому конкретному работнику (Письма от 11.06.2009 N 03-03-06/1/395, от 17.11.2008 N 03-04-06-01/336). Однако учитывать их можно будет только до 1 января 2012 г. (п. 2 ст. 7 Федерального закона от 22.07.2008 N 158-ФЗ). Указанные затраты не облагаются НДС (ст. 217 п. 40).

С 1 января 2009 г. вступила в силу новая редакция ст. 256 НК РФ, согласно которой продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени и другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота) исключены из списка имущества, не подлежащего амортизации, и, соответственно, по ним нужно начислять амортизацию. Такие изменения были введены для того, чтобы унифицировать бухгалтерский и налоговый учет. В соответствии с п. 5 ПБУ 6/01 перечисленные животные относятся к объектам основных средств. До 2006 г. (до вступления в силу Приказа Минфина России от 12.12.2005 N 147н) амортизация в бухучете по ним не начислялась, но это правило было исключено Приказом из п. 17 данного ПБУ, начиная с отчетности 2006 г., и стоимость таких объектов погашается путем начисления амортизации. Таким образом, в течение трех лет (с 2006 по 2008 г. включительно) между правилами ведения бухучета и налоговым законодательством прослеживается явное противоречие. И сейчас законодатель устранил это противоречие.

Федеральный закон от 22.07.2008 N 135-ФЗ вступает в силу 1 января 2009 г., однако его положения распространяются на отношения, возникшие в 2008 г. Следовательно, заполняя в 2009 г. декларацию по налогу на прибыль за 2008 г., можно полностью отразить в ней суммы амортизации по перечисленным животным.

С 1 января 2009 г. при нелинейном методе амортизация начисляется не по каждому основному средству, а в целом по амортизационной группе (подгруппе). Поэтому организации, применяющие нелинейный метод, для расчета доли прибыли вправе определять остаточную стоимость амортизируемого имущества по данным бухгалтерского учета. Соответствующие уточнения внесены в п. 2 ст. 288 НК РФ.

Расходы, которые связаны с участием в конкурсе на заключение лицензионного соглашения по пользованию недрами (если лицензия получена) и формируют стоимость лицензии, могут признаваться не только путем начисления амортизации по этой лицензии (в том же порядке, что и для нематериальных активов), но и по выбору организации могут равномерно учитываться в составе прочих расходов в течение двух лет (ст. 325 п. 1 НК РФ). Порядок учета данных затрат должен быть закреплен налогоплательщиком в учетной политике.

Если организация выберет новый вариант признания расходов, то суммы недоначисленной по состоянию на 1 января 2009 г. амортизации по лицензиям будут учитываться равными долями в течение 2009 и 2010 гг. (ст. 5 Федерального закона от 22.07.2008 N 158-ФЗ).

Важным новшеством при использовании нелинейного метода амортизация становится начисление ее не пообъектно, а в целом по амортизационной группе (п. 1 ст. 259 НК РФ). Необходимо учитывать, что в отношении всего амортизируемого имущества организации (за исключением зданий, сооружений, передаточных устройств, нематериальных активов, относящихся к восьмой - десятой амортизационным группам) применяется либо только линейный, либо только нелинейный метод начисления амортизации (ст. 259 п. 3 абз. 2).

Знание преимуществ так называемой «амортизационной премии» позволяет сэкономить на налоге на прибыль при реконструкции, модернизации, иных улучшениях основных средств 3 - 7 амортизационных групп в размере 30 процентов от данных затрат или стоимости объекта (ст. 258 п. 9). Однако есть и ограничение. Оно состоит в следующем. Если основное средство реализуется до истечения 5 лет с момента ввода в эксплуатацию, амортизационную премию нужно восстановить (ст. 258 п. 9).

Отмена ряда льготных положений не требует внесения изменений в распоряжение о налоговой учетной политике, но проверяющие как правило не упускают из внимания такие

поправки, как правильность рассчитываемой амортизации по легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам после 1 января 2009 г., когда понижающий коэффициент 0,5 был исключен из кодекса (ст. 259.3).

Норма амортизации по основным средствам, бывшим в употреблении, определяется с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет и месяцев эксплуатации данного имущества предыдущим собственником, что должно быть оформлено отдельным распоряжением, либо дополнением в основном приказе (ст. 258 п. 7).

Арендодателю следует начислять амортизацию на неотделимые улучшения с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, независимо от факта возмещения таких затрат арендатору, что не требует фиксирования в приказе, но должно выполняться в силу закона (ст. 259.1, п. 3, ст. 259.2 п. 6).

Неотделимые улучшения основных средств, полученных по договору ссуды, должны учитываться как отдельный вид амортизируемого имущества (ст. 256 п. 1).

Основные средства, выявленные в результате инвентаризации, созданные по концессионному соглашению можно амортизировать (ст. 257 п. 1). При реорганизации предприятия начисление амортизации не прерывается (ст. 259 п. 5).

Улучшая положение законопослушного налогоплательщика, государство отменило нормирование суточных и полевого довольствия, которые теперь признаются расходами полностью (ст. 264 п. 1 пп. 12).

Организации вправе учитывать расходы на получение работниками образования по основным и дополнительным профессиональным программам, а также расходы на обучение, подготовку и переподготовку кадров могут признаваться также в отношении лиц, с которыми после прохождения обучения будет заключен трудовой договор (ст. 264 п. 3).

Организации вправе учесть расходы по любым видам добровольного имущественного страхования (в том числе страхованию гражданской ответственности и профессиональных рисков), если такое страхование является условием осуществления ими профессиональной деятельности (ст. 263 п. 1).

Взносы работодателя, уплачиваемые в пользу застрахованного лица (в соответствии с Федеральным законом от 30.04.2008 N 56-ФЗ), учитываются в расходах, но не более 12 процентов от суммы расходов на оплату труда (ст. 255 п. 16).

В состав внереализационных расходов, включаются, в частности, расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба (ст. 265 п. 1 пп. 13).

Следует учитывать, что признание указанных сумм расходов должником может быть осуществлено как в форме согласия с предъявленными требованиями, так и в форме совершения должником конкретных действий по исполнению обязательства, которые свидетельствуют о признании долга (например, в форме направления письма или иного документа, подтверждающего факт нарушения обязательств и позволяющий определить размер суммы, признанной должником).

Главным правилом налоговой учетной политики становится формирование налоговой базы таким образом, чтобы соответственно доходам расходы в налоговом учете должны быть сведены в группы. Кодексом рекомендованы следующие группы расходов:

1) расходы, связанные:

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

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

3) расходы на освоение природных ресурсов;

4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

- 5) расходы на обязательное и добровольное страхование;
- 6) прочие расходы (ст. 253 п. 1).

Порядок исчисления и уплаты НДС регулируется положениями главы 21 НК РФ, заменившей с 2001 года действовавший Закон РФ от 06.12.1991г. «О налоге на добавленную стоимость». Законом установлен, а кодексом закреплён порядок, по которому признаются налогоплательщиками три категории лиц:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, перемещающие товары через таможенную границу Российской Федерации.

Организация, являющаяся **российским юридическим лицом**, при возникновении объекта обложения НДС, обязана встать на учет в налоговом органе по месту своего нахождения. Местом нахождения является место государственной регистрации, если в соответствии с законом в учредительских документах не предусмотрено иное. В частности по **закону об обществах с ограниченной ответственностью (ООО)** местом нахождения общества является место постоянного нахождения его органа управления или основное место его деятельности. При этом организация должна иметь почтовый адрес. При налогообложении нет исключений по организационно-правовой форме действующего юридического лица. Как и при налогообложении прибыли, коммерческие организации, некоммерческие организации, в том числе и общественные, благотворительные и иные негосударственные фонды самостоятельного юридического лица, а также бюджетные организации (школы, училища, клиники, образовательные, амбулаторно-поликлинические центры, спортивные клубы, общества, союзы, ассоциации и иные образования, вступающие в рыночные и иные гражданско-правовые отношения) при общей постановке на налоговый учет признаются плательщиками НДС.

Особенностью постановки на налоговый учет иностранных организаций является то, что на территории Российской Федерации встать на налоговый учет по месту его нахождения в налоговом органе организация имеет право, а не должна. Это вызвано тем, что уплата НДС производится организацией по месту нахождения объекта налогообложения на территории страны (НК РФ: ст. 83, 84, 174.1).

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

Иностранные организации, имеющие на территории Российской Федерации несколько подразделений (представительств, отделений), самостоятельно выбирают подразделение, по месту налоговой регистрации которого они будут предоставлять налоговые декларации и уплачивать налог в целом по операциям всех находящихся на территории Российской Федерации подразделений иностранной организации. О своем выборе иностранные организации обязаны письменно уведомить налоговые органы по месту нахождения своих подразделений, зарегистрированных на территории Российской Федерации.

Исходя из данных правил, решать вопрос об уплате НДС иностранная организация может по выбору из следующих вариантов: по месту нахождения представительства с выдачей доверенности на налоговые отношения, через **налоговых агентов или уполномоченных представителей**.

С 2009 года расширен перечень агентов. В него вошли дополнительно к российским организациям и предпринимателям – посредникам, реализующим на территории РФ работы (было ранее), такие же посредники (комиссионеры, агенты, поверенные) по реализации услуг и имущественных прав иностранных лиц, не состоящих на налоговом учете в России, если эти посредники участвуют в расчетах (ст.161, п.5, 164). Наряду с этим к налоговым агентам отнесены организации и предприниматели, приобретающие (получающие) государственное или муниципальное имущество, не закрепленное за государственными (муниципальными) предприятиями, составлявшее государственную казну РФ, казну субъекта РФ или муниципального образования (по расчетной ставке) (ст.161,п.3,ст.164). Организации и предприниматели, реализующие имущество по решению суда (в том числе при проведении процедуры банкротства) (ст. 161,п.4,164).

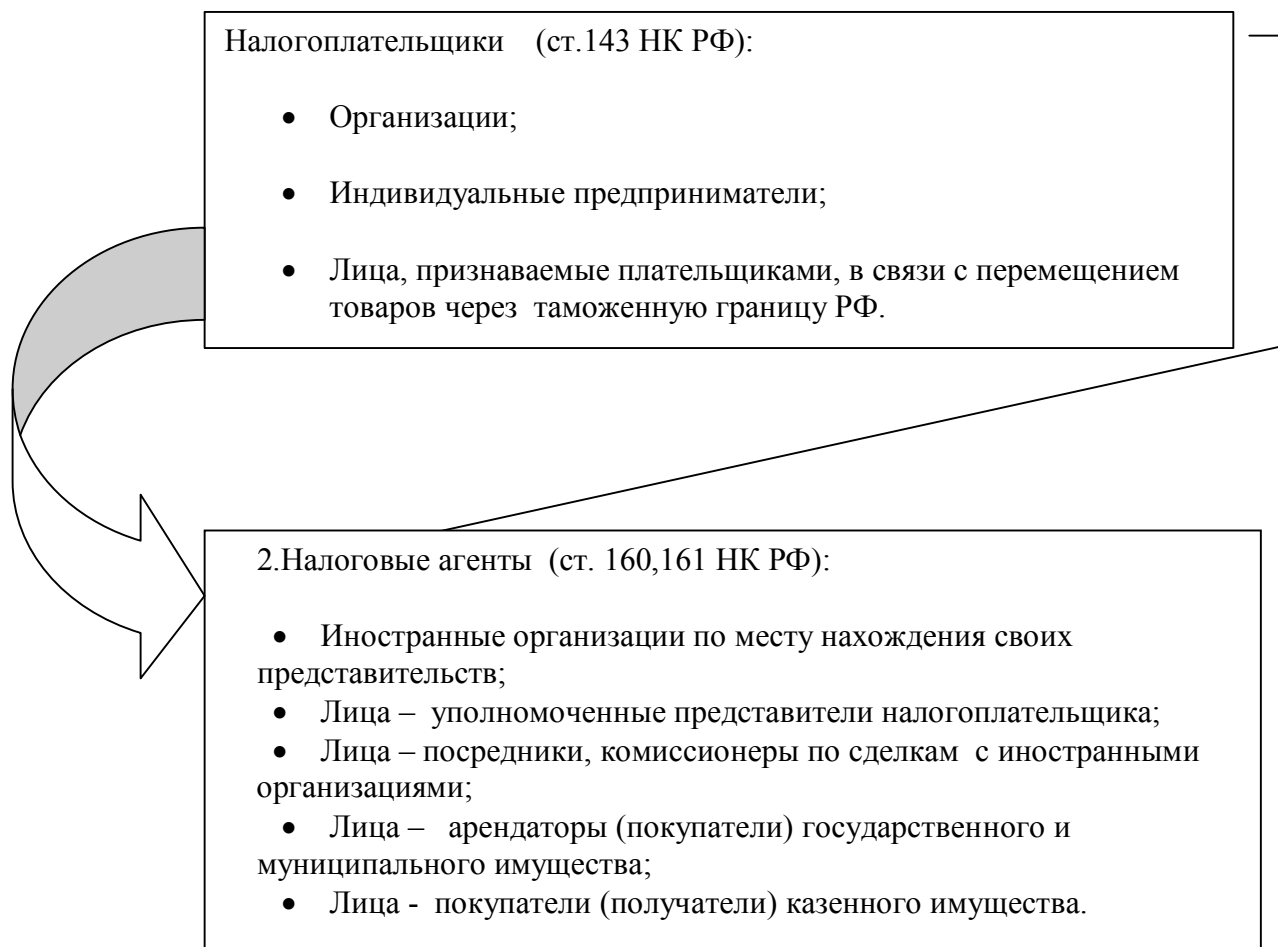


Рис.3. Плательщики налога на добавленную стоимость

Многоступенчатость налогового контроля государством добавленной стоимости через данный налог предусматривает ограничения сферы его применения. Эти ограничения продиктованы необходимостью создавать условия для развития малого бизнеса и выполнения властными структурами общеобразовательной, медицинской, правоохранительной и иных социально-значимых функций. В силу этого налоговой системой Российской Федерации предусматривается ряд критериев, по которым не взимается этот налог. Так, не являются плательщиками: –организации, (а с 2001 года и индивидуальные предприниматели), перешедшие на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности;

–организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого налога на вмененный доход по соответствующим видам деятельности;

-организации, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога;

–с 2009 года российские организации и организации, являющиеся иностранными организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в отношении операций, совершаемых в рамках организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи. Однако при сделках по иной деятельности российские организации и предприниматели остаются налоговыми агентами. И даже если их деятельность производится в рамках специального налогового режима (УСНО или ЕНВД) налогообложение сделок попадает под действие главы 21 НК РФ в качестве налогового агента с обязанностью удержать НДС из средств, перечисляемых иностранной компании за принятые выполненные работы, услуги (ст.161,п.1,2; ст.173, п.4;ст.346.11, п.5).

Особое значение имеет право на освобождение от уплаты налога на 12 последующих месяцев для налогоплательщиков с небольшими размерами сумм выручки от реализации товаров, работ (ст.145).

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на **освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика**, связанных с исчислением и уплатой налога. Условие данного освобождения следующее. 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 один миллион рублей, а с 2006 года – **два миллиона рублей** (58-ФЗ от 06.06.2005).

Налогообложение определяет состав выручки для использования таких «каникул» особым образом. В выручку должны быть включены выручка от продаж, так называемая «выручка-нетто» - выручка от продаж по ценам реализации (без НДС); выручка от реализации имущества как разница между фактической продажной стоимостью-ценой (с НДС) и его балансовой остаточной стоимостью, реализация сельскохозяйственной продукции и продукции ее переработки, закупленной у физических лиц, не являющихся налогоплательщиками также по разнице между ценой продажной и покупной, стоимость оказанных услуг (без НДС).

Этим освобождением не могут пользоваться организации и индивидуальные предприниматели, реализующие подакцизные товары. Освобождение не применяется, если возникли обязанности в связи с ввозом на таможенную территорию Российской Федерации товаров, подлежащих налогообложению (ст. 146, п. 1, пп. 4).

Лица, использующие право на освобождение, должны подготовить соответствующее письменное уведомление и данные о размерах выручки в документах, которые подтверждают право на такое освобождение, и представить их в налоговый орган по месту своего учета (ст. 146 п. 6). Документами, подтверждающими право на освобождение (продление срока освобождения), являются:

- выписка из бухгалтерского баланса (представляют организации);
- выписка из книги продаж;
- выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций [представляют индивидуальные предприниматели, организации, переходящие на общий налоговый режим со специального налогового режима {ЕСХН, УСНО}];
- копия журналов полученных и выставленных счетов-фактур.

Указанные уведомление и документы представляются не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение. Форма уведомления об использовании права на освобождение утверждена Министерством финансов Российской Федерации.

Организации и индивидуальные предприниматели, направившие в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение (о продлении срока освобождения), не могут отказаться от этого освобождения до истечения 12 последовательных календарных месяцев, за исключением случаев, когда право на освобождение будет утрачено.

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

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

Если в течение периода, в котором организации и индивидуальные предприниматели используют право на освобождение, сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца превысила два миллиона рублей либо если налогоплательщик осуществил реализацию подакцизных товаров, начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров, и до окончания периода освобождения право на освобождение утрачивается. Причем сумма налога за месяц, в котором имело место указанное выше превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья, подлежит **восстановлению** и уплате в бюджет в установленном порядке (ст. 39; 146; 170, п.2,3).

В данной ситуации дважды возникает необходимость внести корректировку в финансовые отношения плательщика НДС и государства. Первая корректировка должна быть проведена при переходе на режим освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика («каникулы»). Суммы налога, принятая налогоплательщиком к **вычету** до использования им права на освобождение по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, но не использованным для указанных операций, после отправки налогоплательщиком уведомления об использовании права на освобождение подлежат **восстановлению** в последнем налоговом периоде перед отправкой уведомления об использовании права на освобождение **путем уменьшения налоговых вычетов** (ст. 171 и 172).

Вторая корректировка обязательна при возврате на общий налоговый режим (после «каникул»). Суммы налога, уплаченные по товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком, утратившим право на освобождение, до утраты указанного права и использованным налогоплательщиком после утраты им этого права при осуществлении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с настоящей главой, **принимаются к вычету** (ст. 171 и 172).

В общем виде модель налога на добавленную стоимость можно представить следующей формулой:

$$H = \{C_{н1} * H_{б1} - V_{х \text{ НДС}}\} + \{C_{н2} * H_{б2} - V_{х \text{ НДС}}\} + \{C_{нр} * H_{бa}\} \text{ (ст.173),}$$

где

H – налог к уплате в бюджет (+), к возмещению из бюджета(-),

C_{н1} – ставка налога основная минимальная (для экспорта товаров, особых категорий товаров –0%, для перечня продовольственных товаров и товаров для детей– 10%),

C_{н2} – ставка налога основная максимальная – 18%,

H_б – налоговая база, собранная в отдельном налоговом регистре (Книге продаж) по соответствующей ставке,

V_{х НДС} – налог из налогового регистра (Книги покупок) по соответствующей ставке,

Нб_а – налоговая база по счетам - фактурам с авансов, финансовой помощи, полученным страховым выплатам по коммерческим видам страхования, превышающим норматив, дисконты по векселям, иным аналогичным доходам, содержащим в себе НДС.

Сн_р – расчетная налоговая ставка (для доходов, связанных товарами из перечня – 10/110 в %, для доходов из иных групп – 18/118 в %).

Сумма налога при определении налоговой базы в соответствии с методикой главы 21 НК РФ складывается из *трех составляющих* (ст.166). Первая— *исчисление по реализации* товаров, работ, услуг. При раздельном учете налоговых объектов, облагаемых по ставкам (10% и 18%), данные счетов-фактур накапливаются в Книге продаж, НДС, выделяемый в этих документах, отражается в отдельной графе. Итоги подводятся за квартал (налоговый период) [Ст.154 - 159 и 162].

По импорту товаров на таможенную территорию исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете по ассортиментным группам товаров - как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз (ст.160). Причем сумма налога по операциям реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0%, исчисляется отдельно по каждой такой операции (ст. 164). Особое значение для этих операций имеет момент определения налоговой базы. По указанным товарам (работам, услугам) – это последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, подтверждающих операцию (ст. 165). Нарушение сроков оформления данных операций сопровождается утратой права на 0% ставку и последующее применение основной ставки со стороны таможенных органов, являющихся в РФ также налоговыми органами.

Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Акциз—вид косвенного налога, включаемый в цену товара. Акцизом облагается предмет потребления, производство которого является низкокзатратным, а устойчивый спрос гарантирует производителю сверхвысокую рентабельность. Сумма налога вносится в бюджет производителем при реализации подакцизного товара.

Акциз известен как самый древний из государственных налогов. Акцизы на предметы роскоши, соляные акцизы, акцизы на кофе и другие виды предметов потребления устойчиво обеспечивали казну фискальным доходом на протяжении многих этапов развития различных государств. В СССР акцизом облагались товары народного потребления, относимые к группе товаров повышенного спроса. Акциз был составной частью налога с оборота, применяемого государством в виде изъятия доли превышения розничных цен над оптовыми ценами промышленности по адвалорному принципу (от объема товарооборота).

В современной России акцизы на отдельные группы и виды товаров были введены законом РФ от 6.12.1991 № 1993-1 «Об акцизах»⁸. Устанавливался порядок признания производителей, реализующих винно-водочные изделия и другие товары, плательщиками акцизов. Перечень подакцизных товаров определялся Правительством РФ по согласованию с Верховным Советом РФ. В него включались этиловый спирт из пищевого сырья, пиво, табачные изделия, легковые автомобили, грузовые автомобили грузоподъемностью до 1,25т, шины, ювелирные изделия, бриллианты, изделия из хрусталя, ковры и ковровые изделия,

⁸ Далее по тексту ссылки в скобках на правоустанавливающие первоисточники с указанием номера и даты: (Закон №1993-1ФЗ от 06.12.91)

меховые изделия, одежду из натуральной кожи, а также отдельные виды продуктов и минерального сырья.

В дальнейшем расширен перечень подакцизных товаров. К нему отнесены пищевая продукция с содержанием этилового спирта более 1,5% от объема единицы алкогольной продукции (за исключением виноматериалов), а также нефть, включая стабилизированный газовый конденсат, автомобильный бензин. Исключены из перечня автомобили с ручным управлением, в том числе ввозимые на территорию РФ и реализуемые инвалидам в порядке, определяемом Правительством РФ (Закон №23-ФЗ от 07.03.96). Причем сохранен основной (адвалорный) метод расчета акциза в процентах к обороту выпускаемой продукции, применяемый до налоговой реформы.

Значительное изменение акцизного налогообложения произведено с 2001 года с введением в действие главы 22 НК РФ «Акцизы». Установленный кодексом перечень подакцизных товаров на сегодня является следующим:

- 1) спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;
- 2) спиртосодержащая продукция с объемной долей этилового спирта более 9%;
- 3) алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5% (за исключением виноматериалов);
- 4) пиво;
- 5) табачная продукция;
- 6) автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л с);
- 7) автомобильный бензин;
- 8) дизельное топливо;
- 9) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных двигателей;
- 10)прямогонный бензин как продукт переработки нефти и сопутствующего углеводородного сырья (ст.181).

Хозяйствующие субъекты признаются налогоплательщиками при реализации на территории РФ произведенных ими подакцизных товаров, либо ввозе на таможенную территорию подакцизных товаров. Это позволяет считать современный акциз налогом на вид производственной деятельности. Плательщики объединены в следующие категории:

- 1)организации;
- 2)индивидуальные предприниматели;
- 3)лица, признаваемые таковыми в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ (рис. 1).

Условия подакцизного производства подразделяются на технические и организационные. Технические параметры подакцизного производства определяются действием федеральных государственных стандартов по характеристикам к выпускаемой продукции – ГОСТами определены номенклатура продукции и качественные характеристики по классам, группам, иным выходным показателям потребительских свойств [постановление Правительства РФ №1013 от 13.08.97].

Организационные условия определены по ряду критериев. Важнейшие из них закреплены на федеральном уровне.

Производство алкогольной продукции организуется в соответствии с федеральным законом №171-ФЗ от 22.11.1995 «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции». Установлено, что производством и поставкой этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции имеют право заниматься только **организации – юридические лица**. Производством и оборотом алкогольной продукции с содержанием этилового спирта более 15% (за исключением водки) имеют право заниматься казенные и иные организации, имеющие оплаченный уставный капитал в размере не менее 10 млн.руб. Водку имеют право производить такие же организации, имеющие оплаченный уставный капитал (уставный фонд) в размере не менее 50 млн.руб.

При этом к производству подакцизных алкогольных товаров приравнивается их **розлив**, а также любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации, в результате которых получают подакцизный товар.

Производители и переработчики спиртосодержащих подакцизных товаров должны получить **свидетельства** о регистрации в качестве организации, производящей денатурированный спирт, либо спиртосодержащую продукцию, а также и на неспиртосодержащую продукцию, в качестве сырья на производство которой используется денатурированный спирт (ст.179.2). Выдачей свидетельств занимаются региональные управления ФНС России.

Условиями получения свидетельства являются:

- наличие в собственности необходимых технических мощностей по производству, хранению и отпуску денатурированного этилового спирта или при содержании их на балансе на праве хозяйственного ведения и (или) оперативного управления;
- **владение заявителем (организацией) более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) ООО либо голосующих акций АО.**

Свидетельством должны обладать **организации и индивидуальные предприниматели**, совершающие операции по производству прямогонного бензина как продукта переработки нефти и сопутствующего углеводородного сырья, бензинов, масел как продуктов нефтехимии (ст.179.3, постановление Госстандарта России от 30.07.2002 № 64). Свидетельства выдаются организациям и индивидуальным предпринимателям при условии:

- наличия в собственности технических необходимых мощностей по производству, хранению и отпуску нефтепродуктов или при содержании их на балансе на праве хозяйственного ведения и (или) оперативного управления;
- **владение заявителем (организацией) 100% уставного (складочного) капитала (фонда) общества либо более чем 50% в обществе с участием индивидуального предпринимателя.**

Для получения свидетельства на переработку прямогонного бензина собственник сырья вместо документов, подтверждающих право собственности (хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) на мощности по производству, хранению и отпуску продукции нефтехимии, может представить заверенную **копию договора на оказание услуг по переработке прямогонного бензина с организацией**, осуществляющей производство продукции нефтехимии.

Важным условием акцизного налогообложения является **предмет налога** в подакцизном товаре. Установленный кодексом перечень подакцизных товаров должен соотноситься с применяемыми государственными стандартами по составу и видам продукции в разрезе ставок налога (ст.193 НК РФ; Закон №171-ФЗ ст.2).

Так, в действующем перечне подакцизных товаров есть алкогольная и спиртосодержащая продукция, но отсутствуют виноматериалы. Между тем в составе этого полуфабриката алкогольного производства может присутствовать спирт. Это вызывает у производителей вопрос по наличию предмета подакцизного налогообложения в виноматериалах. При рассмотрении спора в судах виноматериалы анализируются на соответствие содержания спирта нормативам действующих федеральных стандартов. В постановлении судебного заседания ФАС ДВО от 05.10.2005 N A28-21069/2004-740/26 указано, что, использование виноматериалов как сырья для производства ликероводочных изделий и безалкогольных напитков обуславливает их отнесение не к алкогольной продукции, а к группе товаров "спиртосодержащая продукция"⁹.

⁹ п. 4 ст. 2 Федерального закона от 22.11.1995 N 171-ФЗ "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции" пищевая продукция [в том числе виноматериалы, любые растворы, эмульсии, суспензии, дистилляты (спиртосодержащее сырье) виноградный, плодовой, коньячный, кальвадосный, висковый] (за исключением алкогольной продукции) с содержанием

Однако не любое содержание спирта позволяет считать товар подакцизным. «Продукция, при производстве которой используется этиловый спирт, не являющаяся раствором, эмульсией, суспензией и другим видом продукции в жидком виде, - разъяснил Минфин РФ в письме от 13.03.2006 N 03-04-15/1-4,- признается неспиртосодержащей, и, соответственно, неподакцизной продукцией». Но такие же произведенные товары в жидкостях и растворах, признаются подакцизной спиртосодержащей продукцией (ст.181 п.1 пп.2).

Государством систематически вносятся уточнения и дополнения в налогообложение с целью корректировки налоговой политики. Так, с 2007 года спиртосодержащая продукция в металлической аэрозольной упаковке (парфюмерно-косметическая продукция и продукция бытовой химии) включена в подакцизные товары (Закон №134-ФЗ от 26.07.2006). По данным подакцизным товарам установлена нулевая ставка (ст. 193 п.1).

В то же время не признается подакцизной продукцией с 2007 года парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90 процентов включительно при наличии на флаконе пульверизатора, разлитая в емкости не более 100 мл.

К организационным условиям относится квотирование размеров выпуска продукции. Государством контролируется рынок потребления продуктов алкогольного производства (ст.197). Правительством РФ определен и действует с 1999 года порядок, по которому **региональные управления федеральной налоговой службы (ФНС) России** выдают **федеральные специальные марки акцизного сбора {ФСМ}** (постановление Правительства РФ от 04.09.99 №1008, ред. от 30.12.05 №866). Приобретаются марки по цене 1300 руб за 1000 штук с отнесением расходов на покупку в уменьшение налогооблагаемой прибыли в качестве прочих расходов организации. Это является составной процедурой налогового администрирования объекта и предмета налогообложения. Приказом Минфина от 4.05.08 № 50н утвержден административный регламент ФНС России по выдаче акцизных марок. Фирмы, осуществляющие на территории России производство и реализацию (за исключением экспорта и продаж импортной продукции) алкогольной продукции с содержанием этилового спирта более 9% объема готовой продукции, считаются заявителями.

1. Налогоплательщики (ст.179 НК РФ):

- Организации;
- Индивидуальные предприниматели;
- Лица, признаваемые плательщиками, в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

2. Налогоплательщики по операциям со спиртосодержащей продукцией (ст.179.2 НК РФ)

- Организации;
- Лица, признаваемые плательщиками, в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

3. Плательщики по операциям с прямогонным бензином и продуктами его переработки - (ст. 179.3, 180 НК РФ):

- Организации;
- Индивидуальные предприниматели;
- Лица – участники договора о простом товариществе;
- Лица, признаваемые плательщиками, в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

этилового
спиртосод

сделана как

Рис. 4. Налогоплательщики и плательщики акцизов на территории Российской Федерации

Заявитель обязан представить следующее: заявление, справку *инспекции ФНС России* об отсутствии задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов за нарушение налогового законодательства, отчет об использовании выданных ранее марок, копию лицензии, копию сертификата соответствия технических средств фиксации. Также должны быть документы, подтверждающие правомерность использования товарного знака, обязательство об использовании приобретаемых марок в соответствии с их назначением. В заявлении о выдаче марок должен указываться *вид алкогольной продукции*, содержание этилового спирта в ней, объем маркируемой продукции, емкости подлежащей маркировке потребительской тары, количество испрашиваемых марок. Справка инспекции ФНС России об отсутствии задолженности должна быть датирована месяцем подачи заявления о выдаче марок. Копии лицензии и сертификатов соответствия заверяются печатью фирмы.

Правомерность использования товарного знака может подтверждаться заверенными копиями свидетельства на товарный знак (для правообладателей) либо лицензионного договора на его использование между правообладателем и заявителем.

Необходимые для выдачи марок документы подаются в одном экземпляре, на заявлении о выдаче марок налоговым органом проставляется входящий номер и дата принятия документов на рассмотрение; с указанного заявления делается копия и передается заявителю (п. 29 Регламента).

Марки выдаются при их *предварительной оплате* (постановления Правительства РФ от 21.12.05 № 785 «О маркировке алкогольной продукции федеральными специальными марками» п.3). Срок выдачи марок не может превышать 25 рабочих дней со дня представления заявителем всех необходимых документов. При этом 19 рабочих дней отводится на изготовление марок (п. 17 Регламента). В случае отказа заявителя от получения приобретенных ранее марок деньги возвращаются в течение трех банковских дней со дня получения региональным управлением ФНС заявления о возврате денежных средств.

С 2006 года введен специальный единый государственный реестр автоматизированной информации по производителям алкогольной продукции (ЕГАИС¹⁰). Полномочия по его ведению с 2010 года переданы органам федеральной исполнительной власти в лице службы Росалкогольконтроля. В данном реестре должны быть зафиксированы федеральные специальные акцизные марки {ФСМ} при их выдаче российским производителям алкогольной и спиртосодержащей продукции (постановления Правительства РФ от 21.12.2005 №785, №786, от 31.12.2005 №866; приказ МЭРТ РФ от 25.01.2006 №12). Специальные носители информации ФСМ - двухмерные штрих-коды, свидетельствующие о внесении в ЕГАИС данных о производителе — ликеро-водочном заводе (ЛВЗ). Главное

¹⁰ «О лицензировании деятельности по производству, хранению и обороту этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции»- постановление Правительства РФ №727 от 09.07.98.; «О функциях государственной автоматизированной информационной системы учета объема производства и оборота этилового спирта и спиртосодержащей продукции»- постановление Правительства РФ №522 от 25.08.06;

при этом – впечатывание этого носителя в марки новейшими техническими средствами с сохранением исходных цветовых гамм ФСМ, утвержденных правительством.

Действует аналогичное квотирование и по табачной продукции с ценой авансовой акцизной марки 0,075 руб за единицу (постановление Правительства РФ №648 от 18.07.99, ред. от 30.12.05 №844).

При взимании акцизов предусматривается **передача полномочий** по исполнению обязанностей налогоплательщика **лицу**, участвующему в производстве и реализации подакцизного товара в рамках совместной деятельности (ст.180). Налогоплательщики – участники договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) несут солидарную ответственность по уплате акциза. Исполнять обязанность по исчислению всей суммы акциза может лицо, ведущее дела простого товарищества. (рис.4, п.2, 3).

Из изложенных выше основных условий налогообложения очевидно, что акциз на сегодня является специфическим косвенным налогом. Сфера его применения — производство (получение) и оборот ограниченного перечня товаров потребления, включая их импорт. При этом производителями и переработчиками подакцизных товаров должны обеспечиваться технические условия регистрации **предмета** налогообложения при его производстве и обороте.

Объектом являются **хозяйственные операции**, производимые налогоплательщиками на территории Российской Федерации с **подакцизными** товарами (ст.38, 39, 182). Эти операции можно условно поделить на следующие группы:

- реализация;
- получение или оприходование;
- передача;
- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ - **импорт** (рис.5).

Основным объектом налогообложения признается возмездная передача права собственности на подакцизный товар продавцом-производителем – **реализация на территории РФ**. К объекту относится: реализация предметов залога; передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации и (или) на безвозмездной основе, а также использование этих товаров при натуральной оплате (рис. 5 [а]).

К реализации относится продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность.

Характерен следующий пример по комиссионной торговле.

Организация розничной торговли (плательщик ЕНВД¹¹) реализует конфискованный товар – 2 000 флаконов емкостью 200мл с объемной долей этилового спирта 80% по договору комиссии, заключенному на конкурсной основе.

Уплата организациями ЕНВД не освобождает их от обязанности уплаты акцизов при выполнении операций в порядке комиссионных услуг по конфискатам — подакцизным товарам (ст. 179.2; 346.26 п.4). Начисленный акциз на продажу по ставке 2010 года должен составить 9760 руб.= 200фл. X 0,2 л x 0,8 x 30,5 руб. (табл.2 гр1 п.7). Его уплата в бюджет производится после завершения расчетов с комитентом из полученного комиссионером дохода.

Реализацией признается **передача в структуре одной организации** произведенных подакцизных товаров **для дальнейшего производства неподакцизных товаров**. Возникает объект обложения акцизами у налогоплательщиков при передаче на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд. Передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого

¹¹ Единый налог на вмененный доход (глава 26.3 НК РФ).

товарищества (договору о совместной деятельности) попадает под обложение акцизом. Не исключается и передача на территории РФ организацией произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации **или разделе такого имущества** (рис. 5 [ā]).

В отличие от НДС объектом налогообложения акцизом признается **получение** (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, а также получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина (под получением признается **приобретение этого товара в собственность**) (рис. 5 [ĉ]).

Особый вид подакцизного налогообложения составляет **передача на территории РФ** лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров **собственнику указанного сырья (материалов)** либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов) (рис.5 [d]).

К производству приравнивают **розлив алкогольной продукции и пива** в общем процессе производства этих товаров (за исключением организаций общественного питания) в соответствии с требованиями государственных стандартов [(рис.5 [ĉ] и [d]); (ст. 182 п. 3)].

С 2009 года произошло изменение условий признания производителей плательщиками акцизов в этой части. **Виды смешения (смешивания) товаров**, в результате которого получается подакцизный товар, признаются объектом налогообложения, если в отношении полученного продукта установленная **ставка акциза, превышает ставку акциза на товары, использованные в качестве сырья** (Закон N 142-ФЗ от 22.07.2008). Внесенное изменение существенно сокращает число плательщиков акцизов. Так, нефтеперерабатывающий завод (НПЗ) при реализации автомобильного бензина с октановым числом более 80 не будет признаваться плательщиками акцизов, если это результат добавления в автомобильный бензин вещества, улучшающие качество бензина, но не изменяющие его октанового числа (например, моющих присадок).



Рис. 5. Схема состава объекта обложения акцизами у плательщика.

Налоговая обязанность возникает и при *оприходовании плательщиками*, не имеющими свидетельства на производство нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), а также полученных в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов. Облагается акцизом *получение на территории РФ нефтепродуктов организацией или предпринимателем, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина*, передача произведенного из давальческого сырья нефтепродуктов собственнику, не имеющему свидетельства, и ряд других хозяйственных операций (рис. 2 [ĉ] и [đ]).

Ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ в зависимости от таможенного режима также попадает под налогообложение по правилам Таможенного и Налогового кодексов РФ. Так, при выпуске для свободного обращения, в режиме переработки для внутреннего потребления, режиме свободной таможенной зоны и при выпуске продуктов переработки для свободного обращения - акциз уплачивается в полном объеме по правилам Таможенного кодекса РФ (ст.185 НК РФ; рис. 2 [ē]). При режиме реимпорта - уплачиваются суммы акциза, от уплаты которых было дано освобождение, либо, которые были возвращены в связи с экспортом товаров (ст. 318 ТК РФ).

Плательщиками таможенных акцизов могут быть *декларанты и иные лица* (например, таможенные брокеры), на которых Таможенным кодексом РФ возложена обязанность уплаты таможенных платежей [(ст. 328 ТК РФ) (рис. 2 [ā])].

Есть особенность по реализации нефтепродуктов для экспорта. Уплата акциза обязательна, если не представлено в налоговый орган поручительство банка об уплате налога и (или) не пришло подтверждение экспорта от зарубежной фирмы – покупателя (получателя) подакцизного товара в течение 180 дней (ст. 184 п. 2 НК РФ).

Таким образом, налогоплательщиками акцизов признаются производители подакцизных товаров, реализующие их на территории России, импортеры подакцизных товаров, сырья, переработчики, находящиеся на территории России. При этом комиссионеры и другие лица, занимающиеся продажами залогового имущества, конфискованных и бесхозяйных товаров выполняют функции плательщика акцизов без права применения налоговых вычетов.

С 2007 года перечень операций, не подлежащих налогообложению акцизами, является общим для всех подакцизных товаров (ст. 183).

Акцизами не облагаются следующие основные операции:

- реализацию произведенных подакцизных товаров на *экспорт*;
- передачу подакцизных товаров одним структурным подразделением фирмы, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, другому такому же подразделению для производства *иных подакцизных товаров*;
- первичную *реализацию (передачу) конфискованных и бесхозяйных подакцизных товаров*, которые перешли в государственную или муниципальную собственность.

Льготированной хозяйственной операцией является передача произведенного прямогонного бензина для дальнейшего производства продукции нефтехимии в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином. Так же освобождена передача произведенного денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом (Закон N 134-ФЗ от 26.07.2006).

При этом одним из обязательных *условий* освобождения от налогообложения является обеспечение *раздельного учета* облагаемых и необлагаемых операций. Предприятия

(организации) в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ должны выбрать один из двух применяемых способов признания доходов по реализации продукции для налогообложения («ПО НАЧИСЛЕНИЮ» или «КАССОВЫЙ») при существующем методе бухгалтерского учета («по отгрузке»). Плательщики акциза обязаны выбрать методику раздельного учета, оформив такой порядок распорядительным документом руководителя предприятия (приказ Минфина РФ № 106 от 06.03.08—ПБУ 1/2008). В этом случае раздельный учет станет правомерным элементом налогово-учетной политики, обеспеченный первичным учетом, учетными регистрами для аналитического свода информации, включая записи в *книгу покупок и книгу продаж*.

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз на таможенную территорию РФ подакцизных товаров по специальным таможенным режимам, таким как транзит, таможенный склад, реэкспорт, беспошлинная торговля, свободный склад, уничтожение и отказ в пользу государства (ст. 183 п. 3 НК РФ и ст. 246 ТК РФ). При переработке на таможенной территории - акциз не уплачивается при условии, что продукты переработки будут вывезены в определенный срок (ст.185 п.1 пп. 4). Освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ, предоставляется при временном ввозе товара на таможенную территорию России либо при размещении их в портовой особой экономической зоне. Но при этом, портовые особые экономические зоны не могут включать в себя имущественные комплексы, предназначенные для посадки пассажиров на суда, их высадки с судов и для иного обслуживания пассажиров. (Закон N 116-ФЗ от 22.07.05) Ввоз подакцизных товаров в портовую особую экономическую зону с остальной части территории РФ составляет необлагаемые операции при пересечении таможенной границы. Для признания данного освобождения плательщик обязан предоставить налоговому органу поручительства банка {банковскую гарантию} (ст. 74, 184; ст. 198 п. 7; письмо МФ России от 08.04. 08 N 03-07-06/37).

Если в соответствии с международным договором РФ с иностранным государством отменяется таможенный контроль и таможенное оформление перемещаемых через таможенную границу РФ товаров, налогообложение подакцизных товаров, производится в порядке, определяемом Правительством РФ на основе двусторонних соглашений с правительствами указанных иностранных государств (ст. 186).

В настоящее время заключены следующие соглашения:

- 1) Решение стран-участников СНГ (содружества независимых государств) от 17 января 1997 г. "Об утверждении "Положения о порядке применения налога на добавленную стоимость и акцизов по поставкам товаров (услуг) по производственной кооперации при расчетах между хозяйствующими субъектами государств — участников Содружества Независимых Государств".
- 2) Постановление Правительства РФ от 23.06.95 N 583 "О мерах по реализации указа Президента Российской Федерации от 25 мая 1995 г. N 525 "Об отмене таможенного контроля на границе Российской Федерации с Республикой Беларусь".

По соглашению между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь . при экспорте товаров применяется освобождение от уплаты (возмещение уплаченной суммы) акцизов при условии документального подтверждения факта экспорта в течение 90 дней [(п.2 Соглашения) (закон N 181-ФЗ от 28.12.04)]. Причем при импорте товаров действует общий порядок **взимания акциза в стране импортера**, за исключением товаров, ввозимых с территории государства одной *Стороны* на территорию государства другой *Стороны для переработки с последующим вывозом* продуктов переработки с территории государства другой *Стороны* (п.3 Соглашения).

Право на освобождение от акциза может быть реализовано при обеспечении **раздельного учета облагаемых и необлагаемых операций** (Определение Конституционного суда РФ N 313-О от 10.11.02 г.). Налогоплательщик, получая у поставщика алкогольную продукцию с разными формами собственности или права, должен быть заинтересован в раздельном учете. Покупаемая продукция и получаемая в качестве давальческого сырья –

разные объекты учета. По сырью сохраняется право собственности на продукцию до ее полной оплаты. Если оплаты нет и следует возврат этой продукции поставщику, то не возникает объекта налогообложения, поскольку реализация подакцизного товара отсутствует (постановление ФАС СЗО N А56-16998/2005 от 02.05.06).

Освобождение от акциза по спиртосодержащей продукции в составе непивных товаров должно производиться на основании норм Общероссийского классификатора продукции ОК 005-93. В классе продукции кода 93 0000 "Медикаменты, химико-фармацевтическая продукция и продукция медицинского назначения" имеется код 93 9210 "Средства дезинфекционные", где включен ряд спиртосодержащих средств. Производитель должен иметь регистрационное удостоверение уполномоченного федерального органа исполнительной власти о государственной регистрации оформляемого товара с внесением его в Государственный реестр **лекарственных средств и изделий медицинского назначения**. Важно, чтобы дезинфицирующее средство было разлито в ёмкости в соответствии с требованиями государственных стандартов лекарственных средств (фармакопейных статей), утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти. Только при соблюдении всех данных условий оно не является подакцизной продукцией (письмо Минфина РФ N 03-04-06/88 от 08.08.06).

Таким образом, льгота по освобождению операций налогоплательщика от акциза требует соблюдения особых условий, в том числе соответствия типовому классу выпускаемой подакцизной продукции и отдельного учета её у производителя-налогоплательщика.

Налоговая база формируется в налоговом периоде (месяце) по каждому виду реализованного (переданного) или полученного подакцизного товара отдельно (ст. 54, 55, 187, 193).

Подтверждением совершения хозяйственной операции служат первичные учетные документы – накладные, применяемые для оформления продажи (отпуска) товарно-материальных ценностей сторонней организации (Закон N 129-ФЗ от 21.11.96 п. 1 ст. 9). Налогоплательщик вправе включить в первичные документы (в частности, в применяемые для оформления продажи подакцизных товаров) отдельную строку для выделения предъявляемой покупателю суммы акциза, если такая строка не предусмотрена в утвержденных Госкомстатом России формах документов. Дополнительно к первичным бухгалтерским документам производитель должен располагать документами, подтверждающими легальность производства продукции (Закон №171-ФЗ ст. 10.2 п.1, постановление Правительства РФ №857 от 31.12.05). Среди них особая роль принадлежит **уведомлениям** налоговому органу о производителе подакцизной продукции и **справкам**, прилагаемым к грузовым таможенным декларациям на каждую партию импортного алкоголя (постановление Правительства РФ №872 от 31.12.05).

По всем облагаемым операциям налогоплательщик обязан составлять **счета-фактуры**, по правилам, принятым для расчета НДС и изложенным в постановлении Правительства РФ от 02.12.2000 №914 (ст. 198 НК РФ). Статус этого **документа налогового учета** закреплен с 2001 года в 21 главе НК РФ (ст. 169). Счета-фактуры регистрируются в **журналах учета полученных и выставленных счетов-фактур, книге покупок и книге продаж**. При продажах продавец не позднее 5 дней со дня отгрузки выставляет покупателю один из двух экземпляров счета-фактуры, зарегистрировав его в журнале полученных и выставленных счетов-фактур. При этом второй экземпляр остается продавцу для отражения операции в книге продаж (таб. 1).

Графа 6 счета-фактуры продавцом заполняется суммой акциза, которая включена в указанную в графе 5 стоимость (без НДС) общего количества отгруженных товаров, (постановление Правительства РФ №914).

При приобретении товара покупателем у лиц, не являющихся плательщиками акциза, в расчетных документах, первичных учетных документах и счетах-фактурах, отдельно, не

выделяется акциз, включенный в стоимость реализуемых товаров. Отметка штампом «без акциза» означает, что факт уплаты акциза не подтвержден (ст. 201).

Способ определения налоговой базы зависит от вида налоговой ставки, установленной для конкретного подакцизного товара (ст.193).

Налоговая база определяется:

- 1) по товарам, к которым установлены твердые (специфические) ставки (в рублях на

Таблица 9

Процедуры налогового учета хозяйственных операций по объектам налогообложения с оформлением счета-фактуры

Налоговый учет		
1) Вид объекта	2) Учетная операция	3) Сроки выходных данных
Передача товаров продавцом (плательщиком АКЦИЗА и НДС) покупателю – отгрузка (ст.182, 185, 187, 190-194, 198)	Составление счета – фактуры поставщиком-продавцом, подрядчиком-исполнителем в 2 экземплярах по основной ставке со всеми реквизитами: -покупателю, заказчику; -регистрации, декларирования и уплаты акциза; -копия лицу-участнику совместной деятельности для расчета акцизов.	Выставление счета-фактуры: -регистрация в <i>журнале учета</i> ; -запись в <i>книге продаж</i> .
Передача двальческого сырья исполнителем (плательщиком АКЦИЗА и НДС) заказчику-владельцу (ст.182 п.7,12,13; ст. 187)		Не позднее 5 дней с даты отгрузки товаров, оказания услуг (ст.168, п.3; ст.169)
1	2	3
Приобретение специальных марок для контроля произведенной алкогольной продукции продавцом (плательщиком акциза) Приобретение специальных марок для контроля произведенной табачной продукции (плательщиком акциза)	Составление счета производителем, в 2 экземплярах по ставке акцизного сбора при уведомлении налогового органа о реквизитах производителя, подтверждении легальности производства (импорта): -производителю для регистрации, декларирования и уплаты сбора; -поставщику ФСМ - спецмарок (налоговому органу).	Выставление счета: -регистрация в <i>журнале учета с пометкой об акцизном сборе</i> .
1	2	3

<p>Восстановление ранее принятых к вычету сумм акциза при: - возврате товаров (ст.183,185); - выявлении недостатков сверх норм естественной убыли.</p>	<p>Полученные ранее счета – фактуры от поставщиков-продавцов, подрядчиков-исполнителей, использованные для налогового вычета в первом экземпляре вновь подлежат: - регистрации, декларированию для уплаты АКЦИЗА.</p>	<p>Восстановление счета-фактуры производится как: - составление справки бухгалтера; - регистрация в <i>журнале учета</i>; - запись в <i>книге продаж по ранее принятому к вычету счету – фактуре</i>.</p>
1	2	3
<p>Получение финансовой помощи по операциям с применением адвалорных (в %) ставок акциза в виде: А) средств на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг) (ст.189); Б) (дисконта) по облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента (ст. 189); В) процента по товарному кредиту (ст.189).</p>	<p>Составление счета – фактуры получателем средств – производителем, в 1 экземпляре по расчетной ставке без указания грузоотправителя и грузополучателя: - регистрации, декларирование АКЦИЗА.</p>	<p>Выставление счета фактуры не производится, процедура фиксируется: - запись в <i>книге продаж: -платежным поручением на перечисление налога</i>.</p>

единицу измерения) – как **объем** реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении {литрах, тоннах, килограммах, лошадиных силах};

2) по товарам, к которым установлены комбинированные ставки – как **объем** реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой (специфической) налоговой ставки, и как **расчетная стоимость этих же** товаров, исчисляемая исходя из **максимальных розничных цен** для исчисления акциза с применением процентной (называемой в кодексе «адвалорной») налоговой ставки.

При исчислении акциза по твердым (специфическим) ставкам, установленным исходя из веса и иных объемных данных товара, налоговая база рассчитывается по следующей формуле:

$$Нб = Кт \times Кк^*, \text{ где}$$

Нб - объем реализуемого (передаваемого) подакцизного товара (налоговая база);

Кт - количество подакцизного товара (в единице измерения, за которую установлена данная налоговая ставка);

Кк - коэффициент, учитывающий особенности единицы измерения, а именно:

- объемное содержание безводного (стопроцентного) этилового спирта, содержащегося в спиртосодержащей продукции или этиловом спирте;
- показатель качества бензина по его плотности;
- мощность двигателя легкового автомобиля, мотоцикла (используется в расчете, если налоговая ставка установлена за единицу измерения технической характеристики легкового автомобиля, мотоцикла);

- по продукции, не имеющей процентных и иных показателей качества (пиво, вина, табак) признается равным 1(*).

Характерен следующий пример по производителю. Организация-производитель реализовала в налоговом периоде 60 000 бутылок пива емкостью 0,5 л и 10 000 бутылок пива емкостью 0,33 л с нормативным содержанием объемной доли спирта этилового 9%.

Налоговая база по акцизам определяется как объем реализованного пива **в литрах** - 33 300 л = [(60 000 бутылок x 0,5 л) + (10 000 бутылок x 0,33 л)].

Налоговая база должна быть умножена на специфическую ставку акциза на пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 8,6%, установленную с 1 января 2010 года в размере 14 руб. за 1 литр (Закон №282-ФЗ от 28.11.09). Сумма акциза к уплате будет равна 466 200руб.

Если из данных партий первая имела нормативное содержание спирта 5%, то по специфической ставке 9руб. за 1л, то сумма акциза к уплате будет равна 316 200руб.= 270 000руб.+46 200руб.

С 2008 года ставки акциза на алкогольную продукцию дифференцированы в зависимости от содержания в ней объемной доли этилового спирта (до 9% включительно и свыше 9%). Если организация осуществляет производство алкогольной продукции, облагаемой акцизами по разным налоговым ставкам, но при этом не ведет раздельного (в зависимости от применяемых ставок) учета операций по производству и реализации этой алкогольной продукции, то по всем операциям ее реализации устанавливается единая налоговая база для применения максимальной ставки.

При расчете налоговой базы по спирту этиловому (в том числе денатурированному), спиртосодержащей продукции (в том числе денатурированной) и алкогольной продукции, - налоговую базу следует определять в **пересчете на безводный этиловый спирт** [(пересчет производится и в декларациях); (ст. 193)]. Например: если организация, имеющая свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, в отчетном налоговом периоде получила от организации, имеющей свидетельство на производство денатурированного спирта, 5000 л денатурированного этилового спирта из пищевого сырья, то по коду единицы измерения по Общероссийскому классификатору единиц измерения (ОКЕИ) – 112 находится процентное содержание спирта в денатурированном этиловом спирте из пищевого сырья согласно нормативно-технической документации его изготовления - 96,6% и определяется налоговая база в пересчете на безводный этиловый спирт (в литрах, с точностью до третьего знака после запятой). Полученный объем спирта в пересчете составит 4800 л = [(96,6 x 5000 л) : 100]. Если нормативное содержание спирта составит 80%, то полученный спирт в пересчете будет равен 4000 л = (0,8x5000).

Специфические ставки акцизов по прямогонному бензину, полученному (приобретенному в собственность) организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина, заставляют определять налоговую базу в **тоннах**. Если количество приобретенного прямогонного бензина отражено в литрах, то налоговая база должна определяться расчетным путем исходя из количества приобретенного бензина в литрах и значения его плотности (ст.187 п.8).

Действуют единые требования по контролю качества нефтепродуктов, которыми определяется объем и плотность полученных от поставщиков нефтепродуктов (приказ Минэнерго России N 231 от 19.06.03). Показатель его плотности по каждой полученной (приобретенной) партии бензина должен быть определен и документально зафиксирован на момент получения (оприходования) этого товара. Эти данные и используются при необходимости в расчетах. Измерение производится с помощью **нефтеденсиметра (ареометра)** во время проведения учета. При отсутствии нефтеденсиметров пересчет может производиться на основе средневзвешенной плотности, рассчитанной за отчетный период.

Для расчета принимаются значения плотности, указанные в товарно-транспортных накладных каждой партии прямогонного бензина, поступившего на предприятие. После

определения показателя плотности прямогонного бензина налоговая база (объем полученного бензина в тоннах) может быть рассчитана по формуле:

$$Нб = К \times П : 1\ 000, \text{ где}$$

Нб - налоговая база;

К - количество приобретенного прямогонного бензина (в литрах);

П - плотность данной марки бензина в граммах на кубический сантиметр (литр = 1000 куб.см).

Например, если показатель плотности 50 000 л прямогонного бензина, приобретенного лицом, имеющим свидетельство на его переработку, составил 0,650 г/куб. см, то налоговая база по этой операции получения прямогонного бензина определится в размере $32,5 \text{ т} = 50\ 000 \text{ л} \times 0,650 \text{ г/куб.см} : 1\ 000$. При показателе плотности, равном 0,73 налоговая база определится в $36,5 \text{ т} = 50\ 000 \text{ л} \times 0,73 / 1\ 000$.

Комбинированные (смешанные) ставки акциза (включающие две составляющие - специфическую и процентную-адвалорную) установлены только по сигаретам (с фильтром, без фильтра) и папиросам. Налоговая база по ним определяется расчетно и состоит из двух элементов: налоговой базы для применения специфической (твердой) ставки **{НБс}** и налоговой базы для применения процентной (адвалорной) ставки **{НБп}**. По первому элементу **{НБс}** необходим расчет по формуле, определяющей количественные параметры (тысячи штук табачного изделия—сигарет)

$$НБс = Кт \times Кк, \text{ где}$$

НБс - налоговая база для специфической ставки акциза;

Кт - количество пачек;

Кк - количество сигарет в пачке.

Пример по табачной фабрике следующий. За месяц реализовано 1 000 пачек сигарет по 10 штук в пачке и 10 000 пачек по 20 штук. Расчет налоговой базы будет выглядеть таким образом: $1\ 000 \times 10 = 10\ 000$ штук и $10\ 000 \times 20 = 200\ 000$ штук.

Вторым составляющим элементом становится расчетная стоимость для применения процентной ставки. Она определяется как произведение *максимальной розничной цены {МРЦ}*, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, на количество единиц потребительской упаковки (пачек) табачных изделий, реализованных (переданных) в течение отчетного налогового периода или ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации (ст. 187.1 НК РФ; приказ Минфина России N 146н от 14.11.06).

Алгоритм исчисления расчетной стоимости для определения налоговой базы можно представить в виде следующей формулы:

$$РС = (К : к) \times МРЦ, \text{ где}$$

РС - расчетная стоимость товара;

К - количество реализованных сигарет или папирос (в штуках);

к - количество штук сигарет или папирос в одной пачке;

МРЦ - максимальная розничная цена пачки.

МРЦ устанавливается производителями и импортерами табачных изделий. Для этого они подают в налоговую инспекцию по месту своей регистрации *уведомление* о **МРЦ** за 10 календарных дней до начала календарного месяца, с которого будут применяться эти цены (п. 3 ст. 187.1)

Срок действия уведомления - не менее одного календарного месяца. В течение всего срока действия уведомления производители и импортеры должны наносить на пачки ту МРЦ, которая указана в уведомлении. Исходя из заявленных в уведомлении МРЦ, указанных на упаковке (пачке) сигарет или папирос, и количества этих упаковок (пачек), реализованных в отчетном налоговом периоде, налогоплательщик исчисляет расчетную стоимость табачных изделий, то есть определяет ту часть налоговой базы, которая соответствует адвалорной составляющей комбинированной ставки акциза.

Типичным можно считать следующий пример. Производитель реализует в отчетном налоговом периоде 5000 шт. сигарет по декларированной им максимальной розничной цене 25 руб. Для определения расчетной стоимости этих сигарет следует, во-первых, перевести их количество из штук в пачки (5000 штук : 20 штук) и полученное количество (250 пачек) умножить на вышеуказанную цену (250 пачек x 25 руб.). В результате расчетная стоимость определится в размере 6250 руб {РС}.

Если в течение налогового периода производитель или импортер реализует сигареты и папиросы с различной МРЦ, то расчетная стоимость определяется как сумма двух показателей:

- произведения старой МРЦ на количество пачек сигарет или папирос со старой МРЦ;
- произведения новой МРЦ на количество пачек сигарет или папирос с новой МРЦ.

Такая ситуация обычна для импорта. При ввозе на таможенную территорию России сигарет и папирос одной марки или одного наименования, но с разными МРЦ, расчетная стоимость устанавливается как произведение каждой МРЦ, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, на количество ввозимых единиц потребительской упаковки (пачек):

$$P_c = (K \times \text{МРЦ1}) + (K \times \text{МРЦ2}) + \dots + (K \times \text{МРЦ}^{\{n+1\}})$$

Налоговая база должна определяться налогоплательщиком по каждой ввозимой на таможенную территорию Российской Федерации *партии подакцизных товаров* отдельно.

Таким образом, определение налоговой базы требует соблюдения расчетной методики применительно к видам облагаемых операций, включая отдельный учет предмета обложения соответственно видам ставок акциза у налогоплательщика.

При реализации (передаче) подакцизных товаров *день отгрузки, возмездной передачи права собственности на подакцизный товар продавцом-производителем*, признаётся датой исчисления налога (ст. 39 п. 2; ст. 195; табл.9 гр.1 п.1 и 2).

При продаже — реализации (передаче) подакцизных товаров (в том числе и через посредников) днем отгрузки (передачи) товаров считают дату первого по времени составления первичного документа – (товарной накладной по форме N ТОРГ-12 или накладной на отпуск материалов на сторону по форме М-15), оформленного на их покупателя (заказчика) этих товаров (письмо ФНС России N ММ-6-03/202@ от 28.02.06).

Данное требование действует и при отгрузке их структурному подразделению организации, осуществляющему розничную реализацию подакцизных товаров (ст. 195 п. 2). Так, если организация производит автомобильный бензин и реализует его через собственную автозаправочную станцию (АЗС), то она должна начислить акциз по этой операции на дату передачи бензина на АЗС.

У производителя алкогольной продукции возникает обязанность по уплате акциза независимо от договорных условий не в момент получения этой продукции оптовой организацией, а на день ее отгрузки.

При импорте стоимость и количество подакцизных российских товаров, определяются *на день принятия таможенной декларации таможенным органом* (Закон N 116-ФЗ от 22.07.05 ст. 37 п. 28). Стоимость товаров для целей исчисления акцизов устанавливается с пересчетом валютной выручки в рубли по курсу Банка России на дату реализации

(отгрузки) товаров, подтвержденную соответствующими документами (ст. 187, ст. 191 п. 5 НК РФ).

Днем передачи подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, является оформление факта сдачи грузополучателю переработчиком товара (по качеству, количеству, массе и комплектности в соответствии с правилами приемки товаров и условиями договора) по дате подписания акта приема-передачи. Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет производителем подакцизных товаров из давальческого сырья, рассчитывается исходя из количества этих товаров, переданных им собственнику сырья по акту приема-передачи (табл. 8 п.1).

По операции получения (оприходования) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, датой получения этого спирта признается день его получения (оприходования) этой организацией (ст. 182 п.1, пп.20).

По операции **получения** прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина датой его получения является день передачи права собственности от одного лица (производителя) другому лицу, имеющему свидетельство на переработку этого бензина, то есть **день его получения** указанной организацией (ст. 182 п. 1 пп. 21). Таким образом, бензин считается переданным покупателю в момент его отгрузки, по дате, приведенной в товаросопроводительных документах. С этой же даты у покупателя возникает право собственности на отгруженный ему прямогонный бензин, а **при наличии у него свидетельства на переработку этого бензина - обязанность налогоплательщика начислить по полученному объему акциз.**

Выявляемые инвентаризациями излишки подакцизных товаров (имущества) приходуются по рыночной стоимости на дату их проведения, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации. Выявленные и оприходованные по рыночной стоимости **излишки подакцизного товара (продукции)** подлежат включению в налоговую базу при исчислении суммы акциза по операциям их получения (ст. 182 п. 1 пп.20 и 21).¹²

По недостатке подакцизных товаров датой её признания является **день обнаружения недостачи** [за исключением случаев недостачи в пределах норм естественной убыли] (ст. 195 п. 4; ст. 254 п. 7 пп 2; постановление Правительства РФ N 814 от 12.11.02). С момента обнаружения у производителя подакцизных товаров их недостачи сверх утвержденных норм естественной убыли на него возлагается обязанность налогоплательщика исчислить и уплатить акциз по этим товарам, как реализованным в общеустановленном порядке.

Таким образом, определение даты исчисления акциза зависит от вида хозяйственной операции, в том числе реализация, а также и получение подакцизного товара.

По общему правилу суммы акциза, уплаченные покупателем при приобретении подакцизных товаров, учитываются в стоимости приобретенных подакцизных товаров [табл.2 гр.3,п.5; (ст. 199 п. 2)].

Налоговые вычеты применяются, когда приобретенные подакцизные товары используются в качестве сырья для производства других подакцизных товаров. Право на налоговые вычеты получает **налогоплательщик, уплативший продавцу подакцизного товара сумму акциза в цене за покупаемое сырье.** При определении суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет по итогам налогового периода, он уменьшает исчисленную сумму акциза по таким подакцижным товарам на **налоговые вычеты** [(ст. 194, 198, 200); (табл. 9 гр.2 п.3 и гр.3 п.1,3,4)].

Вычет можно сделать, если выполнены условия:

- сырье должно быть списано на производство реализованных или переданных подакцизных товаров;

¹² В то же время НК РФ не содержит норм, предусматривающих уменьшение налоговой базы на объем выявленной при инвентаризации недостачи вышеуказанных товаров, так же как и уменьшение начисленной при их получении суммы акциза на сумму акциза в части этой недостачи.

- сырье должно быть оплачено, вычет производится на основании платежных документов и счетов-фактур производителя сырья, в которых сумма акциза выделена отдельно;
- налоговая база по сырью и произведенным из него товарам должна измеряться в одинаковых единицах.

Данные правила косвенного налогообложения позволяют исключить каскадное увеличение стоимости конечного продукта.

Распространенной практикой является следующий пример.

Ликероводочный завод (ЛВЗ), имеющий свидетельство на производство алкогольной продукции, приобрел у спиртзавода (производителя) 1000 литров 96%-ного этилового спирта. Спирт оплачен платежным поручением, в том числе в составе стоимости спирта ЛВЗ **перечислил этому спиртзаводу-поставщику акциз в размере 25150 руб.** (табл.9 гр.3 п.1).

Из спирта ЛВЗ произвел и реализовал в этом же месяце 2400 литров водки. С реализованной водки ЛВЗ должен начислить акциз $201\ 600\ руб. = (2400\ л \times 40\% \times 210\ руб.); [(табл.\ 9\ гр.1\ п.1)]$.

Поскольку налоговая база по спирту и водке измеряется **одинаково** – в литрах безводного спирта, из начисленной суммы акциза по водке можно вычесть уплаченную сумму акциза («входной акциз») по спирту – 25 150 руб.

По итогам июля ЛВЗ должен заплатить в бюджет $201\ 600 - 25\ 150 = 176\ 450\ руб.$

Если сырье приобретено у перепродавцов, не имеющих свидетельства на производство подакцизной продукции, то вычет не правомерен (письмо МНС РФ N ВГ-6-03/284@ от 10.04.01). В данном случае сумму акциза включают в стоимость этих товаров (табл.9 гр.3 п.5).

Такое же правило действует и при приобретении подакцизных товаров, не используемых для производства других подакцизных товаров.

Пример.

Ликероводочный завод закупил у спиртзавода 10 000л спирта этилового ректифицированного из пищевого сырья, произвел в налоговом периоде из этого спирта и реализовал 10 718 л водки крепостью 45% и 46 787 л винного напитка крепостью 8,5%.

Налоговая база по каждому из вышеперечисленных видов алкогольной продукции определяется как произведение количества каждого ее вида (в литрах) на процентное содержание в нем этилового спирта, в том числе: по водке – $4823,1\ л = (10\ 718\ л \times 45 : 100)$; по винным напиткам – $3976,9\ л = (46\ 787\ л \times 8,5 : 100)$; [(табл.9 гр.1 п.2)].

Сумма акциза на алкогольную продукцию, произведенную ликероводочным заводом из закупленного спирта, составит (исходя из налоговой базы, пересчитанной на безводный спирт) по водке – $1\ 012\ 851\ руб. = (4823,1\ л \times 210\ руб./л)$; по винным напиткам – $628\ 350,2\ руб. = (3976,9\ л \times 158\ руб./л)$; [(табл.9 гр.1 п.1)].

Содержание в спирте этиловом, использованном в качестве сырья для производства вышеперечисленной алкогольной продукции, безводного спирта составляет 88% объема. Соответственно количество безводного спирта в закупленном спирте составило $8800\ л = (10\ 000\ л \times 88 : 100)$, а **сумма акциза, уплаченная спиртзаводу в цене приобретения спирта**, - $268\ 400\ руб. = (8800\ л \times 30\ руб.\ 50\ коп.)$; [(табл.9 гр.3 п.1)].

Сумма акциза, уплаченная по спирту, должна распределиться по каждому виду произведенной из него алкогольной продукции в соответствии с фактическим содержанием в ней этого спирта:

в водке – $147\ 104\ руб. = (4823,1\ л \times 30,5\ руб./л)$; в винных напитках – $121\ 295,45\ руб. = (3976,9\ л \times 30,5\ руб./л)$. Всего: $268\ 399,45\ руб. = (147\ 104\ руб. + 121\ 295,45\ руб.)$.

Таким образом, сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, должна составить: по водке – $865\ 747\ руб. = (1\ 012\ 851\ руб. - 147\ 104\ руб.)$; по винным напиткам – $507\ 054,75\ руб. = (628\ 350,2\ руб. - 121\ 295,45\ руб.)$.

При передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные собственником либо при его приобретении, либо при

его ввозе, либо при производстве. Налоговые вычеты обосновываются документами, подтверждающими уплату акцизов поставщиками.

Вычетом из начисленной суммы акциза подлежит акциз, исчисленный по подакцизным товарам (за исключением нефтепродуктов), **безвозвратно утерянным в процессе их производства, хранения, перемещения и последующей технологической обработки** (ст. 200 п. 2). При этом сумма акциза вычитается только в той части товаров, потери которых соответствуют нормам технологических потерь и (или) естественной убыли, утвержденным уполномоченным федеральным органом исполнительной власти для соответствующей группы товаров.¹³

Плательщик акциза при наличии **объекта налогообложения** должен сформировать **налоговую базу {Нб}** применительно к соответствующей **налоговой ставке {Сн}** и определить сумму акциза по фактическим результатам экономической деятельности за **налоговый период {Анр}** с применением налоговых вычетов в обусловленных законодательно ситуациях (ст. 187-191, 194).

Налоговый период в отношении операций с подакцизными товарами составляет **календарный месяц** (ст.55 п.1; ст.192). По реализованным производителями за месяц товарам, расчет и уплата акциза производится не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным. Акциз по прямогонному бензину и денатурированному этиловому спирту уплачивают не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 204 п. 5).

В целях достоверного исчисления и уплаты в бюджет суммы акциза организациям следует:

- определять состав операций, подлежащих обложению акцизами и совершенных за налоговый период с подакцизными товарами;
- устанавливать состав операций, не подлежащих обложению акцизами;
- определять налоговую базу отдельно по каждому виду подакцизного товара. Если операции проводились с подакцизными товарами, в отношении которых действуют различные ставки, налоговую базу необходимо определять применительно к каждой налоговой ставке;
- производить расчет суммы акциза исходя из установленных налоговых ставок и исчисленной налоговой базы;
- рассчитывать сумму налоговых вычетов, право на применение которых имеется у налогоплательщика;
- уменьшать ранее исчисленную сумму акциза на сумму налоговых вычетов (за исключением экспортных операций);
- определять общую сумму акциза, подлежащую уплате в бюджет (возмещению из бюджета). Общая сумма акциза при совершении операций с подакцизными товарами, признаваемыми объектами налогообложения, устанавливается путем суммирования сумм акцизов, исчисленных для каждого вида подакцизного товара, которые облагаются акцизами по разным налоговым ставкам.

Общий алгоритм определения суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет, может быть представлен следующей формулой:

¹³ Действуют:

- предельно допустимые нормативы потерь при производстве спирта и алкогольной продукции, приведенные в Сборнике нормативов для спиртовых и ликероводочных заводов СН10-12446-99, утвержденном Минсельхозом России 24.11.1999;

- временные нормы естественной убыли виноматериалов и вин, коньячных спиртов и коньяков при перевозке железнодорожным, водным, автомобильным транспортом и осуществлении транспортных операций, утвержденные постановлением Госснаба СССР от 05.10.1985 N 111;

- до 13 марта 2007 года применялись нормы естественной убыли этилового спирта при хранении, перемещениях и транспортировке железнодорожным, водным и автомобильным транспортом, утвержденные постановлением Госснаба СССР от 11.07.1986 N 102;

- с 13 марта 2007 года применяются нормы естественной убыли этилового спирта при хранении, утвержденные приказом Минсельхоза России от 12.12.2006 N 463.

Кроме того, с 1 октября 2006 года и до 1 июля 2007 года действовали нормы естественной убыли при производстве и обороте (за исключением розничной продажи) этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, утвержденные приказом Минсельхоза России от 16.08.2006 N 235. С данной даты и до 1 июля 2008 года действовали нормы, утвержденные приказом Минсельхоза России от 14.06.2007 N 323.

$$\mathbf{Анр} = (\mathbf{НБ} \times \mathbf{Сн}) - \mathbf{Нв}, \text{ где}$$

Анр - сумма акциза, рассчитываемая к уплате в бюджет;

НБ - налоговая база;

Сн - ставка акциза, применяемая к данному виду товара;

Нв - налоговые вычеты.

Уплата акцизов должна производиться по месту производства этих товаров. В случае, если облагаемые операции осуществляются через обособленные подразделения, расположенные на территории одного субъекта с головным подразделением, сумма акцизов определяется плательщиком централизованно и уплачивается по месту нахождения головной организации.

При этом превышения налоговых вычетов **{Нв}** над начисленной суммой акциза направляется в отчетном налоговом периоде и в течение трех следующих за ним налоговых периодов:

- на исполнение обязанности по уплате налогов;
- на уплату пени;
- на погашение недоимки или сумм санкций (ст. 203 п. 2).

По истечении трех налоговых периодов, следующих за отчетным, сумма, которая не была зачтена, подлежит возврату налогоплательщику по его заявлению. То есть, налогоплательщик может подать заявление не ранее чем через три календарных месяца, следующих за месяцем, в котором возникла переплата по акцизу. После получения заявления налоговый орган должен принять решение о возврате вышеуказанной суммы налогоплательщику в течение двух недель. Это решение направляется на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства, который производит возврат сумм акциза в течение двух недель после получения решения налогового органа.

При нарушении установленных сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из 1/360 ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки по общим правилам налогообложения (ст.88,100,198, приказ МФ РФ №116 от 16.12.04).

Превышение суммы налоговых вычетов над начисленной суммой акциза может произойти в случае, если у налогоплательщиков, имеющих свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции и (или) свидетельство на производство продукции нефтехимии, объект обложения акцизами возникает в одном налоговом периоде (при приобретении соответственно спирта или прямогонного бензина), а право на вычет акциза, начисленного по этому объекту, - в следующем налоговом периоде (при передаче этих товаров на производство соответственно либо неспиртосодержащей продукции, либо продукции нефтехимии). Поэтому период в 3 последующих месяца после выявления превышения вычетов над акцизом, причитающимся к уплате, предусмотрен для урегулирования размеров налогового возмещения.

УІ. Перечень и условия заданий для самостоятельной работы.

Задание 1.

Определить по условной организации–налогоплательщику величину налоговой базы, льготы, вычеты, сумму налога на добавленную стоимость или возможное возмещение из бюджета по следующим данным из книг покупок и продаж:

Тыс.рублей

№ ме ся ца	Выручка – нетто по товарам, работам, услугам*	Испол зовано для собствен ных нужд	Выпол нено СМР хозяйст вен ным способо м ^Δ	Полу чены аванс ы в счет постав ок, работ*	Получе ны страхо вые выплат ы	Вычет по налогу			
						НДС – по став щику	НДС – тамож не	НДС – субпод рядчи кам	НДС – в счет отгрузки по авансам
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	200	100	100	100	-	100	-	50	-
2	300	100	-	100	100	-	-	-	-
3	400	100	-	100	100	-	-	-	-
4	400	100	-	100	-	100	-	-	-
5	500	100	-	500	-	100	-	-	-
6	200	100	100	100	-	100	-	100	-
7	100	100	-	100	100	100	-	-	100
8	1000	100	-	100	100	200	-	-	100
9	400	100	100	300	-	50	-	-	100
10	500	100	100	300	-	400	-	-	100
11	600	200	100	100	-	600	-	300	100
12	200	-	-	100	100	100	-	100	100
13	300	-	100	100	-	60	-	100	100
14	400	-	100	100	-	40	-	-	100
15	300	100	-	500	-	100	100	-	100
16	400	100	-	800	100	-	200	-	100

17	600	100	-	200	-	-	100	-	100
18	1000	100	-	100	-	-	100	-	-
Δ	Строительно-монтажные работы, выполняемые предприятием для себя (внутреннего потребления) собственными силами								

*- При определении права на налоговое освобождение с 2006 года в расчет выручки-нетто включается за исключением операций по длительным производственным циклам.

Методика выполнения задания 1:

1. Предприятие попадает под действие основного налогового режима (ОСН).
2. Налоговым периодом является квартал с авансовыми ежемесячными платежами по 1/3 рассчитанной квартальной суммы.
3. Налоговая база формируется согласно действующим ставкам, основной –18% и расчетной–15,25%.
4. По основной ставке налог должен быть рассчитан к сумме дохода по графам 2-4 задания.
5. По расчетной ставке налог должен быть рассчитан к сумме дохода по графам 5-6 задания.
6. Полученную расчетную сумму налоговой обязанности по НДС следует уменьшить на налоговые вычеты по графам 7-10.
7. Имеется льгота по статье 145 НК РФ, её можно использовать с соблюдением порядка определения средне-квартальной выручки-нетто по правилам данной статьи.

Задание 2.

Определить по условной организации (налоговому агенту) за год нарастающим итогом налоговую базу, льготы, вычеты, сумму налога на доходы физических лиц по следующим данным лицевых счетов работников:

Тыс.рублей

№ л/сч	В оплату труда за месяц	Квартальная материальная помощь	Приз на конкурсе (разовый) в целях рекламы товара	Долевое строительство жилья: взнос	Плата за обучение в академии	Благотворительный взнос в муниципальную школу	Ссуда от работодателя беспроцентная на текущий год*	Условия для стандартных вычетов	
								на себя**	на иждивенцев
1	2	3	4	5	6	7	8	9	

1	6	1	-	1000	30	2	50	**	два школьника
2	10	1	40	1500	-	1	100	**	-
3	8	-	20	800	20	2	200	участник событий по защите Отечества в горячих точках	5 детей до 18 летнего возраста
4	14	-	5	-	30	5	100	участник ликвидации аварии на ЧАЭС	-
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
5	20	-	-	400	-	10	-	нерезидент	-
6	17	-	-	600	-	2	400	неполная семья	сын-студент очной формы -21 год
7	25	-	-	-	-	5	-	неполная семья	трое детей - школьников
8	4	2	20	400	-	1	100	неполная семья	ребенок – школьник
9	3	3	30	300	20	1	100	единственный родитель **	ребенок - студент очной формы ВУЗа, ему 20 лет
10	2	2	20	-	20	1	50	**	-
<p>*Учетная ставка рефинансирования Банка России 12% годовых, дата выдачи ссуд первому заемщику 10 февраля, каждому следующему на месяц позднее, возврат ссуды в конце текущего года.</p> <p>** Стандартный вычет по статье 218 налогового кодекса РФ.</p>									

Методика выполнения задания 2:

1. Лицевые счета ведутся налоговым агентом на каждого работника по типовой форме (НДФЛ-1).

2. Учет выплат физическому лицу должен быть нарастающим: оплата труда суммированием за все месяцы года, разовые выплаты – добавлением к основному доходу по соответствующей налоговой ставке (ст.223 НК РФ).

3. Данные графы 4 и 8 необходимо соотносить с действием налоговой обязанности по ставке 35%, рассчитав при этом материальную выгоду по ссуде исходя из правил, изложенных на странице 42 пособия. Учесть льготу по призу можно, следуя норме ст.217 НК РФ.

4. Условия из графы 9 и данные графы 5-7 должны найти применение при определении налоговых вычетов согласно ст.218-221 и льготы по ст.217 (по материальной помощи).

5. Итогом за год может быть получение права на возмещение уплаченного налога в бюджет (если суммы вычетов превысят налоговую обязанность физического лица по нормам главы 23 НК РФ).

Задание 3.

Определить обязанности по налогам с производственно-коммерческого предприятия (хозяйственное общество с ограниченной ответственностью) по итогам налогового периода (года). Учесть авансовые и иные расчетные платежи, произведенные в течение года. Сформировать налоговую базу для уплаты налога на прибыль, учесть льготы. Исчислить итоговый налог на прибыль, распределить по бюджетам.

Исходные данные приводятся по вариантам задания.

Тыс. руб

Показатели	Варианты				
	1	2	3	4	5
	6	7	8	9	10
1	2	3	4	5	6
ДОХОДЫ					
1. Выручка от реализации (продажи):					
продукции, по методу «начисления»¹⁴	4000	5000	6000	7000	8000
покупных товаров за наличный расчет¹⁵	1000	12000	14000	16000	20000
из нее по деятельности, облагаемой ЕНВД	12000	10000	8000	7000	5000
прав требования по векселям до срока погашения¹⁶	20000	26000	28000	30000	40000
прав требования по векселям после срока погашения³	4000	5000	5000	7000	4000
	6000	4000	5000	10000	16000
	2000	20000	3000	30000	5000
	4000	6000	8000	10000	12000
	5000	4000	3000	2000	1000
	2000	3000	4000	4000	5000

¹⁴ За квартал без учета НДС.

¹⁵ Ежемесячно по всем видам торговли, включая оптовую, в том числе НДС.

¹⁶ Разовая сделка в 4 квартале.

услуг столовой ¹	1000	1600	1800	1900	1000
	900	800	700	600	600
амортизируемого имущества ²	600	700	400	300	1000
	800	600	200	800	400
2.Выручка от размещения вновь выпущенных обращение акций ³	200	300	400	500	200
	100	200	100	100	100
1	2	3	4	5	6
3.Получено от учредителя имущество как вклад в уставный капитал ³	50	100	20	80	40
	60	300	400	150	50
4.Получены штрафы за нарушение договоров ¹⁷	50	40	70	80	20
	80	70	60	50	10
5.Получены авансы под поставки продукции в следующем квартале ⁴	200	200	300	100	500
	300	100	200	100	200
6.Получена финансовая помощь от учредителя, владеющего более 50% уставного капитала. ¹⁸	100	100	100	200	200
	400	400	300	300	100
РАСХОДЫ					
1.Затраты по производству и реализации продукции (расход сырья) ¹	1000	4000	5000	4000	4000
	1000	11000	10000	10000	18000
2.Заработная плата всего персонала ¹⁹	4000	5000	6000	7000	8000
	1000	12000	14000	16000	20000
3.Арендная плата за производственный цех ¹	40	50	60	70	80
	100	100	100	1000	200
4. Учеба и аттестация производственного персонала ³	40	50	60	70	80
	10	100	100	100	20
5. Страхование имущества	40	100	10	100	100
	10	1000	100	100	20
6.Страховые взносы в социальные государственные фонды					

¹⁷ В первом варианте поступление в феврале, далее по каждому варианту в последующие месяцы соответственно.

¹⁸ Разовая сделка в I квартале

¹⁹ в том числе 30% – оплата труда продавцов в розничной торговле, облагаемой ЕНВД, 10%– руководства предприятия, 10% – в собственном строительном подразделении на новостройке, выполняемой хозяйственным способом, 10% – работникам столовой.

в % к начисленной оплате труда по 212-ФЗ²⁰					
7. Проценты по кредитам на текущую деятельность¹	40	50	20	100	100
	10	200	400	100	200
8. Первоначальная стоимость основных средств начало года для расчета амортизации по оборудованию (5 группа ОС, линейный способ)⁷	10000	50000	6000	7000	80000
	10000	10000	14000	16000	20000
9. Покупная стоимость реализованных товаров	100	1000	1000	5000	2000
	1000	1000	1000	1000	1000
	1	2	3	4	5
10. Расходы по доставке товаров, в том числе прямые—40%	1000	1000	100	1000	500
	1000	2000	2000	300	400
11. Остаточная стоимость реализованного амортизируемого имущества с окончанием срока использования в отчетном периоде	700	900	600	600	1200
	900	900	400	1000	800
12. Недостачи сырья в пределах норм естественной убыли	600	700	400	300	1000
	800	600	200	800	400
13. Номинальная стоимость реализованных акций	200	300	400	500	200
	100	200	100	100	100
14. Издержки продаж	2	3	10	50	20
	10	20	10	20	10
15. Приобретение прав по векселю до срока погашения	2000	20000	3000	30000	5000
	4000	6000	8000	10000	12000
Приобретение прав по векселю после срока погашения	5000	4000	3000	2000	1000
	2000	3000	4000	4000	5000
16. Переносимый с прошлого года убыток	10000	1000	30000	22000	21000
	5000	2000	14000	4000	15000

Обязанности декларировать прибыль возникают поквартально, и после окончания года. Налоговый учет доходов производится способом «по начислению».

Налоговая база формируется из суммирования извлекаемых доходов от реализации и внереализационных доходов.

Методика выполнения задания 3:

²⁰ Рассчитать по действующим тарифам или нормам.

1. Предприятие попадает под действие основного налогового режима (ОСНО) и специального налогового режима – единого налога на вмененный доход (ЕНВД) по розничной торговле. Доходы и расходы по этим налоговым режимам должны быть признаны для налогообложения отдельно.

По основной системе налогообложения как юридическое лицо – организация должна уплачивать НДС, налог на имущество, транспортный налог, земельный налог и налог на прибыль.

Расчеты по НДС не входят в данное задание. Поэтому все оплачиваемые расходы в данном расчете показываются без НДС.

Кроме этого транспорт налогоплательщик арендует, также как и землю.

Остатков незавершенного производства и товаров на начало и конец года по условию нет. В течение года производятся авансовые платежи по налогу на прибыль. Для всех вариантов ежеквартальные авансовые платежи уплачиваются в следующих размерах: первый квартал – 500 тыс. руб, второй квартал – 600 тыс. руб, третий квартал – 1000 тыс. руб, четвертый квартал – 2000 тыс. руб.

Алгоритм формирования налоговой базы следующий:

1. Доход определяется как выручка от реализации продукции, работ услуг (ст. 247-249, 231, 264, 272, 273, 279, 284 НК РФ)²¹
2. Правила налогообложения обязывают вести налоговый регистр учета налогооблагаемых доходов, в котором доходы разделяются по видам реализации и применяемым налоговым ставкам (ст. 313-316 НК РФ)
3. Отдельно в данном регистре собираются внереализационные доходы (ст. 248, 250, 268, 271, 280, 310, 316 НК РФ)
4. При этом не включаются в данный регистр, льготируются, полученные доходы по закрытому их перечню (ст. 203, 251 НК РФ)
5. Доходы суммируются по кварталам
6. Налоговая база выводится уменьшением доходов на признаваемые расходы (ст. 252, 270 п. 49 НК РФ)
7. Признаваемые расходы меньше произведенных расходов на величину расходов, не принимаемых в налоговом учете по налогу на прибыль, в том числе «входной НДС» по расчетной ставке к сумме затрат (ст. 270 НК РФ)
8. Критериями признания расходов в уменьшение доходов являются: документальное подтверждение расходов, обоснованность (размер не превышает доходов), связанность с деятельностью, направленной на получение доходов.
9. Ряд расходов распределяется между деятельностью основной и деятельностью, попадающей под ЕНВД: оплата труда, приобретение товаров. Распределить их следует пропорционально соответствующим долям выручки в общем доходе.
10. В составе расходов есть нормируемые, в том числе амортизация, норма по которой исчисляется делением первоначальной стоимости объекта на число лет (месяцев) периода полезного использования в данной организации (ст. 256, 259, 318, 320 НК РФ).
11. Расходы на уплату процентов по займам, кредитам и иным долговым обязательствам также относят к нормируемым. Основу норматива составляет учетная ставка рефинансирования Банка России в период кредитования. В данном примере нормативом следует принять квартальный размер расхода в 50 тыс. руб (ст. 265, 269 НК РФ).
12. Переносимый с прошлого года убыток уменьшает налоговую базу только по итогам года (ст. 286 НК РФ). При получении убытка в текущем году правом на льготу воспользоваться нельзя.

²¹ НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации.

Задание 4.

Определить обязанности по единому налогу на вмененный доход с производственно-коммерческого предприятия (хозяйственное общество с ограниченной ответственностью—ООО «Амур») по итогам налогового периода. Учесть авансовые страховые взносы в государственные внебюджетные фонды работодателя ООО «Амур», произведенные в течение квартала. Исчислить итоговый единый налог (ЕНВД), учесть налоговый вычет на страховые взносы.

Виды деятельности	№ п/п	ВАРИАНТЫ				
		1	2	3	4	5
		6	7	8	9	10
РОЗНИЧНАЯ СТАЦИОНАРНАЯ ТОГОВЛЯ	ФП	40	100	50	45	140
	ЗАРПЛАТА (РУБ) В МЕСЯЦ ²²	4000	10000	17600	6000	8000
	ЧИСЛО СОТРУДНИКОВ	10	18	7	12	25
	К₂	0,1	0,01	0,02	0,05	1
УСЛУГИ ОБЩЕПИТА С ПОЛЕЗНОЙ ПЛОЩАДИ	ФП	100	80	70	120	60
	ЗАРПЛАТА (РУБ) В МЕСЯЦ	12000	2000	10000	14000	4000
	К₂	0,45	0,12	0,15	1	1
ПЕРЕВОЗКА ПассажиРОВ С ЧИСЛОМ ПОСАДОЧНЫХ МЕСТ	ФП	10	11	4	6	13
	ЗАРПЛАТА (РУБ) В МЕСЯЦ	8500	18000	4000	10000	5000
	К₂	0,2	0,12	0,15	0,045	0,02
СДАЧА В АРЕНДУ ТОРГОВЫХ И ИНЫХ ПЛОЩАДЕЙ	ФП	10	20	100	120	45
	ЗАРПЛАТА (РУБ) В МЕСЯЦ	12000	2000	12000	4000	8000
	К₂	0,2	0,3	0,6	0,001	1
РАЗМЕЩЕНИЕ РЕКЛАМЫ НА ПЛОЩАДИ В КВАДРАТНЫХ МЕТРАХ	ФП	50	26	40	30	120
	ЗАРПЛАТА (РУБ) В МЕСЯЦ	6500	18000	14000	4600	6000
	К₂	0,02	0,12	0,15	0,4	0,09
БЫТОВЫЕ УСЛУГИ по ремонту электробытовых приборов	ФП	10	15	16	5	12
	ЗАРПЛАТА (РУБ) В МЕСЯЦ	12000	2000	12000	4000	4000
	К₂	1	0,9	0,75	0,25	0,05

²² Размер заработной платы в условии задания №4 дан в расчете на одного штатного сотрудника, весь персонал старше 1966 года рождения.

Методика выполнения задания 4:

1. Налоговым периодом является квартал.
2. Параметры (ФП)-физических показателей следует применять в соответствии правилами главы 26.3: по розничной торговле, общепиту, рекламной деятельности и сдаче в аренду мест – это квадратные метры, при перевозке пассажиров— число посадочных мест без места водителя, иные бытовые услуги— число сотрудников.
3. Рассчитывается вмененный доход (ВД) по данным доходности за месяц, умноженным на физический показатель с корректировкой по коэффициенту места ведения деятельности.
4. Ставка ЕНВД –15%, полученный рассчитанный налог увеличивается втрое, но может быть уменьшен на перечисленные страховые обязательные взносы в социальные государственные фонды по застрахованному персоналу. Страховые взносы следует рассчитать также за квартал и сравнить их с суммой налога. На уменьшение налога может направляться вся сумма или часть, но не более половины сумм налога.

УП. Вопросы к экзамену.

1. Экономическая сущность налогов, реформирование налогообложения.
2. Функции налогов.
3. Определение налога, характеристика элементов налога.
4. Принципы и методы налогообложения.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации о способах уплаты налогов.
6. Налогоплательщики, налоговые агенты, представители налогоплательщика.
7. Налоговая система Российской Федерации, принципы ее построения.
8. Классификация налогов.
9. Деление налогов по уровням государственного управления и бюджетам.
10. Современная налоговая политика.
11. Налоговый контроль, его виды и формы.
12. Права, обязанности и ответственность налогоплательщика.
13. Сроки уплаты налогов, недоимка, задолженность, отсрочки, реструктуризация.
14. Полномочия и ответственность налоговых органов России.
15. Налоговые проверки, их виды, рассмотрение результатов.
16. Специальные налоговые режимы для предпринимателей.
17. Налог на доходы физических лиц - плательщики, объекты, налоговая база.

18. Налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц, условия их применения.
19. Порядок применения налоговых ставок по налогу на доходы физических лиц.
20. Особенности налогообложения полученного дохода налогом на доходы физических лиц индивидуального предпринимателя.
21. Порядок удержания налога на доходы физических лиц налоговыми агентами.
22. Налог на имущество физических лиц.
23. Замена единого социального налога, обязанности страхователей, ставки взносов, облагаемая база, льготы по категориям.
24. Замена единого социального налога для предпринимателей и приравненных к ним плательщиков.
25. Основной принцип косвенного налогообложения.
26. Плательщики налога на добавленную стоимость, право на освобождение от исполнения обязанностей - «налоговые каникулы».
27. облагаемые и необлагаемые налогом на добавленную стоимость операции.
28. Налоговый учет операций по налогу на добавленную стоимость, налоговый вычет.
29. Акцизы - плательщики налога, объект налогообложения и налоговая база.
30. Акцизы - порядок применения налоговых ставок, налоговые вычеты.
31. Налог на имущество организаций - элементы налога, порядок расчета.
32. Рентные платежи, состав, краткая характеристика, налогоплательщики, порядок уплаты
33. Налог на прибыль организаций – элементы налога.
34. Понятие о налоговом учете доходов при налогообложении прибыли.
35. Налоговый и отчетные периоды по налогу на прибыль, варианты уплаты и налоговая декларация.
36. Два метода определения налоговой базы по налогу на прибыль.

37. Единый налог на вмененный доход по организациям.
38. Налог на игорный бизнес – элементы налога.
39. Транспортный налог – элементы и особенности налога.
40. Земельный налог – элементы и особенности налога.

РАЗДЕЛ III.

УШ. Перечень заданий для контрольной работы по вариантам при заочной форме обучения и методические рекомендации по их выполнению.

Начальная буква фамилии	Вариант	Темы для подготовки и изложения в контрольной работе	Номера заданий
А,К,М,З	1	Определение налога, его элементы, формы выполнения налоговой обязанности. Налог на доходы физических лиц.	НДС 1-3мес; НДФЛ 1,5 варианты, НПО 10 вариант
Б,Н,Ц,Ю	2	Реформирование и становление современной налоговой системы Российской Федерации. Акцизы.	НДС 4-6мес; НДФЛ 2,8 варианты, НПО 9 вариант
В,И,Х,Ш	3	Налоговый механизм, режимы налогообложения. Налог на имущество физических лиц.	НДС 7-9мес; НДФЛ 3,6 варианты, НПО 8 вариант
Г,У,Ф,Ч	4	Современная налоговая политика государства. Налог на добавленную стоимость.	НДС 10-12мес; НДФЛ 4,9 варианты, НПО 7 вариант
Д,Е,О,П	5	Налоговые санкции, их виды, соблюдение процедур при возникновении разногласий по результатам налогового контроля. Единый сельскохозяйственный налог.	НДС 13-15 мес; НДФЛ 7,10 варианты, НПО 6 вариант
З,Л,Щ,Я	6	Сроки уплаты налогов, недоимка, задолженность, реструктуризация. Единый налог на вмененный доход.	НДС 14-16мес; НДФЛ 6,9 варианты, НПО 5 вариант

Ж,М,Т,Р,С	7	Принципы и методы налогообложения. Упрощенная система налогообложения для предпринимателей и предприятий малого бизнеса.	НДС 16-18мес; НДФЛ 1,8 варианты, НПО 4 вариант
-----------	---	--	---

Основным требованием к контрольной работе для студентов, обучающихся по заочной форме, является выполнение теоретической и практической ее частей согласно данному выше заданию. В первой части работы должны быть изложены письменные ответы на вопросы задания со ссылкой на литературу, изученную в ходе самостоятельной работы.

Во второй части – выполнение расчетов по налогу на добавленную стоимость, налогу на доходы физических лиц и налогу на прибыль.

При определении налоговой базы по налогу на добавленную стоимость следует учитывать действие разных ставок (основных и расчетных), поэтому внимание должно быть направлено на дифференциацию элементов налоговой базы. Вместе с тем не должно упускаться положение статьи 145 Налогового кодекса РФ о праве на освобождение от уплаты налога (См. Раздел IX данного пособия, стр. 62 и далее по тексту).

При расчете налоговой базы по налогу на доходы физических лиц следует исходить из функции налогового агента, которым является работодатель. Налоговая база определяется нарастающим итогом за год с обязательным предоставлением налоговых вычетов согласно положениям статей 218-220 НК РФ. В случае превышения налогового вычета над налоговой базой, последняя приравнивается к нулю, налог подлежит возврату. Причем только неиспользованный имущественный вычет переносится на последующие налоговые периоды до полного возмещения налога (См. Раздел IX данного пособия, стр. 37 и далее по тексту).

Выполнение контрольного задания по налогу на прибыль следует сопровождать разработкой налогового регистра для формирования налоговой базы по правилам НК РФ главы 25. Возможно использование разработок в компьютерных бухгалтерских продуктах действующих версий с приложений сканированного или распечатанного образца.

Допускается замена контрольной работы описанием конкретных налоговых расчетов по заданной тематике с приложением заполненных деклараций.

Объем контрольной работы – 24–28 страниц (12 листов) текста в рукописном варианте или по стандарту А₄ с расположением на странице не менее 24 строк. Контрольная работа выполняется и высылается студентом в заочное отделение филиала до начала экзаменационной сессии. Проверенная контрольная работа должна быть представлена студентом на экзамене.

IX. Учебно-методическое обеспечение курса.

Рекомендуемая литература (основная).

1. *Налоговый кодекс Российской Федерации. Закон РФ от 31.07.98г. №146-ФЗ./С последующими изменениями и дополнениями/ - WWW.NALOG.RU.*
2. *Бюджетный кодекс Российской Федерации. Закон РФ от 31.07.98г. №145-ФЗ./С последующими изменениями и дополнениями/.-Глава 8.Статья 47,48,55,56,59*
3. *Гражданский кодекс РФ. Части первая и вторая (с алфавитно-предметным указателем). – М.: Изд. группа ИНФРА-М-НОРМА,1996. –560с.*
4. *Вознесенский А.Э. Актуальные вопросы общей теории налогов //Известия Санкт–Петербургского университета экономики и финансов.1998.Вып.4.*
5. *Косолапов А.И. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. М.: Дашков и К'– 2006. –331с.*
6. *Ленин В. И. Полн. Собр. соч. Т. 25. С.47;Т.39.С.270-277.; Т.43.С.23,205-245;*
7. *Мамрукова О.И. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. М.: Омега–Л, 2007. –302с.: ил., табл.*
8. *Пансков В.П. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник.– М. : Финансы и статистика, 2005.*
9. *Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. Соч. в 4 томах,т.1 -- М.: Гос-е издательство политической литературы, 1955.*
10. *Финансово- кредитный экономический словарь/ Кол. Авторов. Под общей ред. А.Г. Грязновой. –М.: Финансы и статистика, 2002. –1168с.: с ил. –*
11. *Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы: Учебник для вузов. – 2-е издание переработанное и дополненное. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000.- 511с. - с.16 -101.*
12. *Налоги и налогообложение. Учебник/Под ред. Романовского М.В., Врублевской Я.В. - СПб.; Питер.; 2000-528с.*
13. *Налоговое планирование. Учебник/Под ред. Романовского М.В., Врублевской Я.В. - СПб.; Питер.;2005-586с.*
14. *Налоги и налогообложение: Учебник. / Т.Ф. Юткина - М.,ИНФРА-М,1998.-429; с.-10-8.9*
15. *Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп.—М.: ИНФРА-М, 2002. – 576с.*

Рекомендуемая литература (дополнительная).

17. Интернет– ресурсы:

WWW.businessuchet.ru; cbr.ru; consulnant.ru dogovor.ru; Gnivc.ru leda–audit.narod.ru; rnk.ru; economy.gov.ru; financepress.ru; glavkniga.ru; nauka.ru;nalogoved/ru; rosprom.gov.ru; gks.ru; worldbank.org; imf.org; iet.ru;

imne.ru; ibfd.org; debet.ru/periodika/glavkniga; rbcc.com; gazeta.ru; nalogoved.ru.

18. Упрощенная система налогообложения: особенности применения: практическое руководство/ Под общей ред. В.В. Семенихина. – М.: Эксмо, 2006.–272с.

19. Филипенко Е.И. ЕНВД в вопросах и ответах.– М.: «Главбух», 2005.– 115с.

20. Аудит предприятия: Методическое пособие по выполнению и защите курсовых работ для студентов специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит/Шевцова В.Ф., Старкова Е.И.–Благовещенск: Изд-во ООО «РАЙ.Ком», 2010. – 92с.

21. Журналы:

Бухгалтерский учет, В курсе дела, Главная книга, Налоговый вестник, Российский налоговый курьер, Экономист.

22. Газеты:

Российская газета, Учет, налоги, право, Финансовая Россия, Экономика и жизнь.

Х. Тесты

Первый тест.

1. Налоговый кодекс регулирует:

1. Властные отношения по установлению налогов и сборов.
2. Взимание налогов, сборов, пошлин, изъятие доходов и имущества.
3. Производство налогового контроля.
4. Налоговые амнистии.
5. Процедуры реструктуризации налоговой недоимки.

2. Организация признается налогоплательщиком при наличии следующих оснований:

1. Это юридическое лицо, образованное в соответствии с законодательством Российской Федерации.
2. Это иностранная компания, обладающая гражданской правоспособностью в соответствии с законодательством иностранных государств.
3. Это представительство международной организации (иностранная организация).
4. Это филиал российской организации при наличии в нем рабочих мест.
5. Это представительство российской организации.

3. Доход налогоплательщика, из которого уплачивается налог, является составной частью основного элемента налога, такого как:

1. Субъект налогообложения.

2. Носитель налога.
3. Источник налоговой базы.
4. Составная часть налоговой базы.
5. Налоговый оклад.

4. Налоговый орган вправе привлечь к налогообложению взаимозависимых лиц (организации), если:

1. Доля участия одного лица в имуществе другого лица равна 20%.
2. Доля участия одного лица в имуществе другого лица превышает 20%.
3. Нет вложений имущества, но в руководстве организацией родственники занимают должности, одна из которых подчинена другой.
4. Организация является филиалом, где руководитель состоит в браке с директором другой компании.
5. Варианты 2 и 4.

5. Отсутствие одного из элементов в законе о налоге несущественно для действия общего порядка налогообложения, если это:

1. Налоговый период.
2. Срок уплаты налога.
3. Налоговая льгота.
4. Налоговая амнистия.
5. Налоговая база.

6. Налоговые ставки как норма взимания налога с единицы налоговой базы бывают нескольких видов:

1. Специфические (твердые) и адвалорные.
2. Основные и расчетные.
3. Прогрессивные и пропорциональные.
4. Варианты 1 и 3.
5. Варианты 1-3.

7. Налогоплательщик – физическое лицо (индивидуальный предприниматель) вправе выбрать специальный налоговый режим:

1. При постановке на налоговый учет.
2. При избрании вида деятельности, не поименованной в качестве ограничиваемой для применения упрощенной системы налогообложения в главе 26.2 НК РФ.
3. При угрозе банкротства.
4. Варианты 1 и 2.
5. Варианты 2 и 3.

8. Безнадежными задолженности по налогам, пеням и санкциям признаются:

1. Решением налогового органа недоимки по налогам по истечении сроков исковой давности.
2. Решением исполнительного органа власти соответствующего уровня бюджетополучателей по истечении сроков исковой давности.
3. Решением суда при процедурах банкротства налогоплательщика.
4. Варианты 1 - 3.
5. Варианты 2 и 3.

9. Доходом налогоплательщика признаются:

1. Полученные денежные средства от источников в России и за ее пределами.

2. Полученное по наследству имущество от лиц, не являющихся родственниками в пределах одной семьи.
3. Полученная экономическая выгода в денежной или натуральной форме, признаваемая по правилам отечественного налогообложения.
4. Варианты 1-3.
5. Варианты 1 и 3.

10. Объектом налогообложения могут являться:

1. Имущество как объект гражданских прав.
2. Товар - любое имущество, реализуемое или предназначенное для реализации.
3. Работа как деятельность, воплощенная в материальном выражении.
4. Услуга как деятельность без материального выражения, результаты которой потребляются в процессе ее осуществления.
5. Все вышеперечисленное.

Второй тест

1. Обязательные элементы налога, устанавливаемые законом:

1. Налогоплательщики, налоговая база и период.
2. Налоговые агенты и формы отчетности.
3. Объект налогообложения, ставка, порядок и сроки уплаты.
4. Варианты 1 и 3.
5. Варианты 1-3.

2. Виды налогов по уровням установления, контроля и поступления в бюджетную систему:

1. Закрепленные и регулирующие.
2. Пошлины, налоги, регалии, ренты.
3. Федеральные, региональные и местные.
4. Государственные и муниципальные
5. Федеральные и общинные.

3. Виды специальных налоговых режимов, установленные кодексом:

1. Единый сельскохозяйственный налог.
2. Упрощенная система налогообложения.
3. Единый налог на вмененный доход.
4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.
5. Все перечисленное.

4. Установить соответствие вида налога уровню бюджетного назначения по налоговому кодексу РФ:

- | | |
|------------------------------------|------------------|
| 1) налог на доходы физических лиц: | 1) федеральный, |
| 2) налог на добавленную стоимость: | 2) региональный, |
| 3) налог на имущество организаций: | 3) местный. |
| 4) земельный налог : | |

1. 1-2; 2-1; 3-3; 4-2.
2. 1-1; 2-2; 3-3; 4-2.
3. 1-1; 2-1; 3-2; 4-3.
4. 1-3; 2-1; 3-2; 4-1.
5. 1-1; 2-3; 3-4; 4-3.

5. Обязанности налогового агента:
 1. Исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщику, соответствующие налоги и перечислять их в бюджеты.
 2. Сообщать налоговой инспекции об открытии налогоплательщиком счетов в банках.
 3. Сообщать налоговой инспекции о задолженности по налогу за налогоплательщиками при ее наличии сроком более 1 месяца.
 4. Варианты 1 и 2.
 5. Варианты 1 и 3.

6. Недоимкой согласно Налоговому кодексу РФ признается:
 1. Источник уплаты дохода налогоплательщику.
 2. Элемент налога при его установлении в законе.
 3. Сумма налога, неуплаченная в срок.
 4. Сумма налога, не уплаченная в срок и пеня, начисленная по этой сумме.
 5. Сумма налога, не уплаченная в срок, пеня, начисленная по этой сумме и сумма штрафов в качестве санкций при налоговых проверках.

7. Поручение налогоплательщика на перечисление налога должно исполняться банком:
 1. Не позднее недели со дня его получения.
 2. В течение пяти операционных дней после его получения.
 3. Не позднее одного операционного дня, следующего за днем его получения.
 4. Не позднее месяца со дня его получения.
 5. Не позднее 8 дней со дня его получения.

8. Уполномоченным лицом налогоплательщика могут быть физические лица при наличии нотариально заверенной доверенности, за исключением:
 1. Должностного лица таможенных органов.
 2. Должностного лица налоговых органов.
 3. Служащих надзорных органов.
 4. Родственников.
 5. Все перечисленное кроме 4.

9. Все неустранимые сомнения налогообложения по Налоговому кодексу РФ трактуются в пользу:
 1. Государства.
 2. Граждан, признаваемых налогоплательщиками.
 3. Граждан, признаваемых резидентами налогообложения РФ.
 4. Налогоплательщика.
 5. Нет верных ответов.

10. Обязанностью организации-налогоплательщика является уведомление налоговой инспекции о:
 1. Об изменении телефонного номера и оператора сотовой связи.
 2. О месте нахождения собственного недвижимого имущества.
 3. Об образовании филиалов, изменении места нахождения, новых видах лицензируемой деятельности.
 4. Варианты 1 и 3.
 5. Варианты 2 и 3.

Третий тест

1. Налог на добавленную стоимость принадлежит к классификационной группе :
 1. Прямых реальных налогов с организаций-производителей.
 2. Прямых личных налогов с предпринимателей.
 3. Смешанных налогов с производителей и потребителей.
 4. Косвенных налогов с организаций - производителей и предпринимателей.
 5. Косвенных налогов с организаций и предпринимателей.

2. Налогоплательщиком НДС признается:
 1. Жительница села, сдающая продукцию подсобного личного хозяйства сельскохозяйственному производственному кооперативу.
 2. Банк по кредитным операциям с организациями.
 3. Предприниматель, делающий благотворительный взнос в спортивную детскую муниципальную школу.
 4. Организация по реализации услуг.
 5. Муниципальная библиотека по основной деятельности.

3. Выручка-«нетто» коммерческой организации за 4 квартал прошлого года равна 1800 тыс. рублей, с начала текущего года можно использовать право на освобождение от уплаты НДС на:
 1. Первый квартал.
 2. Полугодие.
 3. 9 месяцев.
 4. Последующие 12 календарных месяцев.
 5. Последующие 10 лет.

4. Иностранная организация становится на учет для уплаты НДС в налоговом органе:
 1. По субъекту РФ.
 2. Инспекции по месту получения товаров, услуг, имущественных прав.
 3. На таможах.
 4. Любой территории РФ.
 5. Инспекции по месту нахождения своих постоянных представительств.

5. Для продления права на освобождение от уплаты НДС в налоговый орган должны быть представлены:
 1. Уведомление о продлении права освобождения от уплаты налога на очередной период в 12 месяцев.
 2. Выписка из бухгалтерского баланса организации.
 3. Выписка из книги продаж.
 4. Копии журналов полученных и выставленных счетов-фактур.
 5. Все перечисленное.

6. Реализация товаров, не позволяющая использовать право на освобождение от уплаты НДС согласно ст. 145 НК РФ:
 1. Земельных участков.
 2. Продуктов питания и товаров по ассортименту для детей.
 3. Импортируемых товаров.
 4. Ювелирных изделий.
 5. Книг и журналов.

7. Уплаченный по счетам фактурам поставщикам НДС по сырью для производства продукции, освобожденной от этого налога:

1. Правомерно учитывать как «входной НДС» с вычетом из рассчитанного к уплате по итогам налогового периода налогового платежа.
2. Правомерно включать в расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль.
3. Следует учесть во внереализационных расходах без уменьшения налога на прибыль.
4. Все пересиленные.
5. Нет правильных ответов.

8. Налог на добавленную стоимость уплачивают по следующим ставкам:

1. 0%, 10%, 20%.
2. 9,09%, 15, 05%.
3. 10%, 18%, 10/110%, 18/118%.
4. 16,67% и 15,25%.
5. 13%, 15%, 20%.

9. Строительно-монтажные работы, выполняемые организацией для внутреннего потребления:

1. Являются объектом обложения НДС.
2. Освобождаются от косвенного налогообложения.
3. Учитываются в составе затрат по текущей деятельности, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.
4. Являются льготой при обложении организации НДС.
5. Являются необлагаемыми хозяйственными операциями.

10. НДС с товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ:

1. Уплачивается не позднее 15 дней после принятия на учет импортных товаров.
2. Уплачивается не позднее 180 дней после принятия на учет импортных товаров.
3. Уплачивается сразу при пересечении границы.
4. Непосредственно перед пересечением границы должны быть уплачены.
5. Нет правильных ответов.

11. Место реализации строительных работ китайской строительной компании для обложения НДС является территория РФ, если:

1. Сооружается муниципальный жилой дом.
2. Выполняются внутренние отделочные работы в спортивном комплексе, принадлежащем машиностроительному заводу - ГУПу;
3. Выполняются внутренние отделочные работы в жилом помещении - недостроенной квартире, принадлежащей гражданину КНР в товариществе собственников жилья (ТСЖ) на территории муниципального района областного центра.
4. Все перечисленное.
5. Варианты 1 и 2.

12. Определить соответствие операций ставкам НДС, по которым они облагаются при следующих видах оптовой реализации:

1. Одежда детского ассортимента по перечню НК РФ 1) 0%.
2. Холодильники 2) 10%.
3. Автомобили легковые 3) 18%.
4. Сельскохозяйственная продукция, закупленная у физического лица; 4) 18/118%.
5. Все перечисленное.

13. Плательщиком НДС налоговая база при реализации товаров определяется:
1. По стоимости проданных оптом товаров.
 2. По стоимости проданных товаров, включая уплаченный поставщику НДС.
 3. Как выручка – нетто по проданным в розницу товарам.
 4. Варианты 1 и 2.
 5. Варианты 1 и 3.
14. Налоговая база плательщиком НДС по комиссионному доходу от продаж товаров определяется как:
1. Сумма полученной торговой выручки, включая акцизы.
 2. Сумма полученной выручки, включая НДС, за минусом акцизов.
 3. Сумма полученного валового дохода от владельца товаров (комитента).
 4. Сумма полученной выручки за минусом НДС.
 5. Выручка по чековой ленте кассового аппарата.
15. Налоговая база по товарам, переданным, безвозмездно другой организации определяется:
1. По балансовой стоимости товаров;
 2. По согласованной партнерами стоимости с учетом порога колебания рыночной цены согласно правилу ст.40 НК РФ.
 3. По согласованной партнерами стоимости.
 4. По стоимости, соответствующей данным органов статистики за данный отчетный период.
 5. По согласованной стоимости с учетом надбавки продавца.
16. При экспортном перемещении товара через таможенную границу НДС уплачивается:
1. Непосредственно после пересечения таможенной границы.
 2. Непосредственно перед пересечением таможенной границы.
 3. Не позднее 15 дней после пересечения границы.
 4. В последний день отчетного (налогового) периода.
 5. В течение 90 дней после оформления таможенной декларации.
17. Реализация товаров, не позволяющая использовать освобождение от уплаты НДС:
1. Продукты питания.
 2. Импортируемые товары.
 3. Добытое минеральное сырье.
 4. Земельные участки.
 5. Ювелирные изделия.
18. Нельзя учесть в качестве налогового вычета по НДС:
1. Уплаченный поставщику налог по сырью с целью производства подакцизной продукции.
 2. Уплаченный поставщику налог по сырью с целью производства продукции, освобожденной от этого налога.
 3. Уплаченный поставщику налог по сырью, если является плательщиком специального налогового режима в виде упрощенной системы налогообложения (УСН).
 4. Варианты 1 и 2.
 5. Варианты 2 и 3.
19. Соответствие услуг порядку определения места реализации в целях исчисления НДС:
1. Консультационные: 1) по месту нахождения производителя услуг;

2. Косметический ремонт и отделка помещений: 2) по месту покупателя услуг;
 3. Ремонт бытовой техники: 3) по месту нахождения недвижимого имущества.
20. Получатели авансов под будущие поставки продукции:
1. Не включаются в число плательщиков НДС.
 2. Обязаны выставить счета-фактуры с регистрацией в книге продаж.
 3. Обязаны выставить счета-фактуры с регистрацией в книге покупок.
 4. Включают аванс в налоговую базу отчетного периода с применением расчетной налоговой ставки.
 5. Варианты 2 и 4.

Четвертый тест

1. Акцизами облагается производство и реализация таких товаров как:
 1. Натуральные соки.
 2. Виноматериалы.
 3. Сусло.
 4. Технический этиловый спирт.
 5. Неспиртосодержащая парфюмерная продукция.
2. Освобождены от обложения акцизами следующие операции:
 1. Реализация прямогонного бензина на экспорт.
 2. Ввоз на таможенную территорию пива в таре.
 3. Передача подакцизного товара для собственных нужд.
 4. Передача доли участнику при выходе из товарищества.
 5. Получение подакцизного товара.
3. По импортируемым товарам объектом обложения акцизами является:
 1. Рыночная стоимость на дату пересечения границы.
 2. Таможенная стоимость в пересчете на отечественную валюту.
 3. Таможенная стоимость с учетом пошлины и сборов.
 4. Таможенная стоимость по варианту 2) с учетом НДС.
 5. Варианты 1) и 3).
4. Датой начисления акциза признается:
 1. День отгрузки (передачи) товаров;.
 2. День оплаты подакцизных товаров.
 3. День оприходования полученных товаров.
 4. Варианты 1) и 3).
 5. Варианты 1)-3).
5. Адвалорные ставки акциза применяются:
 1. По алкогольной продукции.
 2. По спиртосодержащей продукции, кроме виноматериалов.
 3. По легковым автомобилям.
 4. По табачным изделиям в составе комбинированной.
 5. Варианты 3) и 4).

6. Акциз включается в цену товара:
1. При получении давальческого сырья.
 2. Если организация-переработчик не обладает свидетельством на производство подакцизного товара.
 3. Если продавец не является производителем или собственником давальческого сырья.
 4. Варианты 1) и 2).
 5. Варианты 1)- 3).
7. Право на налоговый вычет получают:
1. Налогоплательщики.
 2. Производители подакцизного товара.
 3. Переработчики подакцизного сырья.
 4. Переработчики при обладании свидетельством на операции с подакцизными товарами.
 5. Все перечисленное.
8. Налоговым периодом акцизного налогообложения является:
1. Календарный год.
 2. Календарный квартал.
 3. Календарный месяц.
 4. Декада.
 5. Любой иной период времени, по окончании которого производится исчисление и уплата налога.
9. Индивидуальный предприниматель признается налогоплательщиком:
1. В любых операциях с подакцизными товарами.
 2. В производстве и переработке спиртосодержащей и алкогольной продукции.
 3. В нефтепереработке.
 4. В импортных операциях.
 5. Все, кроме 3).
10. Налоговая база в натуральном измерении применяется при:
1. Всех облагаемых операциях с подакцизными товарами.
 2. При операциях, облагаемых по специфическим (твердым) ставкам.
 3. При операциях с давальческим сырьем.
 4. Варианты 1) и 2).
 5. Нет правильных ответов.
11. Принцип косвенного налогообложения применяется в акцизах:
1. Переложением налога с покупателя на продавца.
 2. Переложением налога с продавца на покупателя.
 3. Включением налога в цену товара.
 4. Варианты 1) и 2).
 5. Варианты 1) и 3).
12. По конфискованным и безхозным товарам, реализуемым в целях промышленной переработки, объект обложения акцизами:
1. Не возникает.
 2. Обложение производится по основным акцизным ставкам.
 3. Определяется налоговая база по средним ценам реализации.
 4. Варианты 2), 3).
 5. Нет правильных ответов.

13. Приобретение федеральных специальных марок для производителей алкогольной и табачной продукции:
1. Составляет авансовый платеж с зачетом при уплате акциза по продажам маркированного товара.
 2. Составляет прочие расходы производителя без отнесения сумм в счет уплаты акциза.
 3. Производится по заявлению производителя как документ строгой отчетности в управлении Федеральной налоговой службы России по субъекту РФ.
 4. Варианты 1) и 3).
 5. Варианты 2) и 3).
14. Приобретение федеральных специальных марок для импортеров алкогольной и табачной продукции:
1. Составляет авансовый платеж с зачетом при уплате акциза по продажам маркированного товара.
 2. Составляет прочие расходы импортера без отнесения сумм в счет уплаты акциза.
 3. Производится по заявлению импортера как документ строгой отчетности в таможенном органе Федеральной таможенной службы России (ФТС).
 4. Производится по заявлению декларанта как документ строгой отчетности в управлении Федеральной таможенной службы России по округу.
 5. Варианты 2) и 3).
15. Сума акциза, уплаченная по подакцизным товарам, использованным в качестве сырья для производства товаров, не облагаемых акцизами:
1. Принимается к вычету производителем неподакцизного товара.
 2. Не подлежит вычету, а включается в издержки производства.
 3. Не подлежит вычету, а относится на прибыль, остающуюся в распоряжении предприятия после уплаты налога на прибыль;
 4. Включается в стоимость сырья при ведении отдельного учета по необлагаемым операциям.
 5. Нет правильных ответов.
16. Получение финансовой помощи от партнеров по подакцизному производству товаров, облагаемых адвалорными ставками:
1. Освобождается от акцизного налога при ведении отдельного учета.
 2. Увеличивает налоговую базу налогоплательщика и облагается по основной ставке.
 3. Не признается отдельным объектом налогообложения.
 4. Варианты 1) и 2).
 5. Нет правильных ответов.
17. Безвозмездная передача подакцизных товаров:
1. Освобождается от акцизного налога при ведении отдельного учета.
 2. Не освобождается от акцизного налога при ведении отдельного учета.
 3. Не освобождается от акцизного налога при любых формах учета хозяйственной операции.
 4. Освобождается от акцизного налога по специфическим ставкам.
 5. Варианты 1) и 4).
18. При выявлении недостатков подакцизного товара сумма акциза, приходящаяся на нее:
1. Не подлежит вычету, а относится на прибыль, остающуюся в распоряжении предприятия после уплаты налога на прибыль.
 2. Не подлежит вычету, а относится на виновное лицо..

3. При отсутствии виновного лица подлежит вычету с уменьшением очередного платежа по акцизу.
4. Подлежит вычету в части норм естественной убыли в любом случае.
5. Варианты 2) и 4).

19. Реализация прямогонного бензина на экспорт при соблюдении сроков подтверждения отгрузки по правилам таможенного и налогового регулирования:

1. Является объектом налогообложения по нулевой ставке.
2. Освобождается от акциза при ведении отдельного учета.
3. Подлежит обложению акцизом в части оплаченной отгрузки.
4. Варианты 1) и 3).
5. Нет правильных ответов.

20. При передаче полученного в результате переработки автомобильного бензина в свое подразделение для реализации:

1. Акциз не начисляется.
2. Начисляется акциз.
3. Применяется налоговый вычет по покупному сырью.
4. Варианты 2) и 3).
5. Все перечисленное.

XI. Словарь специальной терминологии (глоссарий).

Акцизы (от франц. *accise*) – косвенные налоги на продажу определенного перечня товаров массового потребления, высокорентабельное производство которого приносит производителю сверхприбыль. Включение в цену товара позволяет обеспечивать фискальные доходы бюджету в силу устойчивого спроса на подакцизные товары. В отечественной налоговой системе налог является федеральным, плательщиками которого признаются производители и импортеры закрытого перечня товаров, установленного Налоговым кодексом РФ (глава 22 НК РФ). Носителями налоговой нагрузки являются потребители подакцизных товаров (винно-водочных изделий, алкогольной продукции, табачных изделий, покупатели автомобилей и бензина).

Амортизация нелинейная (от лат. *amortisatio*—погашение)— исчисленный в денежном выражении износ основных средств в процессе их применения, производственного использования. Амортизация есть способ перенесения стоимости изношенных средств труда на произведенный с их помощью продукт. В налогообложении прибыли предприятия (организации) амортизация

представляет собой резервирование из текущих доходов налогоплательщика денежных сумм для ремонтов, изготовления или строительства новых основных средств по мере их снашивания. Мерой признается норма амортизации – доля первоначальной стоимости этих средств ежегодно включаемая в расходы, уменьшающие прибыль. Норма зависит от срока нормативного использования основных средств, устанавливаемого Правительством РФ в Классификаторе основных средств (Постановление Правительства РФ №1 от 01.01.2002г.). Начисление величины резерва в особом порядке, предусмотренном главой 25 НК РФ, составляет нелинейную амортизацию. Порядком образуется преимущественное перенесение размеров резерва на первые годы эксплуатации средств труда, что создает льготу при налогообложении прибыли и возможность ускоренного обновления оборудования и иных видов основных средств.

Арендная плата – денежная оценка права временного пользования имуществом, землей и иные ресурсами. Обычно ее размер определяется исходя из амортизации и прибыли собственником имущества, земли. В составе расходов, уменьшающих налоговую базу по прибыли арендная плата признается арендатором при расчете налога на прибыль. Регламентированных размеров арендной платы не установлено. Право их определения является договорным. В современных рыночных условиях договор об аренде образует предмет регулирования договором об оказании услуг. Арендодателю необходимо включать арендный доход в состав облагаемых налогом на прибыль доходов (прямых – доход от реализации услуги или косвенных, когда оказываемая услуга не образует существенного вида деятельности по размеру дохода).

Арест имущества недоимщика – мера принудительного обеспечения исполнения налоговой обязанности, предусмотренная Налоговым кодексом РФ. Процедура и полномочия налоговой службы определены как элементы налогового администрирования. Арест как правило предусматривает в первую очередь ограничения прав пользования банковскими счетами. Порядок такой блокировки финансовой деятельности исходит из властного характера налоговых отношений.

База налоговая – расчетная величина, определяемая по правилам закона о конкретном налоге в рамках Налогового кодекса РФ как доход, стоимость объекта налогообложения, количественный показатель мощности, объема или иной характеристики предмета налогообложения.

Балансовая прибыль – чистый доход налогоплательщика-организации за налоговый период по всем видам деятельности и источникам получения, зафиксированный в соответствии с законом РФ «О бухгалтерском учете» в бухгалтерском балансе, как форме финансовой отчетности перед учредителями, государственными налоговыми органами.

Балансовая стоимость основных средств – денежная оценка амортизируемого имущества налогоплательщика – организации на

конкретную дату. Формируется исходя из первоначальной стоимости приобретения, сооружения объекта за вычетом износа (амортизации).

Банк (от итал. banco – скамья)– финансовая организация, производящая операции с денежными средствами. Отечественная кредитно-денежная система двухуровневая. Первый уровень – Банк России (главный эмиссионно-кредитный центр системы); второй уровень – коммерческие банки (универсальные и специализированные финансовые организации). Особая роль коммерческих банков при налоговых отношениях состоит в выполнении функций проведения налоговых платежей в бюджеты. Этим обуславливаются меры специального взаимодействия банков с налоговыми органами при контроле за налично-денежными операциями в рамках законодательства. В то же время банки – налоговые агенты при выплатах процентных и иных доходов вкладчикам.

Банковские начисления – получение банками платы за услуги клиентам (инкассация, погашений векселей, предоставление чеков, карт, продажа и покупка валюты, денежные переводы, кредиты). Для клиентов-налогоплательщиков данные начисления составляют часть расходов, признаваемых при налогообложении прибыли (полученного предпринимателем дохода) в его уменьшение. Для банков – доход от основной деятельности, попадающий под налог на прибыль.

Безнадежная задолженность – недоимка в виде неуплаченных в сроки налогов, начисленные пени по ней, а также задолженность по штрафам, признанная судом невозможной к взысканию в силу банкротства налогоплательщика. Числится у налогоплательщика до окончания процедур конкурсного производства и составления ликвидационного баланса. В налоговом органе также числится по лицевым счетам каждого налога до принятия решения о выводе налогоплательщика из реестра или ином регулируемом решении.

Бухгалтерский учет – система документирования, свода и обобщения данных о ресурсах, имуществе и обязательствах действующей организации–юридического лица, организуемая и проводимая по правилам отечественной нормативно-правовой базы, основным принципом которой является двойная запись хозяйственной операции. Организация-налогоплательщик обязана вести бухгалтерский учет и формировать финансовую отчетность, которая служит источником информации для декларирования налоговой обязанности по действующим налогам (НДС, налог на имущество организаций, налог на прибыль). Бухгалтерский учет имеет две основные полные формы: так называемый «ручной учет» в бумажных регистрах и формах отчетности, и полный учет в автоматизированных бухгалтерских продуктах. Действуют и сокращенные формы учета для предприятий малого бизнеса, в том числе для организаций применяется неполный учет по принципу двойной записи, когда число хозяйственных операций в отчетном периоде незначительно (10– 30). Наряду с этим рекомендован Минфином России простой (книжный учет) для

индивидуальных предпринимателей, у которых нет законодательной обязанности вести полный бухгалтерский учет.

Бюджет государственный (от англ. budget – сумка) – имеющая силу закона роспись или таблица, ведомость доходов и расходов публично-правового образования, представляющая исполнительные органы власти (смета доходов и расходов государства) с указанием источников денежных поступлений и каналов их расходования. Налоги составляют один из основных источников бюджетных доходов федерального и региональных бюджетов.

ВАС РФ – Высший арбитражный суд Российской Федерации, вердикты которого устанавливают окончательное признание факта деятельности или хозяйственной операции, соответствующим или не соответствующим претензионным требованиям истца.

Валовой доход – денежное выражение разности между выручкой налогоплательщика, полученной в результате производства и продажи продукции, товаров, работ, услуг и материальными затратами на их производство. В упрощенном финансовом исчислении он равен сумме заработной платы и полученного чистого дохода (прибыли).

Вексель (от нем. Wechsel – обмен) – денежное обязательство должника (векселедателя) кредитору (векселедержателю) о безусловном возврате долга. При передаче, погашении векселя возникает выгода, которая попадает под налог на прибыль или налог на доходы физических лиц.

Взаимозачет – налоговые расчеты, при которых происходит освобождение от денежного платежа на сумму государственных субсидий.

Взимание налога – обязанность платежа, исполненная с применением мер принудительного порядка (ограничение операций по счетам в банке, инкассация выручки в качестве мер ареста имущества).

Внереализационные доходы – полученные проценты от владения ценными бумагами или долями в уставных капиталах, штрафы и пени по коммерческим и иным хозяйственным договорам, иные поступления прямо поименованные в ст. 250 НК РФ при налогообложении прибыли.

Возмещение переплат налога – компенсационные выплаты из бюджетов, производимые в связи с выявлением при налоговом администрировании, проверках налоговых деклараций сумм налога, излишне уплаченных в завершнном налоговом периоде.

Выгода – получение преимуществ, дополнительного дохода, прибыли. Материальная выгода по правилам главы 23 НК РФ возникает у физического лица в связи с приобретением товаров по пониженным ценам, безвозмездным получением услуг, пользованием ссудами без уплаты процентов или с пониженными размерами платежей. У организации возможна облагаемая налогом на прибыль выгода от безвозмездного пользования казенным имуществом (глава 25 НК РФ).

Выручка – денежные поступления от продаж продукции, товаров, работ, услуг, имущества, уступки прав требования по обязательствам и ценным бумагам.

Государственная пошлина – денежный разовый сбор, уплачиваемый государственным учреждениям за процедуру или действие в интересах плательщика, включая выдачу правоустанавливающего документа, разрешений, лицензий.

Задолженность – выявляемая при сверках с налоговой инспекцией величина неисполнения налоговой обязанности, включая недоимку, пеню и долг по штрафам, налагаемым налоговым органом при проведении камеральных и выездных проверок.

Инкассовое поручение – финансовый документ, представляемый в банк налоговым органом при возникновении оснований для бесспорного взыскания средств с налогоплательщика.

Иждивенцы – лица, находящиеся на длительном или постоянном материальном или денежном обеспечении налогоплательщика-физического лица. По норме современного отечественного налогообложения иждивенцами являются дети налогоплательщика до достижения возраста 18 лет, а при их обучении на очных формах профессионального образования – до достижения ими 24 лет. При удержании налога на доходы физических лиц агентами должны применяться стандартные вычеты (глава 23 НК РФ). Право на вычет имеют оба родителя (опекуна, попечителя), но оно носит заявительный характер и должно подтверждаться документально. Вычеты применяются ежегодно и в год исполнения пороговых значений возраста вычет действует в расчете на полный год, но с ограничением суммой дохода, получаемого налогоплательщиком (по состоянию на начало 2011 года - не более 280 000 рублей облагаемого по ставке 13% полученного дохода). Право на стандартный вычет на иждивенцев имеют только физические лица, являющиеся резидентами налогообложения по НДФЛ.

Издержки сбытовые – расходы производителя и продавца, связанные продажей продукции, товара. Признаются при определении налоговой базы по налогу на прибыль, по единому налогу по упрощенной системе налогообложения, по налогу на доходы физического лица, являющегося индивидуальным предпринимателем. В налогообложении прибыли организаций есть особенность их признания в связи неполной продажей создаваемой продукции или товаров по завершению налогового периода. В прямых признаваемых расходах учитываются транспортные и расходы по доставке. Их следует распределять по правилам налогообложения прибыли между остатками готовой продукции, товаров на складах налогоплательщика и реализацией (глава 25 НК РФ). Данные правила должны быть закреплены в учетной политике для налогообложения налогоплательщика приказом или распоряжением руководителя организации.

Износ (амортизируемого имущества) – старение основных средств, нематериальных активов. Различают физический и моральный износ. При

физическом износе теряются первоначальные качества, свойства материалов, из которых сооружены, изготовлены средства труда, следствием чего становится постепенное разрушение объекта, составляющего основное средство. При моральном – теряется производительность, мощность вследствие вытеснения более технически совершенными средствами труда. В налогообложение износ учитывается через **амортизацию** (см.) по налогу на имущество организаций и по налогу на прибыль.

Имущество – материальные ценности, вещи, находящиеся в собственности или владении юридических и физических лиц; различают движимое и недвижимое имущество (в виде земли и находящихся на ней объектов). В налогообложении образует объект по налогу на имущество организаций, признаваемый по правилам отечественного бухгалтерского учета как учтенное на балансе в первом разделе. Также является объектом налога на имущество физических лиц по инвентаризационной стоимости в кадастре недвижимости. Продажа имущества организацией облагается и налогом на добавленную стоимость ввиду смены собственника и получения валового дохода. К имуществу относится и транспорт. В силу действия отдельного транспортного налога, в котором единицей налогового объекта признается мощность транспортного средства, есть основания усматривать признаки двойного налогообложения. По земельным участкам не происходит такой коллизии ввиду прямого исключения земли из объекта налогообложения и наличия земельного налога.

Инвестор (от англ. investor – **вкладчик**) – юридическое или физическое лицо, затрачивающее средства на реализацию проектов в производстве, технических и технологических преобразованиях, новшествами (инновациями). В налогообложении применяется специальный налоговый режим: налогообложение соглашений о разделе продукции, где привлекаются иностранные инвесторы, с вложениями в разработку и добычу полезных ископаемых (глава 26; 26.4 НК РФ). Действуют особые правила налогового учета налогоплательщиков-инвесторов (иностранных компаний), объектов, налоговой базы, авансовых платежей и окончательных налоговых расчетов.

Инвойс – счет-фактура (ст.169 НК РФ), финансовый документ, применяемый для налогового учета объектов налогообложения по НДС по специальным правилам, разработанным Правительством РФ (постановление №914 с послед. изм.). Служит подтверждением права на применение нулевой ставки при экспортных операциях, а также на уменьшение НДС по операциям покупателя и зачете «входного НДС».

Инспекция налоговая – орган государственной исполнительной власти, обеспечивающий налоговое администрирование, контроль полноты учета налогоплательщиков, исполнения налоговой обязанности, включая декларирование, сверки по фискальным лицевым счетам. Инспекции находятся в вертикальной структуре органов, подчиненных Минфину РФ, в составе Федеральной налоговой службы.

Казначейство – государственный финансовый орган, в функции которого входит управление кассовым исполнением государственного бюджета. В ходе исполнения отслеживается поступление налогов, при наличии оснований в процедурном порядке предоставляет бюджетные средства на возмещение переплат налогов налогоплательщику.

Каникулы налоговые – освобождение от исполнения уплачивать налог на определенный срок при наличии заявления налогоплательщика, в котором изложены основания, предусмотренные Налоговым кодексом РФ.

Кодекс налоговый (от лат. *codex* – книга) – единый систематизированный законодательный акт, объединяющий правовые нормы действия властных отношений по установлению, расчетам, уплате, декларированию и взиманию налогов на территории страны.

Компенсация за использования личного имущества – возмещение затрат, понесенных работником вследствие исполнения служебных (трудовых) обязанностей. При налогообложении прибыли учитывается в составе прочих расходов организации-налогоплательщика.

Контроль налоговый (от франц. *controle* – проверка) – одна из функций налогового администрирования государством субъектов и объектов налогообложения. По времени проведения различают предварительный, текущий и последующий контроль. По форме – камеральные и выездные проверки. В ходе выездных проверок применимы осмотры мест извлечения доходов, инвентаризации материальных ценностей, истребование и выемка документов, экспертиза, участие свидетелей и переводчиков (гл.14 НК РФ).

Концессия (от лат. *concessio* – разрешение, уступка) — уступка государством на определенный срок своих имущественных прав и прав на отдельные виды хозяйственной деятельности негосударственным иностранным или отечественным компаниям на определенных условиях. Разновидность долговременной аренды, при которой пользование государственной собственностью **формирует экономические отношения между государством** (концедентом) и субъектом хозяйствования **юридическим лицом** (концессионером). Сопровождается расходами и доходами, попадающими под налогообложение в рамках хозяйственной инициативы.

Косвенное налогообложение – установление налогов в виде надбавок к цене, тарифам налогоплательщика. Реализация товаров, услуг с надбавками обеспечивает налогов в выручке, из которой они передаются государству. Таким образом, производители и продавцы выступают как сборщики налогов, уполномоченные на введение данных надбавок, а покупатели становятся носителем налога, реальным его плательщиком. К ним относятся акцизы, налог на добавленную стоимость, пошлины, таможенные сборы.

Коэффициент-дефлятор – параметр, представляющий отношение двух однородно исчисленных величин: увеличения денежной массы в обращении и денежных затрат, вызванных ростом цен на рынке. В налогообложении применяется при ведении специальных налоговых режимов для корректировки

налоговой базы по прогнозу Правительства РФ при положительной динамике инфляции.

Кривая Лаффера – графическое изображение в виде параболы зависимости объема государственных фискальных доходов от среднего уровня налоговых ставок в стране. Иллюстрирует наличие оптимального уровня налогообложения, при котором налоговые государственные доходы достигают максимума, затем утрачивают его, снижаясь в обратной последовательности от роста ставок.

Лесной доход – вид сборов, поступающих в казну через региональные бюджеты по тарифам за право добычи деловой, не деловую древесину, вторичных материалов. Включает в себя лесные подати: плата за древесину, отпускаем на корню, заготовку живицы и т.п.; платы за использование лесных угодий для нужд охотничьих хозяйств, платы за земли лесного фонда. В составе лесного дохода и арендная плата за участки, сдаваемые в аренду.

Метод начисления – в налоговом учете построение учетных регистров на принципе признания доходов и расходов в периоде их осуществления, вне зависимости от поступления денежных средств в кассу или на расчетный счет продавца или их выбытия из кассы и с расчетного счета на оплату затрат (расходов).

Минимальный размер оплаты труда (МРОТ) – устанавливаемый государством единый фиксированный денежный лимит в виде твердой суммы, предназначенной для расчетов по заработной плате с персоналом. Правительство РФ в виде отдельных постановлений фиксирует этот лимит. Применяется для расчетов пособий по линии социального страхования и обеспечения, а также в ряде штрафов при административных санкциях. По состоянию на начало 2011 года - 4330 руб в месяц на 1 работника.

Муниципальная казна – имущество, находящееся в распоряжении или ведении публично-правового образования, выполняющего государственные функции на территории городского или сельского поселения, района, части города областного или федерального значения. Формой образования могут быть Собрания, Думы, Советы, Мэрии.

Налог – обязательный денежный платеж, взимаемый с юридических и физических лиц при наличии объекта налогообложения, для финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципального образования (ст.8 НК РФ).

Налог земельный – (ЗН) вид местного налога с собственников земельных участков. Плательщики – физические и юридические лица, имеющие земельные наделы в собственности, владении или бессрочном пользовании (глава 31 НК РФ).

Налог на вмененный доход –(ЕНВД) вид специального налогового режима местного значения и принадлежности к бюджетной системе. Единый налог на вмененный доход в отечественной налоговой системе носит характер регулярного квартального платежа организаций и предпринимателей по

условной величине потенциального объекта налогообложения (дохода) без ведения специального налогового учета (глава 26.3 НК РФ).

Налог на добавленную стоимость – (НДС) налог с прироста валового дохода организации или предпринимателя, возникающего вследствие выполнения хозяйственной или иной рыночной деятельности. Федеральный, косвенный со ступенчатой системой обложения продавцов. Привлекателен для налогоплательщиков правом на налоговый вычет так называемого «входного НДС» при покупках сырья, материалов полуфабрикатов для текущей производственно-коммерческой деятельности и товаров для перепродажи.

Налог на добычу полезных ископаемых – (НДПИ) вид федерального налога с права на производства. Объектом обложения признаются как добытые из недр, так и извлеченные из отходов полезные ископаемые. Налоговая база рассчитывается в денежной оценке каждого вида добытых облагаемых ресурсов. Два метода оценки: первый – исходя из сложившегося уровня содержания полезного ископаемого в сырье (косвенный) и второй – по показаниям измерительных приборов (прямой). Количество рассчитывается по ценам реализации. Ставки в процентах по видам добываемых ископаемых. Период – квартал. Поступления налога распределяются между федеральным и региональными бюджетами в пропорциях, установленных законами о федеральном бюджете на очередной год.

Налог на доходы физических лиц – (НДФЛ) прямой федеральный личный налог, которым облагаются полученные доходы в денежной форме и выгоды в денежном измерении, приобретенные налогоплательщиком в налоговом периоде, которым является календарный год. Действует плоская шкала ставок, различная для налогоплательщиков-резидентов налогообложения и лиц, не являющихся резидентами. Преимущества в виде стандартных, социальных, имущественных и профессиональных вычетов предоставляются резидентам и носят заявительный характер.

Налог на игорный бизнес – (НИБ) региональный прямой, взимаемый с организаций и предпринимателей при наличии объектов (игровых столов, автоматов, касс букмекерских контор). Ставки твердые с единицы обложения в рублях. Налоговый период – квартал (глава 27 НК РФ).

Налог на имущество организаций – (НПО) региональный прямой, взимаемый с организаций, при наличии амортизируемого имущества. Действует единая налоговая ставка, но с правом субъекта Федерации уменьшать ее размер по отдельным категориям налогоплательщиков.

Налог на прибыль организаций – (НПО) прямой федеральный, взимаемый с организаций, при наличии чистого дохода по итогам налогового периода. Действует ряд ставок, различных по источникам дохода и категориям плательщиков, ставки комбинированные: налог в бюджет субъекта РФ и налог в федеральный бюджет. Обязанностью налогоплательщика является ведение налогового учета – регистров для свода и обобщения данных бухгалтерских первичных документов в порядке, предусмотренном НК РФ в главе 25 (ст.313-320).

Налог транспортный – (ТН) региональный прямой, взимаемый с организаций и физических лиц при наличии объектов (транспортных средств). Ставки твердые с единицы обложения (мощности объекта в лошадиных силах или КВт) в рублях. Налоговый период – год (глава 28 НК РФ).

Налоговая амнистия – освобождение от применения санкций за неуплату налогов и пеней по налоговой задолженности по налогоплательщикам, которые признали эту задолженность и уплатили сумму налога в бюджет. Правом на применение налоговой амнистии в рамках отечественного законодательства обладают органы власти уровня, соответствующего принадлежности бюджетов: по федеральным налогам – Правительство РФ, по региональным – Законодательное собрание (Дума, иной представительный правоустанавливающий тип парламента).

Налоговая декларация – документальное заявление налогоплательщика о полученных доходах, иных средствах, составляющих объект налогообложения, за истекший налоговый период, имеющих льготы и вычеты при налогообложении с подтверждением оправдательными и правоприменительными документами.

Налоговая политика – система мер, проводимых государством через исполнительные органы власти в области налогообложения. Введение и отмена отдельных видов налогов, изменение ставок, объектов обложения налогом, правил формирования налоговой базы, применения льгот и вычетов по категориям налогоплательщиков.

Налоговая система – совокупность форм и способов налогообложения, основанных на единых принципах, и применяемых последовательно, начиная с установления (введения) налогов, организации налогового администрирования, контрольных мероприятий специализированными органами исполнительной власти, включая регулирование налоговых отношений при исполнении налоговой обязанности (сверки лицевых счетов, внесудебные взыскания и исковые процедуры) и заканчивая возможным возмещением выявляемых переплат по налогам из бюджетов.

Налоговый зонтик – перенос прошлых убытков налогоплательщика на последующие периоды для снижения налога. Применяется по налогу на прибыль (ст.286 главы 25 НК РФ), единому налогу по упрощенной системе налогообложения при варианте «по доходу, уменьшенному на расходы» (ст.346 главы 26.2 НК РФ) как перенос убытков.

Налоговый учет – (налоговая учетная политика) система регистров, разрабатываемая налогоплательщиком по правилам НК РФ для признания доходов и расходов в формировании налоговой базы по налогу на прибыль (ст.313 НК РФ). Признается налоговыми органами при проверках, если оформлена приказом (распоряжением) руководителя организации, и содержит требуемый набор методических приемов по последовательному выстраиванию сумм облагаемых доходов и полученных выгод от завершённых рыночных операций. Также применяется и при ведении книг продаж и книг покупок

налогоплательщиками НДС (21 глава НК РФ), книги учета доходов и расходов индивидуального предпринимателя (23 глава НК РФ).

Недоимка – часть налога, недовнесенная налогоплательщиком в бюджетную систему по установленному сроку.

Незавершенное производство – частично готовая продукция, не прошедшая технологические циклы. При налогообложении прибыли производственных предприятий текущие затраты, отраженные в бухгалтерском учете, надлежит распределять между реализованной готовой продукцией, готовой продукцией в запасе на складе и незавершенным производством. Методика распределения основана на долевом принципе. Правила, применяемые в налоговых расчетах, должны быть изложены в приказе (распоряжении) руководителя организации – налогоплательщика в непротиворечивом Налоговому кодексу РФ порядке (глава 25 НК РФ, ст.313-315).

Неустойка – в случае ненадлежащего исполнения требований Налогового кодекса РФ со стороны налоговых органов, компенсация налогоплательщику убытков, выплачиваемая из бюджетов по искам потерпевших.

Нормируемые расходы – при налогообложении прибыли и доходов физических лиц часть текущих расходов, связанных с получением доходов ограничивается нормами Налогового кодекса РФ к признанию в уменьшение налоговой базы (ограничиваемые расходы). Установлены нормативы их признания (лимиты по суммам, процентные отношения к связанной группе расходов или доходу). В налоговом учете и при декларировании такие расходы показываются, как правило, отдельно, предусматривая прозрачность их контроля (представительские, командировочные, рекламные, страховые).

Объект налогообложения – хозяйственные операции по реализации товаров, работ и услуг, а также имущество, прибыль, доход, вид деятельности, приносящий выгоды владельцам в рыночных условиях (глава 7 НК РФ).

ОКВЭД – общероссийский классификатор видов экономической деятельности содержит перечень видов хозяйственной деятельности, которые сгруппированы в разделы по отраслевым признакам, если они составляют производственную сферу национального хозяйства, или по направлениям, если деятельность не может быть отнесена к материальному производству непосредственно. Коды классификатора нужны для регистрации на налоговом учете в инспекциях ФНС России (в реестрах ЕГРЮЛ или ЕГРИП – для предпринимателей). Нормативный акт федерального уровня «Классификатор ОКВЭД» утвержден Постановлением Госстандарта России от 06.11.2001г. №454-ст.

Основная система налогообложения – (ОСНО) предусмотренный законодательством комплекс налогов и сборов, обязанность по уплате которых возникает в силу статуса налогоплательщика: юридическое лицо-организация или физическое лицо, индивидуальный предприниматель по нормам Налогового кодекса РФ. Регистрация статуса в ЕГРЮЛ или ЕГРИП

Федеральной налоговой службы России сопровождается правами и обязанностями в налоговых отношениях.

Ответственность налогоплательщика – финансовая административная мера воздействия, предусмотренная по степени совершения налогового правонарушения, включает взыскание в виде штрафа (главы 15-18 НК РФ). Физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с шестнадцатилетнего возраста (ст.107 главы 15 НК РФ).

Патентный сбор – плата в бюджет за право промысла, кустарного производства или иного занятия, приносящего доход. Применяется при временном (на срок до одного года) волеизъявлении иностранных граждан и лиц без гражданства на право занятия ремеслом, оказания услуг домохозяйствам в домоводстве и иных подобных сферах деятельности, не требующих специальной профессиональной подготовки.

Пенсия – денежное обеспечение, предоставляемое государством гражданам при наступлении определенного возраста (по старости), в связи с нетрудоспособностью, при потере кормильца непредусмотренных законодательством случаях. Государственные, трудовые пенсии не облагаются налогом на доходы физических лиц (ст.217 главы 23 НК РФ).

Пеня (лат. роена– наказание) – денежная неустойка, предъявляемая налогоплательщику, налоговому агенту или банку при виновных действиях, вследствие которых возникла недоимка налогов, размер – одна трехсотая действующей в период неуплаты налога ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки, но не более 0,1% в день (ст.75 главы 11 НК РФ).

Переплата – излишне внесенная в бюджет сумма налога, подлежащая возврату налогоплательщику при его волеизъявлении. Возможен ее зачет в счет предстоящих по данному налогу платежей, либо платежей по другим налогам одного бюджета (глава 12 НК РФ).

Подходный налог – налог на доходы физических лиц, заменивший в налоговой системе РФ с 2001 года применявшийся прогрессивный прямой налог с граждан (глава 23 НК РФ).

Пошлина – вид сборов, взимаемый при регистрации организаций, правоустанавливающих документов на получение наследства, провозе товаров через границу и в иных случаях (глава 30 НК РФ).

Предмет налога – признаки фактического характера, обосновывающие налогообложение. Так, по налогу на имущество физических лиц право собственности на квартиру сопровождается налоговой обязанностью. Следовательно, предметом налога является жилое помещение. По земельному налогу– аналогичное положение, предметом является земельный участок.

Преференции – преимущества, льготы в форме снижения ставок налогов, включая освобождение от платежей в адресном порядке.

Прибыль – превышение доходов над расходами. При налогообложении: превышение выручки от продаж товаров, продукции, работ и услуг над произведенными налогоплательщиками в связи с извлечением доходов

расходами. Выводимая расчетно прибыль для налогообложения увеличивается на внереализационные доходы и уменьшается на внереализационные расходы (глава 25 НК РФ). Налогооблагаемая прибыль не совпадает с бухгалтерской прибылью, показываемой в финансовой отчетности по форме 2 к балансу организации.

Проверка налоговая камеральная – форма последующего налогового контроля наряду с выездными проверками, проводимыми по месту нахождения налогоплательщика. В отличие от выездной, камеральная проводится в налоговой инспекции по данным деклараций и прилагаемых к ним документов, являющихся отчетностью. Результаты также оформляются актами и решениями в случаях выявления налоговых нарушений, приводящих к недоимке налогов (глава 14 НК РФ).

Регистр налоговый (от лат. *registrum* – список) – специально разрабатываемый налогоплательщиком формуляр для сведений из первичных бухгалтерских документов по доходам и расходам при ведении налогового учета, требуемого законом о налоге на прибыль, упрощенной системе налогообложения. В рамках компьютерных бухгалтерских продуктов предлагаются разработанные авторами образцы. Ввиду отсутствия регламента для регистров варианты их построения определяются в рабочем порядке текущих налоговых расчетов, но образцы основных регистров: ведомостей по доходам от реализации продукции, амортизируемого имущества, ценных бумаг должны быть приложены к приказу об учетной политике для налогообложения (ст.315 главы 25 НК РФ).

Реструктуризация долга – смягчение условий выплат по налоговой задолженности, включая погашения пеней по своевременно выплачиваемым суммам налоговой недоимки согласно графику, утвержденному в рамках правительственных решений.

Специальный налоговый режим – (СНР) льготный вариант налоговых отношений, применяемый в практике налогообложения многими государствами. В Налоговом кодексе РФ используется четыре вида таких режимов, предусмотренных в главе 26.1– 26.4.

Ставка рефинансирования Банка России – ставка учетного процента, по которой центральный банк предоставляет кредиты коммерческим банкам для пополнения их резервов и кредитования клиентов. Применяется в налоговых отношениях при расчете пени в связи с несвоевременной уплатой налога, при предоставлении налоговых кредитов, других видах отсрочки платежей. Используется для выведения размеров материальной выгоды по беспроцентным или низкопроцентным ссудам, получаемым физическими лицами. При признании расходов налогоплательщика-организации по выплаченным процентам коммерческому банку за кредиты также должна употребляться. При исчислении неустойки в связи с компенсационными выплатами по искам налогоплательщиков суды основываются на действующей в период неустойки ставке рефинансирования Банка России (ст.64,65,68,75,133,176,214,217, 269, 280,203,346.39 НК РФ).

Убыток, переносимый с прошлых налоговых периодов – суммы, вычитаемые из налогооблагаемой прибыли завершеного налогового периода по правилам главы 25 НК РФ. По отдельным видам хозяйственных операций расходы превышают доходы (реализация продукции обслуживающих производств, амортизируемого имущества, ценных бумаг). В бухгалтерском учете любой финансовый результат фиксируется по завершению отчетного периода. В налоговом учете действуют правила, ограничивающие признание ряда расходов, в силу чего налоговая база по прибыли отличается от бухгалтерской прибыли. С позиций соблюдения принципа горизонтальной справедливости налог на прибыль допускает перенос текущих убытков на последующие годы, на срок до 10 лет. При наличии налоговой базы ее уменьшение правомерно производить до полного погашения каждого убытка, но только по итогам года (ст.283 НК РФ).

Уклонение от налогов – преднамеренная неуплата налоговых платежей, сокрытие облагаемых доходов. Значительные размеры неуплаты преследуются государством в рамках уголовного законодательства.

Упрощенная система налогообложения – (УСНО) вид специального налогового режима с сокращением числа налогов и обязанностей декларировать доходы и расходы. Применяется для организаций малого бизнеса и индивидуальных предпринимателей при соблюдении ряда критериев (ограничений по экономическим и иным показателям).

ХП. Шкала балльно-рейтинговой оценки знаний.

№ п/п	Наименование формы контроля	Оценка в баллах	Итог в баллах	Примечание
1.	Тесты по теоретическому материалу (всего 4 темы)	1.–3,4,5; 2.–3,4,5; 3.–3,4,5; 4.–3,4,5.	12–20	
2.	Выступление на семинарах (7 тем)	1:7.–3,4,5.	21–35*	* Возможна замена на подготовку доклада (сообщения, реферата) для студенческой конференции
3.	Самостоятельная работа по индивидуальным заданиям (3 темы)	1.–3,4,5; 2.–3,4,5; 3.–3,4,5;	9–15	
4.	Выступление на конференции/призовое место	30–50	*Приравнивается ко 2 форме контроля
5.	Экзамен (зачет)	3,4,5.	10–30	
	ИТОГО	3,4,5.	60–100	@

НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ ПО налогу на доходы физических лиц {НДФЛ}

Лист1©²³

СТАНДАРТНЫЕ

№ п/п	Стандартный налоговый вычет	Размер вычета (за каждый месяц календарного года)	Налогоплательщики, на которых распространяется вычет	Условия предоставления вычета
1	Вычет на самого налогового плательщика	3000 руб.	Лица, пострадавшие вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС	Вычет предоставляется за каждый месяц календарного года независимо от суммы полученного с начала года дохода
			Лица, отдавшие костный мозг для спасения жизни людей, пострадавших вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС	
			Лица, принимавшие в 1986—1987 годах участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС	
			Лица, пострадавшие вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча	
			Лица, непосредственно участвовавшие в испытаниях ядерного оружия, в ликвидации радиационных аварий	
			Инвалиды Великой Отечественной войны	
			Другие категории лиц, указанных в подпункте 1 пункта 1 статьи 218 НК РФ	
2	Вычет на самого налогового плательщика	500 руб.	Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации	
			Лица, награжденные орденом Славы трех степеней,	
			Участники Великой Отечественной войны, боевых операций по защите СССР, лица, находившиеся в Ленинграде в период его блокады, бывшие узники концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания	

²³ По данным www.consultant.ru

			Инвалиды с детства	
			Инвалиды I и II групп	
			Родители и супруги военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, РФ или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте*	
			Родители и супруги государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей*	
		Другие категории лиц, указанных в подпункте 2 пункта 1 статьи 218 НК РФ		
3	Вычет на самого налогоплательщика	400 рублей за каждый месяц налогового периода	Все остальные категории налогоплательщиков-резидентов, не включенные в подпункты 1 и 2 пункта 1 статьи 218 НК РФ	Вычет предоставляется до месяца, в котором доход налогоплательщика с начала календарного года (облагаемый НДФЛ по ставке 13%) превысил 20 000 руб. (с 2009 года — 40 000 руб.)
4	Вычет на каждого ребенка налогоплательщика	600 руб. (с 2009 года — 1000 руб.) на каждого ребенка	Родители, супруги родителей, на обеспечении которых находится ребенок (с 2009 года — также приемные родители, супруга или супруг приемного родителя)	1. Вычет предоставляется до месяца, в котором доход налогоплательщика с начала календарного года (облагаемый НДФЛ по ставке 13%) превысил 40 000 руб. (с 2009 года — 280 000 руб.). 2. Вычет производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной
		1200 руб. (с 2009 года — 2000 руб.) на каждого ребенка	Родители, супруги родителей, на обеспечении которых находится несовершеннолетний ребенок-инвалид (с 2009 года — также приемные родители, супруга или супруг приемного родителя)	
			Родители, супруги родителей, на обеспечении которых находится ребенок — учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, студент в возрасте до 24 лет, являющийся инвалидом I или II группы (с 2009 года — также приемные родители, супруга или супруг приемного родителя)	
			Вдовы, вдовцы, одинокие родители (с 2009 года — единственный родитель, единственный приемный	

		2400 руб. (с 2009 года — 4000 руб.) на каждого ребенка	родитель)**	формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет
			Опекуны или попечители ребенка, каждый из приемных родителей ребенка (с 2009 года — опекуны или попечители ребенка)	
			Вдовы, вдовцы, одинокие родители (с 2009 года — единственный родитель, единственный приемный родитель), на обеспечении которых находится несовершеннолетний ребенок-инвалид***	
			Вдовы, вдовцы, одинокие родители (с 2009 года — единственный родитель, единственный приемный родитель), на обеспечении которых находится ребенок — учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, студент в возрасте до 24 лет, являющийся инвалидом I или II группы***	
			Опекуны или попечители, каждый из приемных родителей (с 2009 года — опекуны или попечители ребенка) несовершеннолетнего ребенка-инвалида	
			Опекуны или попечители, каждый из приемных родителей (с 2009 года — опекуны или попечители ребенка) ребенка — учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента в возрасте до 24 лет, являющегося инвалидом I или II группы	

* Супругам погибших военнослужащих и государственных служащих стандартный вычет предоставляется, если они не вступили в повторный брак.

** С месяца, следующего за месяцем вступления одинокого родителя, вдовы, вдовца (с 2009 года — единственного родителя) в брак, стандартный вычет на детей предоставляется в одинарном размере.

*** С месяца, следующего за месяцем вступления одинокого родителя, вдовы, вдовца (с 2009 года — единственного родителя) в брак, стандартный вычет на ребенка-инвалида (ребенка — учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента в возрасте до 24 лет, являющегося инвалидом I или II группы) предоставляется в двойном размере[www.nalog.ru].

© По данным WWW.consultant.ru/

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ

Вид деятельности/ статус предпринимателя	Содержание вычетов	Норматив вычета при отсутствии документально го подтверждения расходов (%)	Основание и иные условия
Индивидуальные предприниматели	Документально подтвержденные материальные, денежные расходы по извлечению доходов в порядке, предусмотренном для налогообложения прибыли организаций с учетом особенностей амортизации (списания затрат по приобретению, созданию иному возмездному получению средств труда)	20	Ст. 221, 346.16 НК РФ
Частные нотариусы			
Адвокаты			
Иные частно- практикующие специалисты			
Лица, получающие доход от выполнения работ (оказания услуг) по гражданско-правовым договорам	По заявлению у налогового агента документально подтвержденные материальные, денежные расходы по извлечению доходов в порядке, предусмотренном для налогообложения прибыли организаций с учетом особенностей компенсации (списания затрат по ремонту средств труда)	20	Ст. 221,346.16 НК РФ
Создание авторских произведений литературы, науки, искусства	По заявлению у налогового агента или по декларации в налоговой инспекции документально подтвержденные материальные, денежные расходы по извлечению доходов в порядке, предусмотренном для налогообложения прибыли организаций с учетом особенностей компенсации (списания затрат по ремонту средств труда)		
Создание музыкальных произведений	По заявлению у налогового агента или по декларации в налоговой инспекции документально подтвержденные материальные, денежные расходы по извлечению доходов в порядке, предусмотренном для налогообложения прибыли организаций с учетом особенностей компенсации (списания затрат по ремонту средств труда)	25	Ст.221 НК РФ
Изобретения, создание опытных или экспериментальных промышленных образцов	По заявлению у налогового агента или по декларации в налоговой инспекции документально подтвержденные материальные, денежные расходы по извлечению доходов в порядке, предусмотренном для налогообложения прибыли организаций с учетом особенностей компенсации (списания затрат по ремонту средств труда, приобретению, созданию иному возмездному получению средств труда)	30	
Создание художественно- графических произведений, фоторабот, произведений архитектуры и дизайна, (видео-, теле- и кинофильмов)	По заявлению у налогового агента или по декларации в налоговой инспекции по итогам календарного года в сроки, установленные НК РФ для подачи физическими лицами декларации документально подтвержденные материальные, денежные расходы по извлечению доходов в порядке, предусмотренном для налогообложения прибыли организаций с учетом особенностей компенсации (списания затрат по ремонту средств труда)		
Создание скульптур, работ монументально- декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи и графики	По заявлению у налогового агента или по декларации в налоговой инспекции по итогам календарного года в сроки, установленные НК РФ для подачи физическими лицами декларации документально подтвержденные материальные, денежные расходы по извлечению доходов в порядке, предусмотренном для налогообложения прибыли организаций с учетом особенностей компенсации (списания затрат по ремонту средств труда)	40	Ст. 221 НК РФ

СОЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ

Виды признаваемых расходов	Норматив вычета	Основание по НК РФ	Примечание
Благотворительные взносы в организации науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения	Не более 25% от налоговой базы по НДФЛ за налоговый период	Ст.219 п.1пп1	При декларировании в налоговой инспекции по итогам календарного года доходов в сроки, установленные НК РФ для подачи физическими лицами декларации документально подтвержденные расходы. С подтверждением статуса учебного заведения, но без права переноса неиспользованного вычета на последующие налоговые периоды.
Денежные расходы на нужды физического воспитания граждан и содержания спортивных команд, физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям	Не более 50 000 рублей на налогоплательщик а за налоговый период		
Оплата обучения своих детей, подопечных в возрасте до 24 лет на дневной (очной) форме обучения в образовательных учреждениях	Не более 50 000 рублей на каждого обучающегося иждивенца за налоговый период в общей сумме на родителей, опекунов	Ст.219 п.2	При декларировании в налоговой инспекции по итогам календарного года доходов в сроки, установленные НК РФ для подачи физическими лицами декларации документально подтвержденные расходы отчетного года(по рецептам формы №107-1/у) без права переноса неиспользованного вычета на последующие налоговые периоды.
Оплата обучения своих братьев и сестер в возрасте до 24 лет на дневной (очной) форме обучения в образовательных учреждениях (с 2009 года)			
Оплата своего обучения в образовательных учреждениях	∑	Ст.219 п.2	При декларировании в налоговой инспекции по итогам календарного года доходов в сроки, установленные НК РФ для подачи физическими лицами декларации документально подтвержденные расходы отчетного года(по рецептам формы №107-1/у) без права переноса неиспользованного вычета на последующие налоговые периоды.
Оплата услуг по своему лечению в медицинских учреждениях Российской Федерации,	∑		
Оплата услуг по лечению супруга (супруги), своих родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях Российской Федерации (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утверждаемым Правительством РФ в постановлении №201 от 19.03.2001 года), а также в размере стоимости медикаментов (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утв. Прав-м РФ)	В сумме фактических обоснованных расходов		
Страховые взносы по договору добровольного пенсионного страхования	∑	Ст.219 п.2пп.1	При выплате дохода в случае досрочного расторжения договора по согласию сторон или по воле одной из сторон сумма предоставленного ранее вычета восстанавливается, включаясь в облагаемый налогом доход (216-ФЗ от 24.07.2007)
Пенсионные взносы по договору негосударственного пенсионного обеспечения {в свою пользу, в пользу супруга, родителей (в том числе и усыновителей), детей инвалидов (в том числе усыновленных, находящихся под опекой или попечительством)}		Ст.219 п.1 пп.4	
∑ По заявлению у налогового агента или по декларации в налоговой инспекции по итогам календарного года в сроки, установленные НК РФ для подачи физическими лицами декларации на	Лимит вычета в общей сумме по указанным суммам за год не более 120 000 руб с 2009		С 2007 года 100 000 руб (216-ФЗ от

документально подтвержденные денежные расходы.	года	24.07.2007)
--	------	-------------

Лист 4

ИМУЩЕСТВЕННЫЕ НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ

Виды признаваемых расходов	Особые условия	Норматив вычета по правилам НК РФ за календарный год	Основание и иные условия
По суммам, полученным налогоплательщиком от продажи жилых домов, квартир и долей в них, комнат и долей в них, дач, садовых домиков или земельных участков, находившихся в собственности менее трех лет	Фактические произведенные документально подтверждаемые расходы, связанные с получением этого дохода.	Лимит 1000000 рублей за налоговый период	Ст.220 НК РФ п.1
По суммам, полученным налогоплательщиком от продажи жилых домов, квартир и долей в них, комнат и долей в них, дач, садовых домиков или земельных участков, находившихся в собственности три года и более		Без ограничения лимитом	
При продаже ценных бумаг		Лимит 250 000 руб	
Расходы на покупку, новое строительство жилого дома, квартиры, погашение процентов по ипотечным кредитам	По заявлению у налогового агента при т подтверждении права на вычет уведомлением, выданным налоговым органом, включая материальную выгоду от экономии на процентах по кредитам	Лимит 2 000 000 рублей на налогоплательщика с распределением по долям и переносом на последующие налоговые периоды до полного использования вычета, но только один раз на налогоплательщика-резидента налогообложения по НДФЛ	Ст.220 п.1 пп.2 НК РФ; (письма Минфина РФ от 14.03.2008 №03-04-06-01/58; 16.04.2008 № 03-04-0601/93, от 01.04.2009 №03-04-05-01/164)

Лист 5

РЕГИСТР ДЛЯ РАСЧЕТА НАЛОГА НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИИ

ПРИМЕР ДАННЫХ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА РОССИЙСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ ПО ОБЛАГАЕМОЙ СУММЕ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ

За отчетный (налоговый) период

Баланс по состоянию на начало месяца отчетного (налогового) периода	Балансовая (остаточная) стоимость основных средств, включая незавершенное строительство, тыс. руб				Средняя стоимость облагаемого имущества (налоговая база) (Нб) тыс. руб		Сумма аванса	
	1	2	3	4	5	6	7	8
(№)п/л	всего (Ос _н)	в т.ч. льгота (Осл _н)	из гр.1 по филиалу (Ос _н)	из гр.2 по филиалу (Осл _н)	гр.5= $=\Delta \sum \text{Ос}_{(n+1)/(n+1)} - \Delta \sum \text{Осл}_{(n+1)/(n+1)}$	гр.6= $\Delta \text{Ос}_{(n+1)/(n+1)} - \Delta \sum \text{Осл}_{(n+1)/(n+1)}$	гр.7 = =Нбгр.5*	гр.8= =Нбгр.6*
					$\sum \{\text{гр.1-гр.2}\}$	$\sum \{\text{гр.3-гр.4}\}$	*0,25* Сн	*0,25* Сн
	всего (Ос _н)	в т.ч. льгота (Осл _н)	из гр.1 по филиалу (Ос _н)	из гр.2 по филиалу (Осл _н)	всего (Нб)	из гр.5 по филиалу (Нб)	всего	из гр.2 по филиалу
январь	10000							
февраль	12000							
март	11900							
апрель	11800				11,43	-	0,06	-
май	11700	4000	5700	3000				
июнь	11600	3900	5600	2900				
июль	11500	3800	5500	2800	11,5-1,7=9,8	2,4-1,2=1,2	0,05	0,01
август	15000	3700	5400	2700				
сентябрь	14900	3600	5300	2600				
октябрь	14800	3500	5200	2500	12,5-2,3=10,2	3,3-1,7=1,6	0,11	0,01
ноябрь	14700	3400	5100	2400				
декабрь	*	*	*	*				
31.12.200...	*	*	*	*	10,8-1,2=9,6	2,9-1,5=1,4	-	

*- нет сведений в связи с передачей имущества организации на консервацию

Лист 6

**НАЛОГОВАЯ БАЗА ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ И УСЛОВИЯ ЕЕ
ФОРМИРОВАНИЯ ПО МЕТОДУ НАЧИСЛЕНИЯ (НПО)**

Исчисление налоговой базы по НПО: налоговый учет — метод начисления			
реализация (ст.249, 271, 272, 274-283, 315)	внереализационные доходы (ст.250,265, 272, 301-305, 315)	начислен по возникшим разницам в бухучете и налогообложении (ст. 259, 274 (ОНА ²⁴))	льготы (ст. 39 п.3 пп 4, ст.251)
Кредит счета 68 и дебет счетов			
99, 76	91,99,83	09, 76, 77 ^{25*} , 99	
1)отгрузка (продажа) по счетам-фактурам;	1)безвозмездное пользование имуществом; 2)проценты по предоставленным займам, штрафы, пени, неустойки по договорам; 3)выявлены излишки при инвентаризациях;	1) амортизация при разном сроке полезного использования имущества в бухгалтерском и налоговом учете (ПНО);	1)безвозмездное пользование имуществом муниципальными унитарными предприятиями;
2) векселя собственные погашены; векселя переводные оплачены или переданы 3 лицу;	4)доходы прошлых лет;	2)превышение нормируемых расходов(ПНО);	2) поступления на ведение уставной деятельности некоммерческих организаций;
3)выручка от реализации амортизируемого имущества;	5) дивиденды по соглашениям;	3) условный доход до завершения финансового цикла (ОНА);	3) списанные кредиторские задолженности перед бюджетами и внебюджетными фондами;
4) выручка от реализации прочего имущества;	6) нецелевое использование благотворительных и иных средств;	4) доначислен по актам налоговых органов;	4) резервы ТСЖ на ремонт общего имущества;
5) арендные доходы, если это деятельность основная;	8) от пользования патентами;	5)получено имущество в уставный капитал до решения вопроса об учредительстве;	5) предоплата, полученная при ведении налогового учета по методу «начисления»;
6)продажа товаров как торговая деятельность;	9)от финансовых инструментов срочных сделок;	6) получение убытка от совместной деятельности в простом товариществе (ПНО) без включения в декларацию участника совместной деятельности;	6) взнос имущества в уставный капитал учредителем;
7)выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств;	10 курсовые разницы; 11)субсидии на компенсацию затрат по приобретению оборудования и иным возмещаемым государством расходам.		

²⁴ ОНА – отложенные налоговые активы возникают из-за различия в методических приемах бухгалтерского и налогового учетов, когда начисление налога опережает поступление дохода по правилам ПБУ 9/99; ПБУ 1/2008 (прямые затраты по незавершенному производству при отсутствии реализации готовой продукции в налоговом учете нельзя признать).

²⁵ *– при ускоренной или нелинейной амортизации отложенные налоговые обязательства (ОНО) показывают экономию на налоге из-за разницы в налоговой базе, формируемой в налоговом регистре (декларации) и отражаемой на счете 99 в бухгалтерском учете; с этой целью предусмотрен в плане счетов счет 77, по кредиту которого начисляется ОНО за время применения ускоренной амортизации, а по дебету погашается ОНО, когда льгота по ускоренной амортизации исчерпана. По итогам отчетного – налогового периода разница между суммой бухгалтерской и налоговой амортизации фиксируется по действующей ставке налога на прибыль.

Лист 7©

Правила признания расходов в налоговом учете

Вид расхода	Перечень документов	Основание
Сотовая связь для работников	Договор с оператором сотовой связи; утвержденный руководителем перечень должностей работников, которым в силу исполняемых ими обязанностей необходимо использование сотовой связи; приказ руководителя об установлении лимита расходов на связь; детализированные счета оператора связи	Письма Минфина России от 19.01.2009 N 03-03-07/2, от 05.06.2008 N 03-03-06/1/350
Содержание и эксплуатация служебных автомобилей	Путевые листы; авансовые отчеты подотчетных лиц; талоны на ГСМ, кассовые чеки; акты выполненных ремонтных работ и т.п.	Письмо Минфина России от 11.01.2006 N 03-03-04/2/1
Аренда недвижимости	Договор аренды; акт приемки-передачи арендованного имущества; документы, подтверждающие оплату арендных платежей	Письмо Минфина России от 09.11.2006 N 03-03-04/1/742
Аренда (лизинг) имущества	Договор аренды (лизинга); акт приема-передачи имущества; платежные (расчетные) документы	Письмо ФНС России от 05.09.2005 № 02-1-7/81
Командировочные расходы	Авансовый отчет; командировочное удостоверение; документы о найме жилого помещения; транспортные документы и другие оправдательные документы	Письмо Минфина России от 17.05.2006 N 03-03-04/1/469
Расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки	Договор на выполнение НИОКР; акт сдачи-приемки выполненных работ	Письмо Минфина России от 09.04.2003 N 04-02-05/3/26
Расходы на приобретение питьевой воды	Справка Госсанэпиднадзора о несоответствии водопроводной воды, поступающей в организацию, требованиям Сан Пи Н 2.1.4.1074-01 и опасности использования ее в качестве питьевой <5>; первичные документы на приобретение питьевой воды	Письма ФНС России от 10.03.2005 N 02-1-08/46@, УФНС России по г. Москве от 30.01.2009 N 19-12/007411

Транспортные услуги	Акт приемки-передачи услуг; товарно-транспортные накладные <6>; путевые листы <7>	Письма Минфина России от 26.05.2008 N 03-03-06/1/333
Расходы на подготовку и переподготовку кадров на территории иностранного государства	Договор (контракт) на обучение; программа обучения; свидетельства или сертификаты, выдаваемые по завершении обучения	Письмо УФНС России по г. Москве от 17.02.2006 N 20-12/12674
Расходы на аренду транспортного средства с экипажем	Договор аренды; акты приемки оказанных услуг; приказ руководителя организации о закреплении арендованных автомобилей за сотрудниками; заявки на использование арендованных автомобилей; копии путевых листов для определения маршрута движения и времени использования арендованных автомобилей	Письмо УФНС России по г. Москве от 30.04.2008 N 20-12/041966.1

Лист 8©

Правила переноса убытков при расчете налоговой базы по налогу на прибыль

Налоговая база по налогу на прибыль по итогам налогового периода				
Итог налогового периода	Виды доходов (выручка-нетто) по регламенту налогового учета	Правила переноса полученного по итогам года убытка	Ограничения	Примечания
Прибыль налогового периода (года)	От реализации продукции, работ, услуг	Без переноса по налоговому учету	Убыток включается в уменьшение налоговой базы отчетного периода полностью	С учетом распределения расходов
	От реализации покупных товаров	Без переноса по налоговому учету		
	От реализации амортизируемого имущества	Налоговая база приравнивается к 0%, убыток переносится по остатку срока полезного использования	В пределах остатка срока использования (недоамортизированная стоимость)	Отдельный регистр на весь период переноса убытка
	От реализации прочего имущества	Без переноса по налоговому учету	Убыток включается в уменьшение налоговой базы отчетного периода полностью	Отдельный регистр на весь период переноса убытка
	От реализации ценных бумаг	НБ приравнивается к 0%, убыток переносится на последующие 10 лет в пределах годового дохода	В пределах дохода – налоговой базы по этому виду реализации	

	По продукции, работам, услугам обслуживающих хозяйств (при соблюдении 3 условий: цены, расходы и условия идентичны средне-региональным)	НБ приравнивается к 0%, убыток переносится на последующие 10 лет в пределах дохода		Отдельный регистр на весь период переноса убытка
--	---	--	--	--

Лист 9

<p align="center">ОБРАЗЕЦ РЕГИСТРА ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПРИ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ МАЛОГО И СРЕДНЕГО БИЗНЕСА ВАРИАНТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ "ПО (выручке) ДОХОДУ" И СТАВКЕ 6%</p>								
налоговый (отчетный) период	2010				2011			
@	доходы	НАЛОГ (аванс)	ПЕНСИОННЫЙ ВЗНОС (расход, на оплату листов временной нетрудоспособности)	НАЛОГ ДОПЛАТЕ	доходы	НАЛОГ (аванс)	ПЕНСИОННЫЙ И ДРУГИЕ ОБЯЗАТЕЛЬНЫЕ СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ (расход, на оплату листов временной нетрудоспособности)	НАЛОГ ДОПЛАТЕ
квартал								
полугоди е								
9месяцев								
год								
налог	@		@		@		@	
ВЫЧЕТ	@	@			@	@		
К ДОПЛАТЕ	@	@			@	@		
К		*		*		*		*

ВОЗВРАТ У					
--------------	--	--	--	--	--

Лист 10

<p align="center">ОБРАЗЕЦ РЕГИСТРА ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПРИ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ МАЛОГО И СРЕДНЕГО БИЗНЕСА</p> <p align="center">ВАРИАНТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ "ПО ДОХОДУ, УМЕНЬШЕННОМУ НА РАСХОДЫ (по прибыли) И СТАВКЕ 15%</p>						
налоговый (отчетный) период	2010					
	доходы	ДЕНЕЖНЫЕ		прибыль	налог	
@		расходы	налог на добавленную стоимость поставщикам		аванс	за год
квартал						@
полугодие						@
9месяцев						@
год					@	
перенос убытка	@		@	@	@	@
налог	*	@		*	*	
ВОЗВРАТ ПЕРЕПЛАТ	*	@		*		
налоговый (отчетный) период	2011					
	доходы	ДЕНЕЖНЫЕ		прибыль	налог	
@		расходы	налог на добавленную		аванс	за год

			СТОИМОСТЬ ПОСТАВЩИКАМ			
квартал						@
полугодие						@
9 месяцев						@
год				@	@	
перенос убытка	@		@	@	@	@
налог	*			*	*	
ВОЗВРАТ ПЕРЕПЛАТ	*	@		*		